

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XVII LEGISLATURA —————

N. 252

ATTO DEL GOVERNO

SOTTOPOSTO A PARERE PARLAMENTARE

Schema di decreto ministeriale recante regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

(Parere ai sensi dell'articolo 18, comma 2, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91)

(Trasmesso alla Presidenza del Senato il 14 dicembre 2015)



Il Ministro dell'Economia e delle Finanze

PGF. N. 23259

Roma, 14 Giu. 2011

Caro Presidente

Trasmetto per il previsto parere, a norma dell'articolo 18, comma 2, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, recante disposizioni di attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, lo schema di regolamento concernente l'individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati.

Pier Carlo Padoan

On.le Pietro Grasso
Presidente del Senato della Repubblica
ROMA

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

L'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. In particolare l'articolo 2, comma 2, lettera "e", della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha previsto l'adozione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società ed altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati.

Il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 ha dato attuazione alla delega contenuta all'articolo 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e, all'articolo 18, ha attribuito al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di adottare un apposito decreto volto alla definizione di uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. Il bilancio consolidato costituisce uno strumento indispensabile per una corretta e veritiera rappresentazione dei dati contabili.

All'**articolo 1** del presente schema di regolamento vengono specificate alcune definizioni utilizzate nel testo, al fine di evitare dubbi interpretativi. In particolare, la norma fornisce la definizione di: "gruppo amministrazione pubblica", "capogruppo", "controllante intermedia" e "controllo".

L'**articolo 2** evidenzia l'oggetto dello schema di regolamento, consistente nella definizione dei requisiti generali per la redazione e la presentazione del bilancio consolidato da parte delle pubbliche amministrazioni. La norma individua, inoltre, l'ambito di applicazione dello stesso, prevedendo che sono tenute alla redazione del bilancio consolidato le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e successive modificazioni, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati.

L'**articolo 3** definisce i principi e le regole generali della procedura di consolidamento. In particolare, si prevede che le amministrazioni pubbliche debbano adottare lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato 1 dello schema di regolamento, formato dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dalla nota integrativa. La norma individua, inoltre, il ruolo della capogruppo nella redazione del bilancio consolidato e le relative responsabilità. Si stabilisce, quale regola generale, l'applicazione dei principi contabili generali di cui all'Allegato 1 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, mentre alle società, enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si applicano, in quanto compatibili, i principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità. Qualora, all'interno dello stesso gruppo amministrazione pubblica, coesistano soggetti sia in regime di contabilità civilistica che di contabilità finanziaria, si applicano i principi contabili adottati dalla capogruppo.

L'**articolo 4** specifica che i soggetti appartenenti al gruppo amministrazione pubblica sono tenuti a fornire informazioni alla capogruppo, esplicitando anche la natura delle proprie attività economiche all'interno del gruppo, e che l'eventuale diversità tra le attività della controllata e quelle di altri membri del gruppo non esclude l'obbligo di consolidamento.

L'**articolo 5** disciplina gli atti preliminari al consolidamento del bilancio di gruppo. La norma prevede che l'amministrazione capogruppo debba allegare al bilancio di previsione due elenchi: l'elenco del gruppo amministrazione pubblica e l'elenco dei componenti del gruppo amministrazione pubblica effettivamente inseriti nell'area del consolidamento. Ciò in quanto la capogruppo può escludere dal perimetro del consolidato i componenti del gruppo le cui risultanze siano irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo, nel caso di oggettiva impossibilità di acquisire, in tempi ragionevoli, le informazioni necessarie al consolidamento, in virtù di eventi imprevedibili di natura straordinaria.

L'**articolo 6** descrive le attività dirette ad uniformare i bilanci da consolidare. I bilanci della amministrazione capogruppo e dei componenti del gruppo devono essere, ove possibile, approvati alla stessa data e secondo principi contabili e criteri di valutazione uniformi, al fine di una corretta aggregazione degli stati patrimoniali e dei conti economici dei componenti del gruppo.

È prevista anche la possibilità di eseguire delle rettifiche, qualora le date di chiusura non coincidano, per operazioni o fatti significativi. Si stabilisce, inoltre, che qualora i criteri di valutazione non siano uniformi, le controllate devono evidenziare i risultati che si sarebbero ottenuti applicando i criteri indicati dalla capogruppo. La norma prevede, al comma 4, la possibilità di

deroga all'obbligo di uniformare i principi contabili e il comma 5 disciplina la deroga allo schema di cui all'allegato 1 per le amministrazioni in forma societaria.

L'**articolo 7** disciplina le modalità di eliminazione delle operazioni infragruppo, prevedendo che nel bilancio consolidato debbano essere considerate soltanto le operazioni realizzate tra i soggetti inseriti nel consolidamento ed i terzi estranei al gruppo. Pertanto, in sede di consolidamento, vanno eliminati le operazioni e i saldi reciproci, attraverso la rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze. Nei casi in cui le perdite, all'interno del gruppo, indichino una riduzione di valore patrimoniale, è necessario rappresentarle nel bilancio consolidato. L'identificazione delle operazioni infragruppo, ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi, è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse alla capogruppo. Quando le operazioni tra la capogruppo e le controllate siano oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta va considerata separatamente e non è oggetto di elisione. L'eliminazione dei dati contabili può tuttavia essere evitata nei casi di operazioni infragruppo di importo irrilevante, dandone adeguata motivazione nella nota integrativa.

L'**articolo 8** specifica le regole per l'identificazione delle quote di pertinenza dei terzi nelle amministrazioni in forma societaria. A tal fine, nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio va identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo.

1. L'**articolo 9** disciplina l'elaborazione del bilancio consolidato, prevedendo che i bilanci redatti della capogruppo e dei componenti del gruppo debbano essere aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (costi e ricavi, proventi e oneri). La norma prevede che i valori contabili di una controllata vanno inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di inclusione della stessa nel gruppo. È prevista, inoltre, la necessaria rappresentazione della quota di pertinenza di terzi. Per le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica, si utilizza il criterio del patrimonio netto, di cui all'art. 2426, comma 1, punto 4 del codice civile, mentre per le amministrazioni in regime di contabilità finanziaria, il consolidamento delle poste di bilancio è realizzato attraverso le voci del piano dei conti integrato di cui Decreto del Presidente della Repubblica del 4 ottobre 2013, n. 132.

Vengono specificate, infine, alcune regole da utilizzare affinché i bilanci consolidati possano evidenziare in maniera corretta le informazioni sul gruppo considerato come una singola entità.

L'**articolo 10** descrive il contenuto della nota integrativa, che contiene un prospetto dal quale risulta, per ciascun componente del gruppo inserito nel consolidamento, la percentuale di partecipazioni della capogruppo, l'ammontare del patrimonio netto, dei debiti di finanziamento, l'entità dei crediti e dei debiti tra la controllata e la capogruppo eliminati in sede di consolidamento. La nota integrativa deve contenere tutte le informazioni elencate al comma 2.

L'**articolo 11** disciplina il contenuto degli elenchi allegati al bilancio consolidato. In particolare, la norma prevede che la capogruppo debba predisporre due distinti elenchi: l'elenco del gruppo amministrazione pubblica e l'elenco del gruppo inserito nel consolidato. Inoltre, in separati elenchi devono essere indicate le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo integrale e con il metodo proporzionale; le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto; 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 la successiva alienazione.

L'**articolo 12** prevede che le amministrazioni pubbliche debbano adeguare, ove necessario, i propri regolamenti di amministrazione e contabilità, al fine di conformare gli schemi di bilancio a quanto previsto dal presente regolamento, entro centoottanta giorni dalla sua entrata in vigore.

L'**articolo 13** stabilisce i tempi e le modalità di trasmissione dei bilanci consolidati. In particolare, i bilanci devono essere trasmessi dalla capogruppo alle amministrazioni vigilanti entro 30 giorni dalla loro approvazione, tramite la posta elettronica certificata. Nello stesso termine la capogruppo deve trasmettere gli stessi documenti alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni.

L'**articolo 14** disciplina le disposizioni transitorie, prevedendo che nel triennio di prima applicazione le amministrazioni che presentano un numero significativo di operazioni infragruppo non sono tenute all'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 7, commi 1 e 2. Inoltre, nel triennio di prima applicazione la capogruppo può presentare il consolidato disgiuntamente dal rendiconto.

L'**articolo 15**, nel disciplinare le disposizioni finali, sancisce l'entrata in vigore del regolamento a partire dall'esercizio finanziario 2016.

ANALISI D'IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE

Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

SEZIONE 1 – IL CONTESTO E GLI OBIETTIVI

A) Sintetica descrizione del quadro normativo vigente.

Nell'ambito del processo di armonizzazione dei sistemi contabili, la legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha previsto all'art. 2, comma 2, lettera "e", tra i criteri per l'emanazione dei decreti legislativi di cui al comma 1, l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati. A tal fine, l'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, nel dare attuazione alla delega, ha attribuito al Ministero dell'economia e delle finanze il compito di adottare un decreto volto alla definizione dello schema tipo di bilancio consolidato.

Con riferimento alle Regioni, agli enti locali ed ai loro organismi, esclusi dall'ambito di applicazione dell'articolato, il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio è disciplinato dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Inoltre, in relazione a tali soggetti, la sperimentazione della relativa disciplina è regolamentata dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011.

B) Illustrazione delle carenze e delle criticità constatate nella vigente situazione normativa, corredata dalla citazione delle relative fonti di informazione.

La disciplina vigente dimostra notevoli carenze per quanto riguarda la rappresentazione dei dati complessivi di bilancio di ogni amministrazione con le sue controllate, ragion per cui si ravvisa la necessità di rendere obbligatoria l'adozione del bilancio consolidato e di regolamentarne le modalità di attuazione.

C) Rappresentazione del problema da risolvere e delle esigenze sociali ed economiche considerate, anche con riferimento al contesto internazionale ed europeo.

Di fronte alla criticità sopra rappresentata, è particolarmente rilevante l'esigenza di disciplinare i criteri e le modalità per l'elaborazione e la presentazione del bilancio consolidato, al fine di favorire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica.

D) Descrizione degli obiettivi (di breve, medio o lungo periodo) da realizzare mediante l'intervento normativo e gli indicatori che consentiranno successivamente di verificarne il grado di raggiungimento.

L'obiettivo dell'intervento regolatore è quello di potenziare la rappresentazione degli andamenti economici, finanziari e patrimoniale del Gruppo Amministrazione Pubblica, favorendo in tal modo la maggior trasparenza dei conti pubblici.

E) Indicazione delle categorie dei soggetti, pubblici e privati, destinatari dei principali effetti dell'intervento legislativo.

Destinatari diretti dell'intervento legislativo sono le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali e organismi strumentali, nonché degli enti del Servizio sanitario nazionale.

SEZIONE 2 – PROCEDURE DI CONSULTAZIONE

Il Comitato dei principi contabili delle pubbliche amministrazioni, istituito ai sensi dell'articolo 2, comma 5, della legge 1 dicembre 2009, n. 196 ha elaborato lo schema tipo di bilancio consolidato in reciproco raccordo con la Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale di cui all'articolo 4 della legge 5 maggio 2009, n. 42, per le attività di cui all'articolo 2, comma 2, lettera "h", della medesima legge.

SEZIONE 3 – LA VALUTAZIONE DELL'OPZIONE DI NON INTERVENTO ("OPZIONE ZERO").

Il non intervento comporterebbe il proseguimento dei problemi evidenziati nella Sezione I.

SEZIONE 4 – VALUTAZIONE DELLE OPZIONI ALTERNATIVE

Non sono emerse opzioni alternative all'intervento regolatorio.

SEZIONE 5– GIUSTIFICAZIONE DELL'OPZIONE REGOLATORIA PROPOSTA

A) Metodo di analisi applicato per la misurazione degli effetti.

Gli effetti positivi dell'intervento regolatore sono stati oggetto di valutazione da parte del Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2, comma 5, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

B) Svantaggi e vantaggi dell'opzione prescelta.

L'intervento non presenta svantaggi, bensì piuttosto vantaggi sotto il profilo della maggiore trasparenza e chiarezza dei conti pubblici.

C) Indicazione degli obblighi informativi a carico dei destinatari diretti ed indiretti.

Le amministrazioni pubbliche destinatarie dell'intervento hanno l'obbligo di adottare il bilancio consolidato secondo lo schema previsto dall'Allegato 1

D) Eventuale comparazione con altre opzioni esaminate.

Non si è proceduto ad alcuna comparazione in quanto non sono state prospettate opzioni alternative.

E) Condizioni e fattori incidenti sui prevedibili effetti dell'intervento regolatorio.

L'intervento regolatorio è immediatamente attuabile con le risorse e i mezzi già disponibili.

Lo stesso intervento non comporta nuovi o maggiori oneri né diminuzioni di entrate a carico della finanza pubblica.

SEZIONE 6 – INCIDENZA SUL CORRETTO FUNZIONAMENTO CONCORRENZIALE DEL MERCATO E SULLA COMPETITIVITA'

L'intervento non comporta un'incidenza diretta sul corretto funzionamento della concorrenza né sulla competitività.

SEZIONE 7 – MODALITA' ATTUATIVE DELL'INTERVENTO REGOLATORIO

A) Soggetti responsabili dell'attuazione dell'intervento regolatorio proposto.

L'attuazione delle nuove disposizioni è affidata alle amministrazioni destinatarie dell'intervento.

B) Eventuali azioni per la pubblicità e per l'informazione dell'intervento.

Non sono previste azioni ulteriori rispetto agli adempimenti già previsti in generale dall'ordinamento.

C) Strumenti per il controllo ed il monitoraggio dell'intervento regolatorio.

Il controllo ed il monitoraggio dell'attuazione dell'intervento saranno svolti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con i mezzi e con le modalità già in essere nell'ambito della vigente disciplina.

D) Eventuali meccanismi per la revisione e l'adeguamento periodico della prevista regolamentazione e gli aspetti prioritari da sottoporre eventualmente a V.I.R.

Sarà predisposta con cadenza biennale la prescritta verifica di impatto regolatorio, nella quale verranno presi in esame i benefici prodotti dall'intervento, anche in termini di rapporto costi-benefici.

Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

PARTE I. Aspetti tecnico-normativi di diritto interno.

1) Obiettivi e necessità di intervento normativo. Coerenza con il programma di governo.

L'articolato è diretto a dare attuazione all'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, prevedendo l'obbligo di adozione del bilancio consolidato per le amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati. L'articolato individua, inoltre, nell'apposito allegato, le voci relative al conto economico e allo stato patrimoniale attivo e passivo, al fine di rendere uniforme lo schema di bilancio consolidato. La proposta risulta coerente con il programma di Governo che prevede, tra l'altro, quali obiettivi da raggiungere, una maggiore trasparenza, responsabilità ed efficienza della spesa pubblica.

2) Analisi del quadro normativo nazionale.

La materia è disciplinata sostanzialmente dall'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 e successive modificazioni, nonché dall'articolo 2, comma 2, lettera "e" della legge 31 dicembre 2009, n. 196 che ha previsto tra i criteri per l'emanazione dei decreti legislativi di cui al comma 1, l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati.

Con riferimento alle relazioni alle Regioni, agli enti locali ed ai loro organismi, esclusi dall'ambito di applicazione del Regolamento, il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio è disciplinato dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Inoltre, in relazione a tali soggetti, la sperimentazione della relativa disciplina è regolamentata dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011.

3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e sui regolamenti vigenti.

Le norme regolamentari proposte non introducono modifiche normative dirette, ma mirano a completare e ad integrare la normativa vigente.

4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali.

L'intervento è stato predisposto nel rispetto delle norme costituzionali, in relazione all'adempimento degli obblighi derivanti dall'ordinamento comunitario.

5) Analisi della compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali.

L'intervento non incide sulle competenze degli enti locali e territoriali, riguardando materia di competenza esclusiva dello Stato.

6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza sanciti dall'art. 118, primo comma della Costituzione.

PARTE III. Valutazione dell'impatto amministrativo.

1) Ricognizione degli obiettivi del provvedimento e analisi dei mezzi e dei tempi individuati per il loro perseguimento.

A fronte degli obiettivi perseguiti, le disposizioni sono da ritenersi congrue rispetto alle potenzialità delle strutture amministrative alle quali vengono affidati i compiti.

2) Valutazione dell'esistenza di oneri organizzativi a carico della pubblica amministrazione, anche in relazione alla loro ripartizione fra strutture centrali e periferiche dello Stato, regioni ed enti locali.

Gli oneri organizzativi posti a carico dei soggetti pubblici risultano coerenti con quelli già insiti nella competenze dei medesimi.

3) Valutazione dell'eventuale previsione della creazione di nuove strutture amministrative e del coordinamento delle strutture esistenti.

Non si prevede la creazione di nuove strutture amministrative.

4) Verifica dell'esistenza a carico dei cittadini e delle imprese di oneri finanziari organizzativi ed adempimenti burocratici.

Non sussistono oneri finanziari, organizzativi né adempimenti burocratici a carico dei cittadini e delle imprese.

PARTE IV. Elementi di qualità sistemica e redazionale del testo.

1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.

Le definizioni presenti nel testo sono quelle strettamente necessarie ad individuare le fattispecie oggetto di disciplina e sono sostanzialmente coerenti con quelle già invalse.

2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni e integrazioni della normativa.

È stata verificata positivamente la correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto.

3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modifiche e integrazioni a disposizioni vigenti.

L'intervento regolatore si limita a dare attuazione a quanto previsto dall'art. 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.

Non si ravvisano effetti abrogativi impliciti nelle disposizioni del regolamento.

5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.

ONERI INFORMATIVI

Schema di Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

Categoria	Riferimento normativo interno	Cosa cambia per il cittadino/impresa
Domanda alla P.A.	_____	Il provvedimento non comporta oneri amministrativi né informativi a carico dei cittadini e delle imprese.
Comunicazione o dichiarazione alla P.A.	_____	Il provvedimento non comporta oneri amministrativi né informativi a carico dei cittadini e delle imprese.

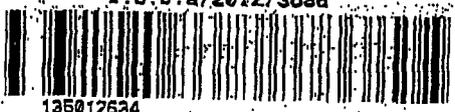


Ministero della Salute

Ufficio Legislativo
Lungotevere Ripa, 1 - 00153 Roma

72
RGZ

Ministero della Salute
LEG
0001135-P-24/02/2014
I. G. b. a/2012/3838



135012534

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE
FINANZE
- Ufficio Legislativo Economia

SEDE

Oggetto: Schema di regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (articolo 18 del decreto legislativo n. 91/2011).

In riscontro alla nota di codesto Ufficio del 17 febbraio 2014 (prot. ACG/72/RGZ/2504), si esprime il concerto di questo Ministero in ordine allo schema di regolamento specificato in oggetto.

D'ordine del Ministro
Il Capo dell'Ufficio Legislativo

74 FEB 2014

Prot. N. 2900



Affari Legislativi
Prot. Uscita del 28/03/2014
Numero: **0005897**
Classifica: V.39-7/A



Ministero dell'Interno

UFFICIO AFFARI LEGISLATIVI E RELAZIONI PARLAMENTARI

Prot. n. 39-7/2012-001462

Roma, 26 marzo 2014

AL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
- Ufficio Legislativo – Economia

ROMA

Oggetto: schema di regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (articolo 18 del decreto legislativo n. 91/2011)

Nel far riferimento alla nota del 25 marzo u.s. di codesto Ministero, si esprime il concerto di questo Dicastero sullo schema di regolamento di cui in oggetto.

IL DIRETTORE DELL'UFFICIO

Enrico Brattasi

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE UFFICIO DEL COORDINAMENTO LEGISLATIVO <i>Ufficio Legislativo Economie</i>
27 MAR. 2014
4256
Prot. n.



72
26-4

MINISTERO DELLA DIFESA
UFFICIO LEGISLATIVO

CV

OGGETTO: Schema di regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (art. 18 del decreto legislativo n. 91 del 2011).

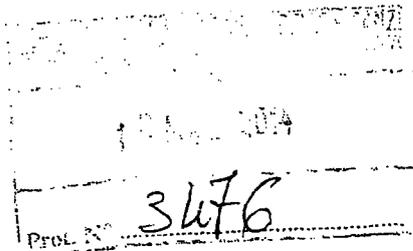
Al MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
Ufficio Legislativo Economia

Rife a) nota n. ACG/72/RGS/491 del 28 novembre 2013;

Rife b) nota n. ACG/72/RGS/491 del 14 gennaio 2014.

In relazione a quanto richiesto con le note in riferimento, si esprime, per quanto di competenza di questo Dicastero, favorevole concerto in ordine allo schema di regolamento indicato in oggetto.

Il CAPO DELL'UFFICIO
(Gen. D. CC Paolo ROMANO)





72
RGS.



Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

Partenza - Roma, 26/09/2014
Prot. 29 / 0004274 / L

*Ministero del Lavoro
e delle Politiche Sociali*

UFFICIO LEGISLATIVO

Al Ministero dell'economia e
delle finanze
Ufficio legislativo economia

ROMA

OGGETTO: Schema di regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (articolo 18 del decreto legislativo n. 91/2011).

Con riferimento allo schema di regolamento meglio in oggetto specificato trasmesso con nota prot. 14964 del 28 novembre 2013, si esprime l'assenso all'ulteriore corso del provvedimento.

IL CAPO DELL'UFFICIO LEGISLATIVO
(Stefano Visonà)

AF

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
UFFICIO LEGISLATIVO ECONOMIA

29 SET. 2014

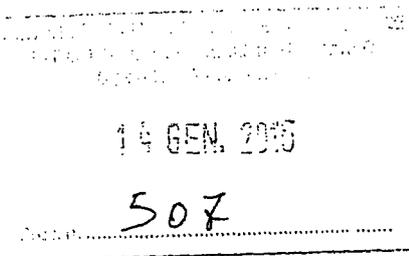
Prot. N°



Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca

Ufficio Legislativo

- Al Ministero dell'Economia e delle finanze
Ufficio legislativo - Economia
- e, p.c. Al Ministero dell'Interno
Ufficio legislativo
- Al Ministero della Difesa
Ufficio legislativo
- Al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali
Ufficio legislativo
- Al Ministero della Salute
Ufficio legislativo
- Al Ministero dell'Economia e delle finanze
Gabinetto del Ministro
Ufficio del coordinamento legislativo
Ufficio legislativo - Finanze
Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato



OGGETTO: schema di regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati (art. 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91).

Con riferimento allo schema di regolamento indicato in oggetto predisposto ai sensi dell'art. 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, sentiti i competenti Uffici di questa Amministrazione, si comunica che *nulla osta* da parte di questo Ministero al prosieguo dell'iter procedimentale.

IL CAPO DELL'UFFICIO LEGISLATIVO
Cons. Rosita D'Angiolella

Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

RELAZIONE TECNICA

Il presente regolamento reca esclusivamente norme di carattere ordinamentale prive di qualsiasi effetto per la finanza pubblica. In effetti, il provvedimento è sostanzialmente finalizzato a dare attuazione a quanto previsto dall'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 che prevede che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri interessati, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, debba essere individuato uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. La norma prevede, inoltre, che nel medesimo decreto siano stabiliti i tempi e le modalità per l'adozione dei bilanci consolidati e per la loro pubblicazione. L'attuazione della disciplina non implica, pertanto, nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

**Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni
pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati**

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DI CONCERTO CON
IL MINISTRO DELL'INTERNO
IL MINISTRO DELLA DIFESA
IL MINISTRO DELL'ISTRUZIONE, DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
IL MINISTRO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI
IL MINISTRO DELLA SALUTE

VISTO l'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica;

VISTO, in particolare, l'articolo 2, comma 2, lettera e) della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha previsto l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;

VISTO il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 e, in particolare, l'articolo 18 che, in attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera e) della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha attribuito al Ministro dell'economia e delle finanze, **di concerto con i Ministri interessati**, il compito di adottare un apposito decreto volto alla definizione di uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati, **stabilendo altresì i tempi e le modalità per l'adozione dei bilanci consolidati e per la loro pubblicazione;**

VISTO l'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400;

UDITO il parere del Consiglio di Stato;

VISTI i pareri delle competenti Commissioni parlamentari della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

VISTA la comunicazione fatta al Presidente del Consiglio dei Ministri del:

ADOTTA

il seguente regolamento:

Articolo 1

(Definizioni)

1. Ai fini del presente regolamento si utilizzano le seguenti definizioni:

a) Gruppo amministrazione pubblica: l'insieme di aziende, enti, società o altri organismi, sottoposti al controllo di una amministrazione pubblica definita ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

b) Capogruppo: amministrazione che esercita il controllo su aziende, enti, società o altri organismi.

c) Controllante intermedia: amministrazione che esercita il controllo su aziende, enti, società o altri organismi, ma che a sua volta è sottoposta al controllo di un'altra amministrazione.

d) Controllo: influenza di diritto o contrattuale esercitata su aziende, enti o società o altri organismi, anche se non sussiste un legame di partecipazione, diretta o indiretta. Nel caso in cui la capogruppo abbia la forma societaria, sussiste il controllo qualora essa, nei confronti di un'altra società, disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria, oppure l'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. Nelle restanti ipotesi, il controllo è costituito dall'influenza dominante esercitata dalla capogruppo su altri organismi, in virtù di contratti o disposizioni normative, statutarie, convenzioni o concessioni per l'esercizio di servizi pubblici o di pubblico interesse.

e) Collegata: società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. L'influenza **notevole** si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere

esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

f) Area del consolidamento: l'insieme di soggetti appartenenti al "gruppo amministrazione pubblica" inseriti nel perimetro del bilancio consolidato, in seguito alle valutazioni della capogruppo circa la rilevanza dei loro bilanci al fine della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Articolo 2

(Ambito di applicazione e oggetto)

1. In attuazione dell'articolo 18, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, il presente regolamento provvede alla definizione dei requisiti generali per la redazione e la presentazione del bilancio consolidato da parte delle pubbliche amministrazioni. Sono tenute alla redazione del bilancio consolidato le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e successive modificazioni, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. Per il bilancio dello Stato si provvede con le modalità definite in sede di attuazione della riforma di cui all'articolo 40, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e successive modificazioni, nei termini ivi previsti. La Presidenza del consiglio dei ministri e gli organi di rilievo costituzionale si adeguano a quanto previsto per il bilancio dello Stato.
2. Il presente regolamento definisce le regole per il consolidamento dei dati contabili, nonché i tempi e le modalità per la redazione e pubblicazione dei bilanci consolidati e per la loro trasmissione alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
3. La redazione del bilancio consolidato è diretta alla rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del gruppo amministrazione pubblica.
4. La capogruppo, entro il 31 luglio di ogni esercizio successivo a quello di riferimento, è tenuta alla trasmissione del bilancio consolidato con i propri enti, organismi o società controllati o partecipati, secondo le modalità di cui all'articolo 13. Ai fini di cui al comma 1, si considera l'elenco ISTAT pubblicato nell'esercizio precedente a quello di riferimento.

Articolo 3

(Principi generali della procedura di consolidamento)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 1, adottano lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato 1, **che costituisce parte integrante del presente regolamento**, formato dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dalla nota integrativa. Al bilancio consolidato sono allegati la relazione sulla gestione, la relazione del collegio dei revisori o del collegio sindacale, nonché gli elenchi di cui all'articolo 11.
2. La capogruppo redige il bilancio consolidato con le aziende, le società e gli altri organismi controllati, inseriti nell'elenco di cui all'articolo 5, comma 1, lettera "b", e lo sottopone alla deliberazione dell'organo di indirizzo.
3. Il bilancio consolidato è elaborato in coerenza con quanto stabilito, in sede di approvazione del bilancio di previsione, in termini di definizione dell'ambito di applicazione del bilancio consolidato e di area di consolidamento.
4. La presenza di controllanti intermedie, tenute alla redazione del proprio bilancio consolidato secondo la normativa civilistica, non esenta la capogruppo dalla redazione del bilancio consolidato, ai sensi del presente regolamento.
5. La capogruppo è responsabile dell'attendibilità del bilancio consolidato e si avvale, a tal fine, di tutti gli strumenti del controllo interno. Il bilancio consolidato è redatto secondo il principio generale di armonizzazione dei sistemi contabili, attraverso l'utilizzo di principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze similari, con riferimento a tutti gli organismi compresi nell'area del consolidamento. Si applicano i principi contabili generali descritti dall'Allegato 1 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Alle società, enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si applicano, in quanto compatibili, i principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità. Nel caso in cui, all'interno del gruppo amministrazione pubblica, coesistano soggetti in regime di contabilità civilistica e di contabilità finanziaria, si applicano i principi contabili adottati dalla capogruppo.

Articolo 4

(Gruppo amministrazione pubblica)

1. I soggetti appartenenti al gruppo amministrazione pubblica sono tenuti a fornire informazioni alla capogruppo, esplicitando anche la natura delle proprie attività economiche all'interno del gruppo.
2. L'eventuale diversità tra le attività della controllata e quelle di altri membri del gruppo non esclude l'obbligo di consolidamento.

Articolo 5

(Atti preliminari al consolidamento del bilancio di gruppo)

1. L'amministrazione capogruppo allega al bilancio di previsione i seguenti elenchi:
 - a. l'elenco del gruppo amministrazione pubblica, nel quale sono inseriti tutti gli enti definiti ai sensi dell'articolo 1, evidenziando le aziende o società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni o di imprese;
 - b. l'elenco dei componenti del gruppo amministrazione pubblica inseriti nell'area del consolidamento.
2. Nell'elaborazione dell'elenco di cui al comma 1, lettera "b", la capogruppo può escludere dal perimetro del consolidato i componenti del gruppo le cui risultanze siano irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo, oppure qualora sussista l'oggettiva impossibilità di acquisire, in tempi ragionevoli, le informazioni necessarie al consolidamento, in virtù di eventi imprevedibili di natura straordinaria. Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, in relazione al bilancio della capogruppo, un'incidenza percentuale inferiore al 5 per cento del patrimonio netto nonché del totale dei componenti positivi della gestione.
3. L'amministrazione capogruppo trasmette sollecitamente l'elenco di cui al comma 1, lettera "b" ai soggetti interessati, e impartisce le direttive per la predisposizione del bilancio consolidato, indicando le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti, dei bilanci consolidati e di altri documenti necessari. La capogruppo impartisce le istruzioni per l'adeguamento dei bilanci agli schemi **contenuti nell'allegato 1**, indica i criteri di valutazione del bilancio, l'area di consolidamento nonché le modalità di consolidamento che dovranno essere compatibili con la disciplina civilistica, e trasmette agli interessati le indicazioni operative riguardanti l'uniformizzazione dei bilanci, l'eliminazione delle operazioni infragruppo e l'identificazione delle quote di pertinenza di terzi, secondo quanto previsto dagli articoli 6, 7 e 8.

4. Entro i termini indicati dalla capogruppo ai sensi del comma 3, i componenti del gruppo inseriti nel consolidato trasmettono alla stessa la documentazione e le informazioni necessarie alla redazione del bilancio consolidato.
5. Gli elenchi di cui al comma 1 sono pubblicati sul sito internet istituzionale dell'amministrazione capogruppo e sono aggiornati alla fine di ogni esercizio, in modo da evidenziare i risultati della gestione.

Articolo 6

(Attività dirette ad uniformare i bilanci da consolidare)

1. Al fine di una corretta aggregazione degli stati patrimoniali e dei conti economici dei componenti del gruppo, i bilanci della amministrazione capogruppo e dei componenti del gruppo, utilizzati ai fini del bilancio consolidato, ove possibile, devono essere approvati alla stessa data e redatti secondo principi contabili e criteri di valutazione uniformi.
2. Qualora le date di chiusura dei bilanci dei componenti del gruppo differiscano da quella della capogruppo, possono essere eseguite rettifiche per le operazioni o fatti significativi che siano intervenuti tra quelle date e la data di riferimento del bilancio della capogruppo.
3. Nei casi in cui i criteri di valutazione nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non siano uniformi, le controllate evidenziano i risultati che sarebbero stati ottenuti applicando i criteri applicati o indicati dalla capogruppo.
4. È possibile derogare all'obbligo di uniformare i principi contabili e i criteri di valutazione quando la conservazione dei principi o criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio. In tal caso, la valutazione spetta alla capogruppo, che specifica nella nota integrativa di cui all'articolo 10 la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi di tale divergenza. 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.
5. È possibile derogare allo schema di bilancio di cui all'allegato 1 per le amministrazioni che abbiano natura giuridica di società. In tal caso, la società presenta, in allegato al bilancio consolidato,

uno schema secondo il formato di cui all'allegato 1, che deve essere trasmesso secondo le modalità di cui all'articolo 13.

Articolo 7

(Eliminazione delle operazioni infragruppo)

1. Il bilancio consolidato rappresenta soltanto le operazioni realizzate tra i soggetti inseriti nel consolidamento ed i terzi estranei al gruppo.
2. In sede di consolidamento, devono essere eliminati le operazioni e i saldi reciproci. A tal fine, le operazioni e i saldi reciproci che costituiscono semplice trasferimento di risorse all'interno del gruppo sono integralmente eliminati. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze.
3. Nei casi in cui le perdite, all'interno del gruppo, indichino una riduzione di valore patrimoniale, è necessario rappresentarle nel bilancio consolidato.
4. L'identificazione delle operazioni infragruppo, ai fini dell'elisione dei dati contabili relativi, è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo ai sensi dell'articolo 5.
5. Quando le operazioni tra la capogruppo e le controllate siano oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta va considerata separatamente e non è oggetto di elisione.
6. L'eliminazione dei dati contabili può essere evitata nei casi di operazioni infragruppo di importo irrilevante, dandone adeguata motivazione nella nota integrativa. A tal fine, si intende per irrilevanza la neutralità degli elementi patrimoniali ed economici in relazione all'ammontare complessivo degli elementi ai quali essi si riferiscono.

Articolo 8

(Identificazione delle quote di pertinenza dei terzi nelle amministrazioni in forma societaria)

1. Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio, redatto ai sensi degli articoli 6 e 7, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo. A tal fine, le controllate trasmettono alla capogruppo il rendiconto o il bilancio e le informazioni necessarie alle operazioni di consolidamento entro dieci giorni dall'approvazione del rendiconto o del bilancio.
2. 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.
3. Il risultato economico dell'esercizio è attribuito alla controllante ed ai terzi, senza che si configuri un provento od un onere per i terzi in quanto rappresenta una componente del patrimonio netto.
4. Se un componente del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.
5. Nei casi in cui le perdite di un componente del gruppo 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. È possibile derogare a tale principio qualora i terzi siano obbligati a coprire la perdita, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante. Qualora la capogruppo realizzi successivamente un utile, tale risultato deve essere attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state assorbite dalla capogruppo.

Articolo 9

(Elaborazione del bilancio consolidato)

1. I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, redatti secondo gli articoli 6, 7 e 8, sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (costi e ricavi proventi e oneri). I valori contabili di una controllata sono inclusi nel

bilancio consolidato a partire dalla data di inclusione della stessa nel gruppo. Il metodo di aggregazione delle poste di bilancio fa riferimento ai valori contabili. L'eventuale utilizzo di un diverso criterio deve essere adeguatamente motivato nella nota integrativa.

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

3. Per le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica, si utilizza il criterio del patrimonio netto, di cui all'art. 2426, comma 1, punto 4 del codice civile, per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo non consolidati, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In tal caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore - art. 2426, comma 1, punti 1) e 3) del codice civile - a partire dal giorno in cui viene meno l'esercizio del controllo congiunto o dell'influenza notevole sulla collegata. L'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto determina l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto consolidato.

4. Per le amministrazioni in regime di contabilità finanziaria, il consolidamento delle poste di bilancio è realizzato attraverso le voci del piano dei conti integrato di cui Decreto del Presidente della Repubblica del 4 ottobre 2013, n. 132.

5. È ammesso il consolidamento proporzionale di aziende, società ed altri organismi per i quali si configuri un controllo congiunto tra più soggetti. La dimostrazione del controllo congiunto deve essere illustrata nell'informativa supplementare in base a situazioni di diritto o di fatto.

6. I bilanci consolidati devono contenere informazioni sul gruppo considerato come una singola entità. A tal fine è necessario:

a. eliminare il valore contabile delle partecipazioni della controllante in ciascuna controllata e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna controllata posseduta dalla controllante;

b. identificare la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, delle controllate consolidate;

c. identificare, separatamente dal patrimonio netto di pertinenza della controllante, la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto delle controllate consolidate.

7. In presenza di diritti di voto potenziali, le quote degli utili o delle perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuite alla controllante ed ai terzi sono determinate in base agli attuali assetti proprietari e non riflettono la possibilità di esercitare o convertire i diritti di voto potenziali.
8. La procedura di consolidamento presuppone che ogni membro del gruppo abbia un affidabile sistema dei conti, secondo il metodo della partita doppia. Qualora tale requisito non risulti soddisfatto, occorre specificare nella nota integrativa:
 - a. il sistema contabile adottato da ogni membro del gruppo;
 - b. il processo complessivo che dalla rilevazione presso ciascun membro arriva sino al bilancio di gruppo;
 - c. gli strumenti di controllo interno e di revisione volti ad assicurare che l'informazione contabile prodotta sia chiara, veritiera e corretta.

Articolo 10

(Nota integrativa)

1. La nota integrativa contiene un prospetto dal quale risulta, per ciascun componente del gruppo inserito nel consolidamento, la percentuale di partecipazioni della capogruppo, l'ammontare del patrimonio netto, dei debiti di finanziamento, l'entità dei crediti e dei debiti tra la controllata e la capogruppo eliminati in sede di consolidamento.
2. La nota integrativa indica:
 - a. i criteri di valutazione applicati, i motivi dell'eventuale cambiamento dei criteri di valutazione, ed i relativi effetti prodottisi sulle voci di bilancio interessate, sul risultato e sul patrimonio netto consolidato, tenendo conto dei relativi effetti fiscali, l'eventuale utilizzo di criteri di valutazione non omogenei nell'ambito del gruppo;
 - b. le ragioni delle più consistenti variazioni delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente;
 - c. l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di componenti del gruppo, distintamente, per ciascuna voce, con specifica indicazione della natura delle garanzie;

- d. la composizione delle voci “costi di impianto e ampliamento” e “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità”;
- e. la composizione delle voci “ratei e risconti” e della voce “accantonamenti” dello stato patrimoniale, quando significative;
- f. l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ciascuna voce;
- g. l’importo complessivo degli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, specificando quelli relativi alle controllate escluse dal consolidamento, se significativo rispetto alla situazione patrimoniale-finanziaria consolidata;
- h. le notizie sulla composizione e sulla natura degli impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria delle partecipate, 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.
- i. la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari”, se significative;
- j. il numero medio, suddiviso per categorie, dei dipendenti dei componenti del gruppo, con separata indicazione di quello relativo ai componenti inclusi con il metodo proporzionale;
- k. 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;
- l. la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- m. l’ammontare dei compensi spettanti ai componenti degli organi di gestione e di controllo della capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altri componenti del gruppo incluse nel consolidamento, cumulativamente per ciascuna categoria;
- n. per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, **il loro valore equo (*fair value*), ai sensi e per gli effetti dell’articolo 2427-bis del codice civile**, e le informazioni sulla loro entità e categoria;

- o.** l'indicazione dei componenti del gruppo nei quali la controllante detiene una partecipazione e/o diritti di voto in misura uguale o minore al 50%, e le ragioni a fondamento dell'esistenza del controllo;
- p.** la data di riferimento del bilancio dei componenti del gruppo, ove tali bilanci siano riferiti ad una data di chiusura oppure a un esercizio diverso da quello della capogruppo, con le adeguate motivazioni;
- q.** la natura e la misura di qualsiasi restrizione significativa alla capacità dei componenti del gruppo di trasferire fondi alla capogruppo a titolo di pagamento di dividendi, di distribuzioni similari o di rimborso di prestiti o di anticipazioni;
- r.** i dati sui principali settori di attività del gruppo, con i principali dati economico-finanziari, quantitativi e qualitativi ad essi relativi, evidenziando le eventuali attività di natura meramente commerciale;
- s.** i principali dati dei bilanci dei componenti del gruppo amministrazione pubblica non inseriti nell'area del consolidamento, singolarmente o in gruppi, con il totale delle attività, delle passività, dei proventi e del risultato economico d'esercizio.

Articolo 11

(Elenchi allegati al bilancio consolidato)

- 1.** Al bilancio consolidato sono allegati:
 - a.** l'elenco del gruppo amministrazione pubblica di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a), con l'indicazione, per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica, della denominazione, della sede, del capitale e delle quote possedute dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo nel caso di capogruppo intermedia, 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, e la ragione dell'eventuale esclusione dell'organismo dal consolidato;
 - b.** l'elenco del gruppo inserito nel consolidato, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera b), con l'indicazione della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, l'incidenza dei ricavi imputabili alla capogruppo rispetto al totale dei ricavi,

comprensivi delle entrate esternalizzate, le spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo e con qualsiasi tipologia contrattuale, le perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, nei triennio precedente.

2. In separati elenchi si indicano, specificando per ciascun componente la denominazione sociale, la sede, il capitale sociale e le quote possedute dalla capogruppo e da altri componenti del gruppo:

- a. le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo integrale;
- b. le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo proporzionale;
- c. le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;
- d. 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 la successiva alienazione.

Articolo 12

(Armonizzazione degli schemi di bilancio)

1. Le amministrazioni pubbliche **di cui all'articolo 2, comma 1**, entro centoottanta giorni dall'entrata in vigore del presente regolamento, al fine di conformare gli schemi di bilancio a quanto previsto dal presente regolamento adeguano, ove necessario, i propri regolamenti di amministrazione e contabilità.

Articolo 13

(Tempi e modalità di trasmissione dei bilanci consolidati)

1. I bilanci consolidati, redatti dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, sono trasmessi dalla capogruppo alle amministrazioni vigilanti entro 30 giorni dalla loro approvazione, per il tramite della posta elettronica certificata. Nello stesso termine, la capogruppo deve provvedere all'invio del bilancio consolidato alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Articolo 14

(Disposizioni transitorie)

1. Nel triennio di prima applicazione del presente regolamento, le amministrazioni **di cui all'articolo 2, comma 1**, che presentano un numero significativo di operazioni infragruppo, non sono tenute all'applicazione delle disposizioni contenute **nell'articolo 7, commi 1 e 2**, specificando nella nota integrativa la mancata eliminazione dei saldi e delle operazioni infragruppo. La valutazione della rilevanza del numero di operazioni infragruppo spetta alla capogruppo e va evidenziata nella nota integrativa.
2. Nel triennio di prima applicazione del presente regolamento, la capogruppo può presentare il bilancio consolidato all'organo di indirizzo disgiuntamente dal rendiconto di esercizio motivando tale scelta nella nota integrativa, in deroga ai principi generali di cui all'articolo 2.

Articolo 15

(Disposizioni finali)

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore a partire dall'esercizio finanziario 2016.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale e sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Allegato n.1 - Rendiconto della gestione (art. 3 comma 1)

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	A) PATRIMONIO NETTO		
I	Fondo di dotazione	AI	AI
II	Riserve		
a	da utili	AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
b	da capitale	AII, AIII	AII, AIII
c	da permessi di costruire		
III	Risultato economico dell'esercizio per il gruppo	AIX	AIX
	TOTALE PATRIMONIO NETTO PER IL GRUPPO		
	Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi		
	Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO DI TERZI		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		
	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI		
1	per trattamento di quiescenza	B1	B1
2	per imposte	B2	B2
3	per svalutazione crediti		
4	altri	B3	B3
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO		
	TOTALE T.F.R. (C)	C	C
	D) DEBITI (1)		
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	tributari		
b	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale		
c	per attività svolta per c/terzi (2)		
d	altri		
	TOTALE DEBITI (D)		

Allegato n.1 - Rendiconto della gestione (art. 3 comma 1)

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	E) RATEI E RISCONTI		
I	Ratei passivi	E	E
II	Risconti passivi	E	E
1	Contributi in conto capitale da amministrazioni 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		

(1) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

(2) Non comprende i debiti derivanti dall'attività di sostituto di imposta. I debiti derivanti da tale attività sono considerati nelle voci 5 a) e b)



*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO
ISPETTORATO GENERALE PER LA CONTABILITÀ E LA FINANZA PUBBLICA
UFFICIO II

Roma,

Prot. entrata 70485
(rif. nota UL ACG/72/RGS/11175)
Allegati: 1

All' Ufficio del Coordinamento Legislativo
All' Ufficio Legislativo Economia

SEDE

Oggetto: Schema di regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91).

Si fa riferimento al parere n. 324/2015 del Consiglio di Stato, Sezione Normativa, reso nell'adunanza del 27 agosto 2015, nel quale si esprime parere favorevole allo schema di provvedimento indicato in oggetto, subordinato all'accoglimento della condizione posta al paragrafo 2 della parte motiva.

In merito al rinvio "*al prudente apprezzamento dell'Amministrazione... sulla necessità di adottare compendi che illustrino le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto.*", si conferma quanto rappresentato nella nota prot. 48829 del 15 giugno 2015.

Con riferimento alla richiesta del Consiglio di Stato di eliminare dal testo il comma 2 dell'articolo 15, si segnala che la disposizione è stata espunta.

JCL
2165

Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DI CONCERTO CON
IL MINISTRO DELL'INTERNO
IL MINISTRO DELLA DIFESA
IL MINISTRO DELL'ISTRUZIONE, DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
IL MINISTRO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI
IL MINISTRO DELLA SALUTE

VISTO l'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica;

VISTO, in particolare, l'articolo 2, comma 2, lettera e) della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha previsto l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;

VISTO il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, ~~che ha dato attuazione alla delega contenuta all'articolo 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;~~

~~VISTO~~, e in particolare, l'articolo 18 ~~del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91~~ che, in attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera e) della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha attribuito al Ministro dell'economia e delle finanze , **di concerto con i Ministri interessati**, il compito di adottare un apposito decreto volto alla definizione di uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati, **stabilendo altresì i tempi e le modalità per l'adozione dei bilanci consolidati e per la loro pubblicazione;**

VISTO l'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400;

UDITO il parere del Consiglio di Stato;

VISTI i pareri delle competenti Commissioni parlamentari della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

VISTA la comunicazione fatta al Presidente del Consiglio dei Ministri del:

ADOTTA

il seguente regolamento:

Articolo 1

(Definizioni)

1. Ai fini del presente regolamento si utilizzano le seguenti definizioni:

a) Gruppo amministrazione pubblica: l'insieme di aziende, enti, società o altri organismi, sottoposti al controllo di una amministrazione pubblica definita ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

b) Capogruppo: amministrazione che esercita il controllo su aziende, enti, società o altri organismi.

c) Controllante intermedia: amministrazione che esercita il controllo su aziende, enti, società o altri organismi, ma che a sua volta è sottoposta al controllo di un'altra amministrazione.

d) Controllo: influenza di diritto, **di fatto** o contrattuale esercitata su aziende, enti o società o altri organismi, anche se non sussiste un legame di partecipazione, diretta o indiretta. Nel caso in cui la capogruppo abbia la forma societaria, sussiste il controllo qualora essa, nei confronti di un'altra società, disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria, oppure l'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. Nelle restanti ipotesi, il controllo è costituito dall'influenza dominante esercitata dalla capogruppo su altri organismi, in virtù di contratti o disposizioni normative, statutarie, convenzioni o concessioni per l'esercizio di servizi pubblici o di pubblico interesse.

e) Collegata: società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. L'influenza **notevole** si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

f) Area del consolidamento: l'insieme di soggetti appartenenti al "gruppo amministrazione pubblica" inseriti nel perimetro del bilancio consolidato, in seguito alle valutazioni della capogruppo circa la rilevanza dei loro bilanci al fine della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Articolo 2

(Ambito di applicazione e oggetto)

1. In attuazione dell'articolo 18, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, il presente regolamento provvede alla definizione dei requisiti generali per la redazione e la presentazione del bilancio consolidato da parte delle pubbliche amministrazioni. Sono tenute alla redazione del bilancio consolidato le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e successive modificazioni, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. Per il bilancio dello Stato si provvede con le modalità definite in sede di attuazione della riforma di cui all'articolo 40, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e successive modificazioni, nei termini ivi previsti. La Presidenza del consiglio dei ministri e gli organi di rilievo costituzionale si adeguano a quanto previsto per il bilancio dello Stato. ~~Per gli organi costituzionali, resta fermo quanto previsto dall'articolo 52, comma 4, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni.~~

2. Il presente regolamento definisce le regole per il consolidamento dei dati contabili, nonché i tempi e le modalità per la redazione e pubblicazione dei bilanci consolidati e per la loro trasmissione alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

3. La redazione del bilancio consolidato è diretta alla rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del gruppo amministrazione pubblica.

4. La capogruppo, entro il 31 luglio di ogni esercizio successivo a quello di riferimento, è tenuta alla trasmissione del bilancio consolidato con i propri enti, organismi o società controllati o

partecipati, secondo le modalità di cui all'articolo 13. Ai fini di cui al comma 1, si considera l'elenco ISTAT pubblicato nell'esercizio precedente a quello di riferimento.

Articolo 3

(Principi generali della procedura di consolidamento)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 1, adottano lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato 1, **che costituisce parte integrante del presente regolamento, ~~e costituito~~** formato dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dalla nota integrativa. Al bilancio consolidato sono allegati la relazione sulla gestione, la relazione del collegio dei revisori o del collegio sindacale, nonché gli elenchi di cui all'articolo 11.
2. La capogruppo redige il bilancio consolidato con le aziende, le società e gli altri organismi controllati, inseriti nell'elenco di cui all'articolo 5, comma 1, lettera "b", e lo sottopone alla deliberazione dell'organo di indirizzo.
3. Il bilancio consolidato è elaborato in coerenza con quanto stabilito, in sede di approvazione del bilancio di previsione, in termini di definizione dell'ambito di applicazione del bilancio consolidato e di area di consolidamento.
4. La presenza di controllanti intermedie, tenute alla redazione del proprio bilancio consolidato secondo la normativa civilistica, non esenta la capogruppo dalla redazione del bilancio consolidato, ai sensi del presente regolamento.
5. La capogruppo è responsabile dell'attendibilità del bilancio consolidato e si avvale, a tal fine, di tutti gli strumenti del controllo interno. Il bilancio consolidato è redatto secondo il principio generale di armonizzazione dei sistemi contabili, attraverso l'utilizzo di principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze similari, con riferimento a tutti gli organismi compresi nell'area del consolidamento. Si applicano i principi contabili generali descritti dall'Allegato 1 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Alle società, enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si applicano, in quanto compatibili, i principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità. Nel caso in cui, all'interno del gruppo amministrazione pubblica, coesistano soggetti in regime di contabilità civilistica e di contabilità finanziaria, si applicano i principi contabili adottati dalla capogruppo.

Articolo 4

(Gruppo amministrazione pubblica)

1. I soggetti appartenenti al gruppo amministrazione pubblica sono tenuti a fornire informazioni alla capogruppo, esplicitando anche la natura delle proprie attività economiche all'interno del gruppo.
2. L'eventuale diversità tra le attività della controllata e quelle di altri membri del gruppo non esclude l'obbligo di consolidamento.

Articolo 5

(Atti preliminari al consolidamento del bilancio di gruppo)

1. L'amministrazione capogruppo allega al bilancio di previsione i seguenti elenchi:
 - a. l'elenco del gruppo amministrazione pubblica, nel quale sono inseriti tutti gli enti definiti ai sensi dell'articolo 1, evidenziando le aziende o società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni o di imprese;
 - b. l'elenco dei componenti del gruppo amministrazione pubblica inseriti nell'area del consolidamento.
2. Nell'elaborazione dell'elenco di cui al comma 1, lettera "b", la capogruppo può escludere dal perimetro del consolidato i componenti del gruppo le cui risultanze siano irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo, oppure qualora sussista l'oggettiva impossibilità di acquisire, in tempi ragionevoli, le informazioni necessarie al consolidamento, in virtù di eventi imprevedibili di natura straordinaria. Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, in relazione al bilancio della capogruppo, un'incidenza percentuale inferiore al 5 per cento del patrimonio netto nonché del totale dei componenti positivi della gestione.
3. L'amministrazione capogruppo trasmette sollecitamente l'elenco di cui al comma 1, lettera "b" ai soggetti interessati, e impartisce le direttive per la predisposizione del bilancio consolidato, indicando le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti, dei bilanci consolidati e di altri documenti necessari. La capogruppo impartisce le istruzioni per l'adeguamento dei bilanci agli schemi ~~di cui contenuti ne~~**all'allegato 1**, indica i criteri di valutazione del bilancio, l'area di consolidamento nonché le modalità di consolidamento che dovranno essere compatibili con la disciplina civilistica, e trasmette agli interessati le indicazioni

operative riguardanti l'uniformizzazione dei bilanci, l'eliminazione delle operazioni infragruppo e l'identificazione delle quote di pertinenza di terzi, secondo quanto previsto dagli articoli 6, 7 e 8.

4. Entro i termini indicati dalla capogruppo ai sensi del comma 3, i componenti del gruppo inseriti nel consolidato trasmettono alla stessa la documentazione e le informazioni necessarie alla redazione del bilancio consolidato.

5. Gli elenchi di cui al comma 1 sono pubblicati sul sito internet istituzionale dell'amministrazione capogruppo e sono aggiornati alla fine di ogni esercizio, in modo da evidenziare i risultati della gestione.

Articolo 6

(Attività dirette ad uniformare i bilanci da consolidare)

1. Al fine di una corretta aggregazione degli stati patrimoniali e dei conti economici dei componenti del gruppo, i bilanci della amministrazione capogruppo e dei componenti del gruppo, utilizzati ai fini del bilancio consolidato, ove possibile, devono essere approvati alla stessa data e redatti secondo principi contabili e criteri di valutazione uniformi.

2. Qualora le date di chiusura dei bilanci dei componenti del gruppo differiscano da quella della capogruppo, possono essere eseguite rettifiche per le operazioni o fatti significativi che siano intervenuti tra quelle date e la data di riferimento del bilancio della capogruppo.

3. Nei casi in cui i criteri di valutazione nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non siano uniformi, le controllate evidenziano i risultati che sarebbero stati ottenuti applicando i criteri applicati o indicati dalla capogruppo.

4. È possibile derogare all'obbligo di uniformare i principi contabili e i criteri di valutazione quando la conservazione dei principi o criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio. In tal caso, la valutazione spetta alla capogruppo, che specifica nella nota integrativa di cui all'articolo 10 la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi di tale divergenza. 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.

5. È possibile derogare allo schema di bilancio di cui all'allegato 1 per le amministrazioni che abbiano natura giuridica di società. In tal caso, la società presenta, in allegato al bilancio consolidato, uno schema secondo il formato di cui all'allegato 1, che deve essere trasmesso secondo le modalità di cui all'articolo 13.

Articolo 7

(Eliminazione delle operazioni infragruppo)

1. Il bilancio consolidato rappresenta soltanto le operazioni realizzate tra i soggetti inseriti nel consolidamento ed i terzi estranei al gruppo.
2. In sede di consolidamento, devono essere eliminati le operazioni e i saldi reciproci. A tal fine, le operazioni e i saldi reciproci che costituiscono semplice trasferimento di risorse all'interno del gruppo sono integralmente eliminati. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze.
3. Nei casi in cui le perdite, all'interno del gruppo, indichino una riduzione di valore patrimoniale, è necessario rappresentarle nel bilancio consolidato.
4. L'identificazione delle operazioni infragruppo, ai fini dell'elisione dei dati contabili relativi, è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo ai sensi dell'articolo 5.
5. Quando le operazioni tra la capogruppo e le controllate siano oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta va considerata separatamente e non è oggetto di elisione.
6. L'eliminazione dei dati contabili può essere evitata nei casi di operazioni infragruppo di importo irrilevante, dandone adeguata motivazione nella nota integrativa. A tal fine, si intende per irrilevanza la neutralità degli elementi patrimoniali ed economici in relazione all'ammontare complessivo degli elementi ai quali essi si riferiscono.

Articolo 8

(Identificazione delle quote di pertinenza dei terzi
nelle amministrazioni in forma societaria)

1. Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio, redatto ai sensi degli articoli 6 e 7, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo. A tal fine, le controllate trasmettono alla capogruppo il rendiconto o il bilancio e le informazioni necessarie alle operazioni di consolidamento entro dieci giorni dall'approvazione del rendiconto o del bilancio.
2. 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.
3. Il risultato economico dell'esercizio è attribuito alla controllante ed ai terzi, senza che si configuri un provento od un onere per i terzi in quanto rappresenta una componente del patrimonio netto.
4. Se un componente del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.
5. Nei casi in cui le perdite di un componente del gruppo 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. È possibile derogare a tale principio qualora i terzi siano obbligati a coprire la perdita, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante. Qualora la capogruppo realizzi successivamente un utile, tale risultato deve essere attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state assorbite dalla capogruppo.

Articolo 9

(Elaborazione del bilancio consolidato)

1. I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, redatti secondo gli articoli 6, 7 e 8, sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto

economico (costi e ricavi proventi e oneri). I valori contabili di una controllata sono inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di inclusione della stessa nel gruppo. Il metodo di aggregazione delle poste di bilancio fa riferimento ai valori contabili. L'eventuale utilizzo di un diverso criterio deve essere adeguatamente motivato nella nota integrativa.

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

3. Per le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica, si utilizza il criterio del patrimonio netto, di cui all'art. 2426, comma 1, punto 4 del codice civile, per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo non consolidati, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In tal caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore - art. 2426, comma 1, punti 1) e 3) del codice civile - a partire dal giorno in cui viene meno l'esercizio del controllo congiunto o dell'influenza notevole sulla collegata. L'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto determina l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto consolidato.

4. Per le amministrazioni in regime di contabilità finanziaria, il consolidamento delle poste di bilancio è realizzato attraverso le voci del piano dei conti integrato di cui Decreto del Presidente della Repubblica del 4 ottobre 2013, n. 132.

5. È ammesso il consolidamento proporzionale di aziende, società ed altri organismi per i quali si configuri un controllo congiunto tra più soggetti. La dimostrazione del controllo congiunto deve essere illustrata nell'informativa supplementare in base a situazioni di diritto o di fatto.

6. I bilanci consolidati devono contenere informazioni sul gruppo considerato come una singola entità. A tal fine è necessario:

a. eliminare il valore contabile delle partecipazioni della controllante in ciascuna controllata e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna controllata posseduta dalla controllante;

b. identificare la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, delle controllate consolidate;

c. identificare, separatamente dal patrimonio netto di pertinenza della controllante, la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto delle controllate consolidate.

7. In presenza di diritti di voto potenziali, le quote degli utili o delle perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuite alla controllante ed ai terzi sono determinate in base agli attuali assetti proprietari e non riflettono la possibilità di esercitare o convertire i diritti di voto potenziali.
8. La procedura di consolidamento presuppone che ogni membro del gruppo abbia un affidabile sistema dei conti, secondo il metodo della partita doppia. Qualora tale requisito non risulti soddisfatto, occorre specificare nella nota integrativa:
- a. il sistema contabile adottato da ogni membro del gruppo;
 - b. il processo complessivo che dalla rilevazione presso ciascun membro arriva sino al bilancio di gruppo;
 - c. gli strumenti di controllo interno e di revisione volti ad assicurare che l'informazione contabile prodotta sia chiara, veritiera e corretta.

Articolo 10

(Nota integrativa)

1. La nota integrativa contiene un prospetto dal quale risulta, per ciascun componente del gruppo inserito nel consolidamento, la percentuale di partecipazioni della capogruppo, l'ammontare del patrimonio netto, dei debiti di finanziamento, l'entità dei crediti e dei debiti tra la controllata e la capogruppo eliminati in sede di consolidamento.
2. La nota integrativa indica:
 - a. i criteri di valutazione applicati, i motivi dell'eventuale cambiamento dei criteri di valutazione, ed i relativi effetti prodottisi sulle voci di bilancio interessate, sul risultato e sul patrimonio netto consolidato, tenendo conto dei relativi effetti fiscali, l'eventuale utilizzo di criteri di valutazione non omogenei nell'ambito del gruppo;
 - b. le ragioni delle più consistenti variazioni delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente;
 - c. l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di componenti del gruppo, distintamente, per ciascuna voce, con specifica indicazione della natura delle garanzie;

- d. la composizione delle voci “costi di impianto e ampliamento” e “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità”;
- e. la composizione delle voci “ratei e risconti” e della voce “accantonamenti” dello stato patrimoniale, quando significative;
- f. l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ciascuna voce;
- g. l’importo complessivo degli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, specificando quelli relativi alle controllate escluse dal consolidamento, se significativo rispetto alla situazione patrimoniale-finanziaria consolidata;
- h. le notizie sulla composizione e sulla natura degli impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria delle partecipate, 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.
- i. la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari”, se significative;
- j. il numero medio, suddiviso per categorie, dei dipendenti dei componenti del gruppo, con separata indicazione di quello relativo ai componenti inclusi con il metodo proporzionale;
- k. 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;
- l. la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- m. l’ammontare dei compensi spettanti ai componenti degli organi di gestione e di controllo della capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altri componenti del gruppo incluse nel consolidamento, cumulativamente per ciascuna categoria;
- n. per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, **il loro valore equo (*fair value*), ai sensi e per gli effetti dell’articolo 2427-bis del codice civile**, e le informazioni sulla loro entità e categoria;

ricavi, comprensivi delle entrate esternalizzate, le spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo e con qualsiasi tipologia contrattuale, le perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, nei triennio precedente.

2. In separati elenchi si indicano, specificando per ciascun componente la denominazione sociale, la sede, il capitale sociale e le quote possedute dalla capogruppo e da altri componenti del gruppo:

- a. le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo integrale;
- b. le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo proporzionale;
- c. le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;
- d. 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 la successiva alienazione.

Articolo 12

(Armonizzazione degli schemi di bilancio)

1. Le amministrazioni pubbliche **di cui all'articolo 2, comma 1**, entro centoottanta giorni dall'entrata in vigore del presente regolamento, al fine di conformare gli schemi di bilancio a quanto previsto dal presente regolamento adeguano, ove necessario, i propri regolamenti di amministrazione e contabilità.

Articolo 13

(Tempi e modalità di trasmissione dei bilanci consolidati)

1. I bilanci consolidati, redatti dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, sono trasmessi dalla capogruppo alle amministrazioni vigilanti entro 30 giorni dalla loro approvazione, per il tramite della posta elettronica certificata. Nello stesso termine, la capogruppo deve provvedere all'invio del bilancio consolidato alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Articolo 14

(Disposizioni transitorie)

1. Nel triennio di prima applicazione del presente regolamento, le amministrazioni **di cui all'articolo 12, comma 1**, che presentano un numero significativo di operazioni infragruppo, non sono tenute all'applicazione delle disposizioni contenute **nell'articolo 7, commi 1 e 2**, specificando nella nota integrativa la mancata eliminazione dei saldi e delle operazioni infragruppo. La valutazione della rilevanza del numero di operazioni infragruppo spetta alla capogruppo e va evidenziata nella nota integrativa.
2. Nel triennio di prima applicazione del presente regolamento, la capogruppo può presentare il bilancio consolidato all'organo di indirizzo disgiuntamente dal rendiconto di esercizio motivando tale scelta nella nota integrativa, in deroga ai principi generali di cui all'articolo 2.

Articolo 15

(Disposizioni finali)

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore a partire dall'esercizio finanziario 2016.
- ~~2. Gli aggiornamenti conseguenti alla revisione del regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 sono adottati con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del medesimo Ministero.~~

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale e sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Allegato n.1 - Rendiconto della gestione (art. 3 comma 1)

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	A) PATRIMONIO NETTO		
I	Fondo di dotazione	AI	AI
II	Riserve		
a	da utili	AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
b	da capitale	AII, AIII	AII, AIII
c	da permessi di costruire		
III	Risultato economico dell'esercizio per il gruppo	AIX	AIX
	TOTALE PATRIMONIO NETTO PER IL GRUPPO		
	Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi		
	Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO DI TERZI		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		
	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI		
1	per trattamento di quiescenza	B1	B1
2	per imposte	B2	B2
3	per svalutazione crediti		
4	altri	B3	B3
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO		
	TOTALE T.F.R. (C)	C	C
	D) DEBITI (1)		
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	tributari		
b	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale		
c	per attività svolta per c/terzi (2)		
d	altri		
	TOTALE DEBITI (D)		

Allegato n.1 - Rendiconto della gestione (art. 3 comma 1)

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	E) RATEI E RISCONTI		
I	Ratei passivi	E	E
II	Risconti passivi	E	E
1	Contributi in conto capitale da amministrazioni 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		

(1) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

(2) Non comprende i debiti derivanti dall'attività di sostituto di imposta. I debiti derivanti da tale attività sono considerati nelle voci 5 a) e b)

RGS/72

Mod. UTL015-CON



11/09/2015
11173

Consiglio di Stato
Segretariato Generale

N. 2565/2015

Roma, addì 20/09/2015

Risposta a nota del

N. Div.

OGGETTO:
REGOLAMENTO:

**DM MINISTRO ECONOMIA E
FINANZE - REGOLAMENTO
RECANTE INDIVIDUAZIONE
SCHEMA TIPO DI BILANCIO
CONSOLIDATO AMMINISTRAZIONI
PUBBLICHE CON LE PROPRIE
AZIENDE, SOCIETA' O ORGANISMI
CONTROLLATI (ART. 18 D.LGS 31
MAGGIO 2011, N. 91)**

D'ordine del Presidente, mi prego di trasmettere il numero
324/2015, emesso dalla SEZIONE NORMATIVA di
questo Consiglio sull'affare a fianco indicato.

Parere emesso in base all'art. 15 della L. 21 luglio 2000, n.
205.

Allegati N.

**MINISTERO DELL'ECONOMIA E
DELLE FINANZE UFFICIO
LEGISLATIVO ECONOMIA**
(.....)

Segretario Generale

Gabinetto dell' On. Ministro

ROMA



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 27 agosto 2015

NUMERO AFFARE 00324/2015

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze

Schema di regolamento recante lo schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (art. 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91).

LA SEZIONE

Vista la relazione trasmessa con nota 31 luglio 2015 n. ACG/72/RGS/9753, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze - Ufficio legislativo economia - ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sullo schema di regolamento in oggetto;

Visto il parere interlocutorio reso dalla Sezione all'adunanza del 5 marzo 2015 sul medesimo provvedimento;

esaminati gli atti e udito il relatore, consigliere Elio Toscano;

Premesso.

1. Il Ministero dell'economia e delle finanze trasmette la versione definitiva dello schema di regolamento in oggetto, riformulato in base alle osservazioni espresse dalla Sezione nel parere interlocutorio del 5 marzo 2015, accompagnato da una relazione integrativa nella quale il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato illustra le varianti apportate al testo originario e fornisce i chiarimenti richiesti dalla Sezione.

L'Amministrazione rappresenta innanzitutto che lo strumento del "nomenclatore", inizialmente previsto dall'art. 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (delega al Governo per l'adeguamento dei sistemi contabili) al fine di dirimere eventuali questioni di natura concettuale sugli istituti contabili e sulle procedure finanziarie per ciascun comparto o tipologia di enti, è rimasto privo di attuazione espressa sia nel d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, sia nel d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, in quanto le definizioni fondamentali sono state elencate nei testi normativi e nei relativi allegati, che specificano anche il contenuto dei principi contabili. Successivamente sono stati approvati altri provvedimenti che soddisfano le esigenze di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, (ad esclusione delle regioni, degli enti locali e delle aziende sanitarie), quali il decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche, e, per le sole amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica, di cui all'art. 1, comma 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 marzo 2013 (n.d.r., pubblicato sulla G.U. 12 aprile 2013 n. 86, supplemento ordinario n. 29) che prevede uno specifico allegato tassonomico, ai fini della predisposizione del rendiconto di cassa.

Inoltre, per facilitare la corretta classificazione delle transazioni elementari nelle voci del piano dei conti, è in corso di pubblicazione un Glossario sul sito internet del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

Si precisa ancora in relazione che, a fronte dell'opportunità, evidenziata dal Consiglio di Stato, di meglio delimitare l'ambito delle deroghe ai principi contabili generali descritti dall'allegato 1 del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, l'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 2 (art. 3, comma 5, nel nuovo testo) è stato sostituito, prevedendo che alle società, enti e organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si applicano, in quanto compatibili, i principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità e che, nel caso in cui all'interno del gruppo di amministrazione pubblica coesistano soggetti in regime di contabilità civilistica e di contabilità finanziaria, si applicano i principi contabili adottati dalla capogruppo.

In adempimento, poi, alle osservazioni del Consiglio di Stato:

- è stato inserito l'art. 1 recante le definizioni di base usate nel decreto, con conseguente adeguamento della numerazione degli articoli e del testo;
- è stato individuato, quale ambito di applicazione della normativa, l'elenco delle amministrazioni inserite nel conto consolidato di cui all'art. 1, comma 3, della legge di contabilità, attraverso una procedura di rinvio mobile, prendendo in considerazione l'elenco ISTAT pubblicato nel mese di settembre dell'esercizio precedente a quello di riferimento;
- nella rubrica dell'art. 8 è stato inserito il riferimento specifico alle amministrazioni in forma societaria, al fine di colmare eventuali dubbi interpretativi circa la disposizione (comma 5) che consente di derogare al principio per il quale le perdite di una componente del gruppo riferibili a terzi, se eccedono la quota di loro pertinenza del patrimonio netto, devono essere imputate alla capogruppo;

- all'art. 9, comma 3, si precisa che, per le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica, si utilizza il criterio del "patrimonio netto" per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo non consolidati;
- ancora all'art. 9 è stato aggiunto il comma 4, con il quale si dispone che per le amministrazioni in regime di contabilità finanziaria, il consolidamento delle poste di bilancio è realizzato attraverso le voci del piano dei conti integrato di cui al d.P.R. n. 132 del 2013;
- infine, all'art. 15, tra le disposizioni finali è stata inserita una nuova disposizione per la quale gli aggiornamenti conseguenti alla revisione del regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, di cui all'art. 4, comma 3, lettera b) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, sono adottati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sul sito del Ministero.

Considerato.

2. Preliminarmente, la Sezione ritiene di dover dare atto dell'attenzione con cui l'Amministrazione proponente ha approfondito i diversi profili messi in luce nel parere interlocutorio e proceduto all'adeguamento dello schema di regolamento, relativamente al quale appaiono tuttavia opportune due ulteriori osservazioni di carattere sostanziale.

La prima concerne l'adozione del nomenclatore, che ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge delega n. 196 del 2009 avrebbe dovuto formare allegato di ciascun dei correlati decreti legislativi. Tuttavia, tenuta presente la complessità e il tecnicismo degli adempimenti necessari per pervenire all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, si rimette al prudente apprezzamento dell'Amministrazione ogni valutazione sulla necessità di adottare compendi

che illustrino le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto. Ad ogni buon fine, si evidenzia che, per disposto del comma 8 dell'art. 2 della legge delega citata, disposizioni correttive ed integrative dei decreti legislativi in questione possono essere adottate entro tre anni dalla data di entrata in vigore dei decreti medesimi.

La seconda osservazione attiene all'aggiornamento del regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, di cui al d.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, con riferimento alla redazione del piano dei conti integrato.

Relativamente a tale adempimento, a cui l'Amministrazione deve provvedere ai sensi dell'art. 4, comma 3, lettera b), del d.lgs. n. 91 del 2011, non può essere condivisa, perché non supportata da alcuna fonte primaria, la "deregolamentazione" prevista dal comma 2 dell'art. 15 dello schema, che demanda l'aggiornamento a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Ne consegue che il comma 2 dell'art. 15 deve essere espunto.

3. Sotto il profilo formale, si suggerisce, infine, di apportare al testo i correttivi di seguito indicati.

Preambolo.

E' opportuno riunire in un solo visto il terzo e quarto visto; inserendo l'inciso "*di concerto con i Ministri interessati*" dopo le parole "Ministro dell'economia e delle finanze" e aggiungendo ancora dopo le parole "altri organismi controllati" l'espressione "*stabilendo altresì i tempi e le modalità per l'adozione dei bilanci consolidati e per la loro pubblicazione*".

Articolo 1.

Al comma 1, lettera d), è preferibile - per evitare eventuali controversie - espungere l'espressione "di fatto", in modo da restringere la nozione di controllo a situazioni di diritto o a obblighi assunti contrattualmente.

Al comma 1, lettera e), ultimo periodo, dopo la parola "influenza" è opportuno aggiungere l'aggettivo "notevole" per coerenza con il periodo precedente.

Articolo 2.

Al termine del comma 1 va espunto l'ultimo periodo, che fa riferimento agli organi costituzionali, in quanto ripetitivo di disposizione già dettata dall'art. 52, comma 4, della legge n. 196 del 2009.

Articolo 3.

Al comma 1, dopo le parole "di cui all'allegato 1", occorre inserire l'inciso "*che costituisce parte integrante del presente regolamento*" e in prosecuzione sostituire la parola "costituito" con "formato".

Articolo 5.

Al comma 3, secondo periodo, dopo l'espressione "adeguamento dei bilanci agli schemi" è opportuno sostituire le parole "di cui all'allegato" con le seguenti: "*contenuti nell'allegato*".

Articolo 10.

Al comma 2, lettera n., allorché si fa riferimento alle categorie degli strumenti finanziari derivati è preferibile integrare il testo con la denominazione italiana di "fair value", espressa nel codice civile.

Conseguentemente, si suggerisce la seguente riformulazione: "*n. per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, il loro valore equo (fair value), ai sensi e per gli effetti dell'art. 2427-bis del codice civile, e le informazioni sulla loro entità e categoria.*".

Articolo 12.

Dopo le parole “amministrazioni pubbliche” sembra opportuno aggiungere la specificazione: “di cui all’art. 2, comma 2...”.

Articolo 14.

Al comma 1 parimenti vanno indicate “le amministrazioni di cui all’articolo 2, comma 1”, mentre dopo le parole: “nell’articolo 7...” va inserita la precisazione: “commi 1 e 2...”.

Allegato 1.

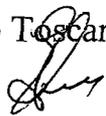
Nell’intestazione, dopo le parole “Rendiconto di gestione” deve essere aggiunto tra parentesi il richiamo all’art. 3, comma 1, al quale si riferisce l’allegato.

P.Q.M.

Esprime parere favorevole con osservazioni e con la condizione espressa al paragrafo 2 della parte motiva.

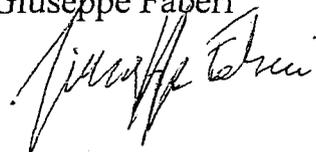
L'ESTENSORE

Elio Toscano



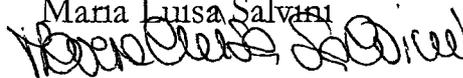
IL PRESIDENTE

Giuseppe Faberi



IL SEGRETARIO

Maria Luisa Salvini





Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio legislativo economia

ACG/72/RGS/3753

Roma, 31 LUG 2015

Al Consiglio di Stato
ROMA

E, p.c.:

Al Gabinetto del Sig. Ministro
SEDE

All'Ufficio del coordinamento legislativo
SEDE

Al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato
SEDE

OGGETTO: Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze concernente il regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91).

Facendo seguito al parere interlocutorio reso da codesto Consiglio di Stato nell'adunanza del 5 marzo 2015 (n. 780/2015), si trasmette una nuova versione dello schema di decreto meglio indicato in oggetto, riformulato al fine di tenere conto delle osservazioni formulate nel citato parere.

Si allega, altresì, la nota prot. n. 48829 del 15 giugno 2015, nella quale il competente Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato fornisce i chiarimenti richiesti da codesto Supremo consesso.

IL CAPO DELL'UFFICIO

73/72

D. Sc. P. 2015

ID: 354652

MEF - RGS - Prot. 48829 del 15/06/2015 - U



*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO
ISPETTORATO GENERALE PER LA CONTABILITÀ E LA FINANZA PUBBLICA
UFFICIO II

15 GIU 2015
7735
Roma,

Prot. Nr.
Prot. entrata 21764/2015
(rif. nota UL ACG/72/RGS/3808)
Allegati: 1

All' Ufficio del Coordinamento Legislativo
Ufficio Legislativo Economia



SEDE

Oggetto: Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze concernente il regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91).

Si fa riferimento al parere interlocutorio reso dal Consiglio di Stato, Sezione Normativa, nell'adunanza del 5 marzo 2015, numero 780/2015, nel quale si richiedono elementi di approfondimento e chiarimento sullo schema di regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, da emanare ai sensi dell'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011.

Al fine dell'ulteriore iter del provvedimento indicato in oggetto, si riportano di seguito gli elementi richiesti dal Supremo Consesso e si allega il testo dello schema di regolamento, rivisto al fine di recepire i suggerimenti contenuti nel suindicato parere interlocutorio.

1. Con riferimento a quanto osservato al punto 1, si evidenzia che lo schema di regolamento in esame si inserisce tra i provvedimenti diretti a completare l'ampio processo di armonizzazione e adeguamento delle contabilità degli enti pubblici. In effetti, tra i criteri per l'emanazione dei decreti legislativi previsti dall'art. 2 della legge di contabilità, figura "l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo

uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati". Nel dare attuazione alla delega, l'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 ha attribuito al Ministero dell'economia e delle finanze il compito di adottare un decreto volto alla definizione dello schema tipo di bilancio consolidato. Tale adempimento si inserisce nella più ampia cornice dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare il coordinamento della finanza pubblica attraverso una disciplina omogenea dei procedimenti di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo. Siffatta esigenza risulta indispensabile anche in vista degli impegni assunti a livello europeo. Per quanto riguarda gli enti territoriali, esclusi dall'ambito di applicazione dell'articolato, il processo di armonizzazione è disciplinato dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Per tali enti, il principio contabile applicato al bilancio consolidato è previsto dall'Allegato 4/4. Inoltre, la sperimentazione della relativa disciplina è regolamentata dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011. Con riferimento a quanto osservato nel parere in esame sul "nomenclatore" di cui all'art. 2, comma 3, della legge 196/2009, si segnala che tale strumento, inizialmente previsto dal legislatore al fine di dirimere eventuali questioni di natura concettuale sugli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto o tipologia di enti, è rimasto privo di un'attuazione espressa, sia nel D.Lgs. 31 maggio 2011, n. 91 che nel D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, in quanto le definizioni fondamentali sono state elencate nei testi normativi e nei relativi allegati, che specificano anche il contenuto dei principi contabili. Inoltre, con Decreto del Presidente della Repubblica del 4 ottobre 2013, n. 132 è stato emanato il Regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche, che rappresenta un importante strumento di armonizzazione dei sistemi contabili per le amministrazioni in contabilità finanziaria di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, diverse dalle Amministrazioni centrali dello Stato. Al fine di facilitare la corretta classificazione delle transazioni elementari nelle voci del piano dei conti, è in corso di pubblicazione un Glossario sul sito internet del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato. Giova ricordare, infine, per quanto riguarda le amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica, di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che il D.M. 27 marzo 2013 prevede uno specifico allegato tassonomico, ai fini della predisposizione del rendiconto di cassa, la cui struttura è tratta da quella del piano finanziario del piano dei conti integrato.

2. In relazione al punto 2, si ribadisce l'applicazione, in via generale, dei principi esaustivamente descritti nell'Allegato 1 del D.lgs. n. 91 del 2011. In ogni caso, al fine di prevenire possibili contrasti tra i principi contabili e di assicurare "le modalità che consentono di mantenere un coerente ed efficace grado di consolidamento, di fronte a probabili ed estese deroghe a detti principi" l'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 2 (art. 3, comma 5, nel nuovo testo) è stato sostituito dal seguente: "Alle società, enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si applicano, in quanto compatibili, i principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità. Nel caso in cui, all'interno del gruppo amministrazione pubblica, coesistano soggetti in regime di contabilità civilistica e di contabilità finanziaria, si applicano i principi contabili adottati dalla capogruppo".

3. In accoglimento delle osservazioni formulate al punto 3 del parere interlocutorio, sono state recepite le modifiche proposte, nel testo dello schema di decreto. In particolare:

a) è stato inserito l'articolo 1 recante le definizioni di base utilizzate nel testo (gruppo amministrazione pubblica, capogruppo, controllante intermedia, controllo, area del consolidamento). Le medesime definizioni sono state eliminate dalle altre norme. L'articolo 4 del nuovo testo (gruppo amministrazione pubblica) è stato parzialmente rivisto al fine di uniformarsi alle definizioni previste dall'articolo 1;

b) è stato individuato, quale ambito di applicazione della normativa, l'elenco delle amministrazioni inserite nel conto consolidato, previsto dall'art. 1, comma 3, della legge di contabilità, attraverso una procedura di rinvio mobile. Di conseguenza, il perimetro di riferimento si aggiorna automaticamente di anno in anno, prendendo in considerazione l'elenco ISTAT pubblicato nel mese di settembre dell'esercizio precedente a quello di riferimento.

Pertanto, il secondo periodo dell'art. 2 (ex-art.1), comma 1, è stato così modificato: "*Sono tenute alla redazione del bilancio consolidato le amministrazioni pubbliche inserite nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e successive modificazioni, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati*". È stato aggiunto, inoltre, il comma 4, che prevede: "*La capogruppo, entro il 31 luglio di ogni esercizio successivo a quello di riferimento, è tenuta alla trasmissione del bilancio consolidato con i propri enti, organismi o società controllati o partecipati, secondo le modalità di cui all'articolo 13. A tal fine si considera l'elenco ISTAT pubblicato nell'esercizio precedente a quello di riferimento*". La disposizione ha la finalità di armonizzare la data di trasmissione dei dati

del bilancio consolidato e di definire in maniera puntuale il perimetro del consolidamento, che fa riferimento all'elenco ISTAT pubblicato nell'anno precedente all'esercizio di riferimento.

4. Con riferimento al punto 4, in ordine “alla natura ed alla finalità del criterio di collegamento di cui al comma 6 dell'art. 3” (ora art. 4, comma 6) si evidenzia che lo schema di regolamento in esame è coerente con quanto già previsto all'allegato 4 del d.lgs. n. 118 del 2011 (principio contabile applicabile al bilancio consolidato degli enti territoriali) che, per le società partecipate, utilizza i criteri riferiti alla “quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata”. Si evidenzia l'analogia coi principi civilistici, in particolare con l'art. 2359 che prevede che “sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa”. La stessa coerenza con l'allegato 4 del d.lgs. 118 del 2011 è ravvisabile con riferimento al criterio del 5% del patrimonio netto per la soglia dell'irrelevanza.

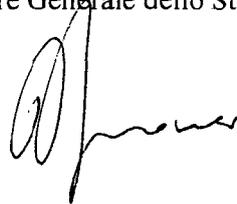
5. Sul punto 5, in coerenza con quanto rappresentato al punto 2, si conferma la modifica dell'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 3 nel testo dello schema di regolamento.

6. Anche per quanto concerne la deroga di cui al comma 5 dell'art. 7 (ora art. 8) ove “i terzi siano obbligati a coprire la perdita, tramite una obbligazione giuridicamente vincolante” si ravvisa la coerenza con l'allegato 4/4 summenzionato, nonché coi principi civilistici. Si fa rinvio alle definizioni civilistiche in relazione al vincolo obbligatorio richiamato dalla norma, nonché alla nozione di obbligazione giuridicamente rilevante. Per ciò che riguarda il riferimento al “metodo del patrimonio netto” e l'iscrizione di una specifica riserva con riferimento all'eventuale plus valenza o minus valenza, si conferma che si tratta della semplice applicazione del criterio previsto dal codice civile, che riguarda le amministrazioni in contabilità civilistica. In ogni caso, al fine di colmare eventuali dubbi interpretativi, è stato inserito nel titolo dell'articolo il riferimento specifico alle amministrazioni in forma societaria. Inoltre, è stato inserito nel testo dell'art. 9, comma 3 (“*Per le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica, si utilizza il criterio del patrimonio netto ...*”), ed è stato aggiunto il comma 4: “Per le amministrazioni in regime di contabilità finanziaria, il consolidamento delle poste di bilancio è realizzato attraverso le voci del piano dei conti integrato di cui Decreto del Presidente della Repubblica del 4 ottobre 2013, n. 132.”

7. In relazione al punto 7, al fine di chiarire “a chi spetti stabilire che le amministrazioni di cui all’art. 1 comma 1, presentino un numero significativo di operazioni infragruppo” si inserisce il seguente periodo all’art. 14, comma 3: *La valutazione della rilevanza del numero di operazioni infragruppo spetta alla capogruppo e va evidenziata nella nota integrativa.*

In virtù delle modifiche apportate allo schema di regolamento, è stata rivista la numerazione dell’articolato e sono stati espunti i riferimenti e le definizioni in contrasto con tali modifiche.

Il Ragioniere Generale dello Stato



Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DI CONCERTO CON
IL MINISTRO DELL'INTERNO
IL MINISTRO DELLA DIFESA
IL MINISTRO DELL'ISTRUZIONE, DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
IL MINISTRO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI
IL MINISTRO DELLA SALUTE

VISTO l'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica;

VISTO, in particolare, l'articolo 2, comma 2, lettera e) della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha previsto l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;

VISTO il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, che ha dato attuazione alla delega contenuta all'articolo 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

VISTO, in particolare, l'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 che, in attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera e) della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha attribuito al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di adottare un apposito decreto volto alla definizione di uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati;

VISTO l'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400;

UDITO il parere del Consiglio di Stato;

VISTI i pareri delle competenti Commissioni parlamentari della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

VISTA la comunicazione fatta al Presidente del Consiglio dei Ministri del:

ADOTTA

il seguente regolamento:

Articolo 1

(Definizioni)

1. Ai fini del presente regolamento si utilizzano le seguenti definizioni:

a) Gruppo amministrazione pubblica: l'insieme di aziende, enti, società o altri organismi, sottoposti al controllo di una amministrazione pubblica definita ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

b) Capogruppo: amministrazione che esercita il controllo su aziende, enti, società o altri organismi.

c) Controllante intermedia: amministrazione che esercita il controllo su aziende, enti, società o altri organismi, ma che a sua volta è sottoposta al controllo di un'altra amministrazione.

d) Controllo: influenza di diritto, di fatto o contrattuale esercitata su aziende, enti o società o altri organismi, anche se non sussiste un legame di partecipazione, diretta o indiretta. Nel caso in cui la capogruppo abbia la forma societaria, sussiste il controllo qualora essa, nei confronti di un'altra società, disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria, oppure l'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. Nelle restanti ipotesi, il controllo è costituito dall'influenza dominante esercitata dalla capogruppo su altri organismi, in virtù di contratti o disposizioni normative, statutarie, convenzioni o concessioni per l'esercizio di servizi pubblici o di pubblico interesse.

e) Collegata: società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

f) Area del consolidamento: l'insieme di soggetti appartenenti al "gruppo amministrazione pubblica" inseriti nel perimetro del bilancio consolidato, in seguito alle valutazioni della capogruppo circa la rilevanza dei loro bilanci al fine della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Articolo 2

(Ambito di applicazione e oggetto)

1. In attuazione dell'articolo 18, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, il presente regolamento provvede alla definizione dei requisiti generali per la redazione e la presentazione del bilancio consolidato da parte delle pubbliche amministrazioni. Sono tenute alla redazione del bilancio consolidato le **amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2**, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e successive modificazioni, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. Per il bilancio dello Stato si provvede con le modalità definite in sede di attuazione della riforma di cui all'articolo 40, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e successive modificazioni, nei termini ivi previsti. La Presidenza del consiglio dei ministri e gli organi di rilievo costituzionale si adeguano a quanto previsto per il bilancio dello Stato. Per gli organi costituzionali, resta fermo quanto previsto dall'articolo 52, comma 4, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni.
2. Il presente regolamento definisce le regole per il consolidamento dei dati contabili, nonché i tempi e le modalità per la redazione e pubblicazione dei bilanci consolidati e per la loro trasmissione alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
3. La redazione del bilancio consolidato è diretta alla rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del gruppo amministrazione pubblica.
4. **La capogruppo, entro il 31 luglio di ogni esercizio successivo a quello di riferimento, è tenuta alla trasmissione del bilancio consolidato con i propri enti, organismi o società**

controllati o partecipati, secondo le modalità di cui all'articolo 13. Ai fini di cui al comma 1, si considera l'elenco ISTAT pubblicato nell'esercizio precedente a quello di riferimento.

Articolo 3

(Principi generali della procedura di consolidamento)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 1, adottano lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato 1, costituito dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dalla nota integrativa. Al bilancio consolidato sono allegati la relazione sulla gestione, la relazione del collegio dei revisori **o del collegio sindacale**, nonché gli elenchi di cui all'articolo 11.
2. **La capogruppo** redige il bilancio consolidato con le aziende, le società e gli altri organismi controllati, inseriti nell'elenco di cui all'articolo 5, comma 1, lettera "b", e lo sottopone alla deliberazione dell'organo di indirizzo.
3. Il bilancio consolidato è elaborato in coerenza con quanto stabilito, in sede di approvazione del bilancio di previsione, in termini di definizione dell'ambito di applicazione del bilancio consolidato e di area di consolidamento.
4. La presenza di controllanti intermedie, tenute alla redazione del proprio bilancio consolidato secondo la normativa civilistica, non esenta **la capogruppo** dalla redazione del bilancio consolidato, ai sensi del presente regolamento.
5. La capogruppo è responsabile dell'attendibilità del bilancio consolidato e si avvale, a tal fine, di tutti gli strumenti del controllo interno. Il bilancio consolidato è redatto secondo il principio generale di armonizzazione dei sistemi contabili, attraverso l'utilizzo di principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze similari, con riferimento a tutti gli organismi compresi nell'area del consolidamento. **Si applicano i principi contabili generali descritti dall'Allegato 1 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Alle società, enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si applicano, in quanto compatibili, i principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità. Nel caso in cui, all'interno del gruppo amministrazione pubblica, coesistano soggetti in regime di contabilità civilistica e di contabilità finanziaria, si applicano i principi contabili adottati dalla capogruppo.**

Articolo 4

(Gruppo amministrazione pubblica)

1. **I soggetti appartenenti al gruppo amministrazione pubblica** sono tenuti a fornire informazioni alla capogruppo, esplicitando anche la natura delle proprie attività economiche all'interno del gruppo.
2. L'eventuale diversità tra le attività della controllata e quelle di altri membri del gruppo non esclude l'obbligo di consolidamento.

Articolo 5

(Atti preliminari al consolidamento del bilancio di gruppo)

1. L'amministrazione capogruppo allega al bilancio di previsione i seguenti elenchi:
 - a. l'elenco del gruppo amministrazione pubblica, nel quale sono inseriti tutti gli enti definiti ai sensi dell'articolo 1, evidenziando le aziende o società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni o di imprese;
 - b. l'elenco dei componenti del gruppo amministrazione pubblica inseriti nell'area del consolidamento.
2. Nell'elaborazione dell'elenco di cui al comma 1, lettera "b", la capogruppo può escludere dal perimetro del consolidato i componenti del gruppo le cui risultanze siano irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo, oppure qualora sussista l'oggettiva impossibilità di acquisire, in tempi ragionevoli, le informazioni necessarie al consolidamento, in virtù di eventi imprevedibili di natura straordinaria. Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, in relazione al bilancio della capogruppo, un'incidenza percentuale inferiore al 5 per cento del patrimonio netto nonché del totale dei componenti positivi della gestione.
3. L'amministrazione capogruppo trasmette sollecitamente l'elenco di cui al comma 1, lettera "b" ai soggetti interessati, e impartisce le direttive per la predisposizione del bilancio consolidato, indicando le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti, dei bilanci consolidati e di altri documenti necessari. La capogruppo impartisce le istruzioni per l'adeguamento dei bilanci agli schemi di cui all'allegato 1, indica i criteri di valutazione del bilancio, l'area di consolidamento nonché le modalità di consolidamento che dovranno essere compatibili con la disciplina civilistica, e trasmette agli interessati le indicazioni operative

riguardanti l'uniformizzazione dei bilanci, l'eliminazione delle operazioni infragruppo e l'identificazione delle quote di pertinenza di terzi, secondo quanto previsto dagli articoli 6, 7 e 8.

4. Entro i termini indicati dalla capogruppo ai sensi del comma 3, i componenti del gruppo inseriti nel consolidato trasmettono alla stessa la documentazione e le informazioni necessarie alla redazione del bilancio consolidato.

5. Gli elenchi di cui al comma 1 sono pubblicati sul sito internet istituzionale dell'amministrazione capogruppo e sono aggiornati alla fine di ogni esercizio, in modo da evidenziare i risultati della gestione.

Articolo 6

(Attività dirette ad uniformare i bilanci da consolidare)

1. Al fine di una corretta aggregazione degli stati patrimoniali e dei conti economici dei componenti del gruppo, i bilanci della amministrazione capogruppo e dei componenti del gruppo, utilizzati ai fini del bilancio consolidato, ove possibile, devono essere approvati alla stessa data e redatti secondo principi contabili e criteri di valutazione uniformi.

2. Qualora le date di chiusura dei bilanci dei componenti del gruppo differiscano da quella della capogruppo, possono essere eseguite rettifiche per le operazioni o fatti significativi che siano intervenuti tra quelle date e la data di riferimento del bilancio della capogruppo.

3. Nei casi in cui i criteri di valutazione nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non siano uniformi, le controllate evidenziano i risultati che sarebbero stati ottenuti applicando i criteri applicati o indicati dalla capogruppo.

4. È possibile derogare all'obbligo di uniformare i principi contabili e i criteri di valutazione quando la conservazione dei principi o criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio. In tal caso, **la valutazione spetta alla capogruppo, che specifica nella** nota integrativa di cui all'articolo 10 la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi di tale divergenza. 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.

5. È possibile derogare allo schema di bilancio di cui all'allegato 1 per le amministrazioni che abbiano natura giuridica di società. In tal caso, la società presenta, in allegato al bilancio consolidato, uno schema secondo il formato di cui all'allegato 1, che deve essere trasmesso secondo le modalità di cui all'articolo 13.

Articolo 7

(Eliminazione delle operazioni infragruppo)

1. Il bilancio consolidato rappresenta soltanto le operazioni realizzate tra i soggetti inseriti nel consolidamento ed i terzi estranei al gruppo.
2. In sede di consolidamento, devono essere eliminati le operazioni e i saldi reciproci. A tal fine, le operazioni e i saldi reciproci che costituiscono semplice trasferimento di risorse all'interno del gruppo sono integralmente eliminati. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze.
3. Nei casi in cui le perdite, all'interno del gruppo, indichino una riduzione di valore patrimoniale, è necessario rappresentarle nel bilancio consolidato.
4. L'identificazione delle operazioni infragruppo, ai fini dell'elisione dei dati contabili relativi, è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo ai sensi dell'articolo 5.
5. Quando le operazioni tra la capogruppo e le controllate siano oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta va considerata separatamente e non è oggetto di elisione.
6. L'eliminazione dei dati contabili può essere evitata nei casi di operazioni infragruppo di importo irrilevante, dandone adeguata motivazione nella nota integrativa. A tal fine, si intende per irrilevanza la neutralità degli elementi patrimoniali ed economici in relazione all'ammontare complessivo degli elementi ai quali essi si riferiscono.

Articolo 8

(Identificazione delle quote di pertinenza dei terzi

nelle amministrazioni in forma societaria)

1. Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio, redatto ai sensi degli articoli 6 e 7, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo. A tal fine, le controllate trasmettono alla capogruppo il rendiconto o il bilancio e le informazioni necessarie alle operazioni di consolidamento entro dieci giorni dall'approvazione del rendiconto o del bilancio.
2. 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.
3. Il risultato economico dell'esercizio è attribuito alla controllante ed ai terzi, senza che si configuri un provento od un onere per i terzi in quanto rappresenta una componente del patrimonio netto.
4. Se un componente del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.
5. Nei casi in cui le perdite di un componente del gruppo 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. È possibile derogare a tale principio qualora i terzi siano obbligati a coprire la perdita, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante. Qualora la capogruppo realizzi successivamente un utile, tale risultato deve essere attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state assorbite dalla capogruppo.

Articolo 9

(Elaborazione del bilancio consolidato)

1. I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, redatti secondo gli articoli 6, 7 e 8, sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto

economico (costi e ricavi proventi e oneri). I valori contabili di una controllata sono inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di inclusione della stessa nel gruppo. Il metodo di aggregazione delle poste di bilancio fa riferimento ai valori contabili. L'eventuale utilizzo di un diverso criterio deve essere adeguatamente motivato nella nota integrativa.

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

3. **Per le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica**, si utilizza il criterio del patrimonio netto, di cui all'art. 2426, comma 1, punto 4 del codice civile, per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo non consolidati, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In tal caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore - art. 2426, comma 1, punti 1) e 3) del codice civile - a partire dal giorno in cui viene meno l'esercizio del controllo congiunto o dell'influenza notevole sulla collegata. L'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto determina l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto consolidato.

4. **Per le amministrazioni in regime di contabilità finanziaria, il consolidamento delle poste di bilancio è realizzato attraverso le voci del piano dei conti integrato di cui Decreto del Presidente della Repubblica del 4 ottobre 2013, n. 132.**

5. È ammesso il consolidamento proporzionale di aziende, società ed altri organismi per i quali si configuri un controllo congiunto tra più soggetti. La dimostrazione del controllo congiunto deve essere illustrata nell'informativa supplementare in base a situazioni di diritto o di fatto.

6. I bilanci consolidati devono contenere informazioni sul gruppo considerato come una singola entità. A tal fine è necessario:

a. eliminare il valore contabile delle partecipazioni della controllante in ciascuna controllata e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna controllata posseduta dalla controllante;

b. identificare la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, delle controllate consolidate;

c. identificare, separatamente dal patrimonio netto di pertinenza della controllante, la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto delle controllate consolidate.

7. In presenza di diritti di voto potenziali, le quote degli utili o delle perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuite alla controllante ed ai terzi sono determinate in base agli attuali assetti proprietari e non riflettono la possibilità di esercitare o convertire i diritti di voto potenziali.
8. La procedura di consolidamento presuppone che ogni membro del gruppo abbia un affidabile sistema dei conti, secondo il metodo della partita doppia. Qualora tale requisito non risulti soddisfatto, occorre specificare nella nota integrativa:
- a. il sistema contabile adottato da ogni membro del gruppo;
 - b. il processo complessivo che dalla rilevazione presso ciascun membro arriva sino al bilancio di gruppo;
 - c. gli strumenti di controllo interno e di revisione volti ad assicurare che l'informazione contabile prodotta sia chiara, veritiera e corretta.

Articolo 10

(Nota integrativa)

1. La nota integrativa contiene un prospetto dal quale risulta, per ciascun componente del gruppo inserito nel consolidamento, la percentuale di partecipazioni della capogruppo, l'ammontare del patrimonio netto, dei debiti di finanziamento, l'entità dei crediti e dei debiti tra la controllata e la capogruppo eliminati in sede di consolidamento.
2. La nota integrativa indica:
 - a. i criteri di valutazione applicati, i motivi dell'eventuale cambiamento dei criteri di valutazione, ed i relativi effetti prodottisi sulle voci di bilancio interessate, sul risultato e sul patrimonio netto consolidato, tenendo conto dei relativi effetti fiscali, l'eventuale utilizzo di criteri di valutazione non omogenei nell'ambito del gruppo;
 - b. le ragioni delle più consistenti variazioni delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente;
 - c. l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di componenti del gruppo, distintamente, per ciascuna voce, con specifica indicazione della natura delle garanzie;

- d. la composizione delle voci “costi di impianto e ampliamento” e “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità”;
- e. la composizione delle voci “ratei e risconti” e della voce “accantonamenti” dello stato patrimoniale, quando significative;
- f. l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ciascuna voce;
- g. l’importo complessivo degli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, specificando quelli relativi alle controllate escluse dal consolidamento, se significativo rispetto alla situazione patrimoniale-finanziaria consolidata;
- h. le notizie sulla composizione e sulla natura degli impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria delle partecipate, 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.
- i. la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari”, se significative;
- j. il numero medio, suddiviso per categorie, dei dipendenti dei componenti del gruppo, con separata indicazione di quello relativo ai componenti inclusi con il metodo proporzionale;
- k. 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;
- l. la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- m. l’ammontare dei compensi spettanti ai componenti degli organi di gestione e di controllo della capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altri componenti del gruppo incluse nel consolidamento, cumulativamente per ciascuna categoria;
- n. per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, il loro *fair value* e le informazioni sulla loro entità e categoria;

- o.** l'indicazione dei componenti del gruppo nei quali la controllante detiene una partecipazione e/o diritti di voto in misura uguale o minore al 50%, e le ragioni a fondamento dell'esistenza del controllo;
- p.** la data di riferimento del bilancio dei componenti del gruppo, ove tali bilanci siano riferiti ad una data di chiusura oppure a un esercizio diverso da quello della capogruppo, con le adeguate motivazioni;
- q.** la natura e la misura di qualsiasi restrizione significativa alla capacità dei componenti del gruppo di trasferire fondi alla capogruppo a titolo di pagamento di dividendi, di distribuzioni similari o di rimborso di prestiti o di anticipazioni;
- r.** i dati sui principali settori di attività del gruppo, con i principali dati economico-finanziari, quantitativi e qualitativi ad essi relativi, evidenziando le eventuali attività di natura meramente commerciale;
- s.** i principali dati dei bilanci dei componenti del gruppo amministrazione pubblica non inseriti nell'area del consolidamento, singolarmente o in gruppi, con il totale delle attività, delle passività, dei proventi e del risultato economico d'esercizio.

Articolo 11

(Elenchi allegati al bilancio consolidato)

- 1.** Al bilancio consolidato sono allegati:
- a.** l'elenco del gruppo amministrazione pubblica di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a), con l'indicazione, per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica, della denominazione, della sede, del capitale e delle quote possedute dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo nel caso di capogruppo intermedia, 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, e la ragione dell'eventuale esclusione dell'organismo dal consolidato;
- b.** l'elenco del gruppo inserito nel consolidato, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera b), con l'indicazione della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, l'incidenza dei ricavi imputabili alla capogruppo rispetto al totale dei

ricavi, comprensivi delle entrate esternalizzate, le spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo e con qualsiasi tipologia contrattuale, le perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, nei triennio precedente.

2. In separati elenchi si indicano, specificando per ciascun componente la denominazione sociale, la sede, il capitale sociale e le quote possedute dalla capogruppo e da altri componenti del gruppo:

- a. le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo integrale;
- b. le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo proporzionale;
- c. le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;
- d. 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 la successiva alienazione.

Articolo 12

(Armonizzazione degli schemi di bilancio)

1. Le amministrazioni pubbliche, entro centoottanta giorni dall'entrata in vigore del presente regolamento, al fine di conformare gli schemi di bilancio a quanto previsto dal presente regolamento adeguano, ove necessario, i propri regolamenti di amministrazione e contabilità.

Articolo 13

(Tempi e modalità di trasmissione dei bilanci consolidati)

1. I bilanci consolidati, redatti dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, sono trasmessi dalla capogruppo alle amministrazioni vigilanti entro 30 giorni dalla loro approvazione, per il tramite della posta elettronica certificata. Nello stesso termine, la capogruppo deve provvedere all'invio del bilancio consolidato alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Articolo 14

(Disposizioni transitorie)

1. Nel triennio di prima applicazione del presente regolamento, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, che presentano un numero significativo di operazioni infragruppo, non sono tenute all'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 7, comma 1, specificando nella nota integrativa la mancata eliminazione dei saldi e delle operazioni infragruppo. **La valutazione della rilevanza del numero di operazioni infragruppo spetta alla capogruppo e va evidenziata nella nota integrativa.**

2. Nel triennio di prima applicazione del presente regolamento, la capogruppo può presentare il bilancio consolidato all'organo di indirizzo disgiuntamente dal rendiconto di esercizio motivando tale scelta nella nota integrativa, in deroga ai principi generali di cui all'articolo 2.

Articolo 15

(Disposizioni finali)

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore a partire dall'esercizio finanziario 2016.

2. **Gli aggiornamenti conseguenti alla revisione del regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 sono adottati con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del medesimo Ministero.**

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale e sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	A) PATRIMONIO NETTO		
I	Fondo di dotazione	AI	AI
II	Riserve		
a	da utili	AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
b	da capitale	AII, AIII	AII, AIII
c	da permessi di costruire		
III	Risultato economico dell'esercizio per il gruppo	AIX	AIX
	TOTALE PATRIMONIO NETTO PER IL GRUPPO		
	Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi		
	Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO DI TERZI		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		
	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI		
1	per trattamento di quiescenza	B1	B1
2	per imposte	B2	B2
3	per svalutazione crediti		
4	altri	B3	B3
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO		
	TOTALE T.F.R. (C)	C	C
	D) DEBITI (1)		
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	tributari		
b	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale		
c	per attività svolta per c/terzi (2)		
d	altri		
	TOTALE DEBITI (D)		

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	E) RATEI E RISCONTI		
	Ratei passivi	E	E
	Risconti passivi	E	E
I			
II	1 Contributi in conto capitale da amministrazioni 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		

(1) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

(2) Non comprende i debiti derivanti dall'attività di sostituto di imposta. I debiti derivanti da tale attività sono considerati nelle voci 5 a) e b)

REG/72

Mod. UTIL015-CON



27 MAR 2015
3800

Consiglio di Stato
Segretariato Generale

N. 700/2015

Roma, addì 27 MAR 2015

Risposta a nota del
N. _____

Div. _____

D'ordine del Presidente, mi pregio di trasmettere il numero
324/2015, emesso dalla SEZIONE NORMATIVA di
questo Consiglio sull'affare a fianco indicato.

OGGETTO:
REGOLAMENTO:

**DM MINISTRO ECONOMIA E
FINANZE - REGOLAMENTO
RECANTE INDIVIDUAZIONE
SCHEMA TIPO DI BILANCIO
CONSOLIDATO AMMINISTRAZIONI
PUBBLICHE CON LE PROPRIE
AZIENDE, SOCIETA' O ORGANISMI
CONTROLLATI (ART. 18 D.LGS 31
MAGGIO 2011, N. 91)**

Parere emesso in base all'art. 15 della L. 21 luglio 2000, n. 205.

Resto in attesa dell' adempimento al parere interlocutorio.

Segretario Generale

Allegati N. _____

**MINISTERO DELL'ECONOMIA E
DELLE FINANZE UFFICIO
LEGISLATIVO ECONOMIA
(.....)**

Gabinetto dell' On. Ministro

ROMA

780/2015 17 MAR 2015
Numero ____/____ e data ____/____/____ Spedizione



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 5 marzo 2015

NUMERO AFFARE 00324/2015

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze - ufficio legislativo economia.

Schema di regolamento recante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (art. 18 d.lgs 31 maggio 2011, n. 91);

LA SEZIONE

Vista la relazione n. ACG/72/RGS/2817, senza data, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze - ufficio legislativo economia, ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull'affare consultivo in oggetto;

esaminati gli atti e udito il relatore, consigliere Paolo De Ioanna;

Premesso.

1. La radice legislativa dello schema in esame si rinviene nell'art. articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 che ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. In particolare, l'articolo 2, comma 2, lettera "e", ha previsto l'adozione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società ed altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati.

Il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 ha dato attuazione alla delega contenuta all'articolo 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 : con l'art. 18 il decreto legislativo ha attribuito al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di adottare un apposito regolamento per la definizione di uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. Il bilancio consolidato costituisce lo strumento attraverso il quale il legislatore intende fornire una rappresentazione completa e trasparente della situazione contabile dei soggetti inclusi nel perimetro del consolidamento considerato dal testo in esame, con riferimento contestuale agli andamenti economici, finanziari e patrimoniali.

2. Si da sinteticamente conto del contenuto dello schema, sulla base della relazione istruttoria redatta dal Ministero proponente.

L'articolo 1 dello schema individua l'ambito di applicazione della disciplina definendo i requisiti generali per la redazione e la presentazione del bilancio consolidato da parte delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196; sono escluse dal processo le regioni, gli enti locali, i loro enti e organismi strumentali e gli enti del Servizio sanitario nazionale, con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. La norma specifica che, in relazione al bilancio dello Stato, si provvederà successivamente con le modalità definite in sede di attuazione della riforma di cui all'articolo 40 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nei termini ivi previsti. Si prevede, inoltre, che la Presidenza del consiglio dei ministri e gli organi di rilievo costituzionale debbano adeguarsi a quanto previsto per il bilancio dello Stato.

L'obiettivo del testo (comma 2) è quello di definire le regole generali per il consolidamento dei dati contabili, nonché i tempi e le modalità per la redazione e la pubblicazione, nonché per la loro trasmissione alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni.

L'articolo 2 definisce alcuni principi relativi alla procedura di consolidamento. La norma prevede, in particolare, che il bilancio consolidato è composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dalla nota integrativa. Inoltre, al consolidato devono

essere allegati la relazione sulla gestione, la relazione del collegio dei revisori (ove previsto) nonché gli elenchi previsti dall'articolo 10.

La capogruppo deve redigere il bilancio consolidato con tutte le amministrazioni inserite nel "perimetro del consolidato" e lo deve sottoporre alla deliberazione dell'organo di indirizzo. La norma impone, inoltre, l'obbligo per la capogruppo di elaborare il bilancio consolidato in coerenza con quanto stabilito nel bilancio di previsione. Tale obbligo sussiste anche in presenza di controllanti intermedie, tenute alla redazione del proprio bilancio secondo la contabilità civilistica. La capogruppo è responsabile dell'attendibilità dei dati del consolidato, potendo avvalersi di tutti gli strumenti di controllo interno per verificare la correttezza dei relativi dati contabili. Il consolidato va redatto secondo i principi generali di cui al d.lgs 91/2011, tuttavia è prevista la possibilità di deroga in relazione alle amministrazioni che abbiano la forma societaria.

L'articolo 3 definisce il "gruppo amministrazione pubblica", costituito da aziende, società ed altri organismi, controllati da un'amministrazione pubblica a prescindere dalla propria forma e natura giuridica. Tali soggetti sono tenuti a fornire tutte le informazioni necessarie alla capogruppo, esplicitando anche la natura delle proprie attività economiche. In particolare, la disposizione chiarisce che l'eventuale diversità tra le attività della controllata e quelle di altri membri del gruppo non la esclude dall'obbligo di consolidamento. Il comma 4 definisce gli organismi controllati da

un'amministrazione, individuandone due categorie. Il comma 5 prevede che nel caso in cui la capogruppo abbia la forma societaria, ai fini della definizione di controllo si applica la normativa vigente sul controllo nelle società, rimanendo fermo in ogni caso l'obbligo di redigere gli elenchi del gruppo. Ai sensi del comma 6, si considera controllata la società sulla quale la controllante eserciti un'influenza notevole, espressa con almeno un quinto dei voti nell'assemblea ordinaria oppure un decimo se si tratta di società quotata nei mercati regolamentati (come previsto dall'articolo 2359, comma 3, del codice civile).

L'articolo 4 disciplina gli atti preliminari al consolidamento del bilancio di gruppo. La norma prevede che l'amministrazione capogruppo debba allegare al bilancio di previsione due elenchi: 1) l'elenco del gruppo amministrazione pubblica, nel quale sono inseriti tutti gli enti del gruppo, evidenziando le aziende o società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni o di imprese; 2) l'elenco dei componenti del gruppo amministrazione pubblica effettivamente inseriti nell'area del consolidamento. La capogruppo può escludere alcuni componenti dal perimetro del consolidato qualora il bilancio di tali soggetti risulti irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo, oppure nei casi di oggettiva impossibilità di acquisire le informazioni necessarie in tempi ragionevoli, in virtù di eventi imprevedibili di natura

straordinaria.

L'articolo 5 descrive le attività dirette ad uniformare i bilanci da consolidare. Al comma 1, la disposizione prevede che i bilanci della amministrazione capogruppo e dei componenti del gruppo devono essere approvati alla stessa data e secondo principi contabili e criteri di valutazione uniformi, al fine di una corretta aggregazione degli stati patrimoniali e dei conti economici dei componenti del gruppo.

La norma prevede, al comma 2, la possibilità di eseguire delle rettifiche, qualora le date di chiusura non coincidano, per operazioni o fatti significativi. Il comma 3 stabilisce, inoltre, che qualora i criteri di valutazione non siano uniformi, le controllate devono evidenziare i risultati che si sarebbero ottenuti applicando i criteri indicati dalla capogruppo. Il comma 4 prevede la possibilità di deroga all'obbligo di uniformare i principi contabili e il comma 5 disciplina la deroga allo schema di cui all'allegato 1 per le amministrazioni dotate di forma societaria.

L'articolo 6 disciplina le modalità di eliminazione delle operazioni infragruppo, prevedendo che nel bilancio consolidato debbano essere considerate soltanto le operazioni realizzate tra i soggetti inseriti nel consolidamento ed i terzi estranei al gruppo. Pertanto, in sede di consolidamento, vanno eliminati le operazioni e i saldi reciproci, attraverso la rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo.

L'articolo 7 regolamenta l'identificazione delle quote di pertinenza

dei terzi del risultato economico d'esercizio (positivo o negativo) e del patrimonio netto, distinte da quella di pertinenza della capogruppo.

L'articolo 8 disciplina l'elaborazione del bilancio consolidato, prevedendo che i bilanci redatti della capogruppo e dei componenti del gruppo devono essere aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (costi e ricavi, proventi e oneri). La norma prevede che i valori contabili di una controllata debbano essere inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di inclusione della stessa nel gruppo. È prevista, inoltre, al comma 2, la necessaria rappresentazione della quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo. Il comma 3 prevede l'utilizzo del criterio del patrimonio netto di cui all'articolo 2426, comma 1, punto 4), del codice civile per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo non consolidati, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In tal caso la partecipazione deve essere contabilizzata in base al criterio del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore - art. 2426, comma 1, punti 1) e 3) codice civile - a partire dal giorno in cui viene meno l'esercizio del controllo congiunto o dell'influenza notevole sulla collegata. L'eventuale

plusvalenza o minusvalenza derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva. Il comma 4 ammette il consolidamento proporzionale di aziende, società ed organismi per i quali si configuri un controllo congiunto tra più soggetti. Il comma 5 indica le attività necessarie affinché il bilancio consolidato contenga tutte le informazioni del gruppo. Ai sensi del comma 6 è previsto che, in presenza di diritti di voto potenziali, le quote degli utili o delle perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuite alla controllante ed ai terzi devono essere determinate in base agli attuali assetti proprietari. Il comma 7, infine, disciplina la necessità di specificare taluni dati nella nota integrativa qualora non risulti soddisfatto il requisito dell'affidabilità del sistema dei conti, secondo il metodo della partita doppia.

L'articolo 9 descrive il contenuto della nota integrativa, che contiene un prospetto dal quale risulta, per ciascun componente del gruppo inserito nel consolidamento, la percentuale di partecipazioni della capogruppo, l'ammontare del patrimonio netto, dei debiti di finanziamento, l'entità dei crediti e dei debiti tra la controllata e la capogruppo eliminati in sede di consolidamento. La nota integrativa deve contenere tutte le informazioni contabili rilevanti e le informazioni sui criteri utilizzati, come specificato dal comma 2.

L'articolo 10 disciplina il contenuto degli elenchi allegati al bilancio consolidato. In particolare, la norma prevede che la capogruppo debba predisporre due distinti elenchi: l'elenco del gruppo

amministrazione pubblica e l'elenco del gruppo inserito nel consolidato, considerando che alcuni membri del gruppo potrebbero non essere inseriti nel consolidato. Inoltre, in separati elenchi devono essere indicate le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo integrale; le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo proporzionale; le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto; 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 la successiva alienazione.

L'articolo 11 prevede che le amministrazioni pubbliche, con propri regolamenti interni, debbano attuare entro centoottanta giorni l'armonizzazione degli schemi di bilancio, adeguando ove necessario i propri regolamenti di amministrazione e contabilità, anche al fine di conformare i propri schemi di bilancio a quanto previsto dal regolamento.

L'articolo 12 stabilisce i tempi e le modalità di trasmissione dei bilanci consolidati. In particolare, tali bilanci devono essere trasmessi dalla capogruppo alle amministrazioni vigilanti entro 30 giorni dalla loro approvazione, tramite la posta elettronica certificata. Nello stesso termine la capogruppo deve trasmettere gli stessi documenti alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni.

L'articolo 13 disciplina le disposizioni transitorie, prevedendo che nel

triennio di prima applicazione le amministrazioni che presentano un numero significativo di operazioni infragruppo non sono tenute all'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 6, comma 1. Inoltre, nel triennio di prima applicazione la capogruppo può presentare il consolidato disgiuntamente dal rendiconto.

L'articolo 14, nel disciplinare le disposizioni finali, sancisce l'entrata in vigore del regolamento a partire dall'esercizio finanziario 2016.

Considerato.

1. L'art. 2 (Delega al Governo per l'adeguamento dei sistemi contabili) della legge n. 196 del 2009, al comma 3, stabilisce che ai decreti legislativi che danno attuazione alla delega “è allegato un nomenclatore che illustra le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto o tipologia di enti , a cui si conformano i relativi regolamenti di contabilità”. Lo schema in esame si inserisce dunque in un complesso processo di armonizzazione e adeguamento delle contabilità degli enti pubblici, territoriali e non, che ha già preso in considerazione gli enti territoriali; tuttavia dalla relazione illustrativa e dal materiale istruttorio trasmesso non è dato comprendere con precisione come il testo in esame si inserisca in questo processo; in particolare, il testo non presenta alcun articolo definitorio delle formule giuridiche che vengono utilizzate, ne' rimanda in qualche modo a quel “ nomenclatore destinato ad illustrare gli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto o tipologia di enti”

prima richiamato nella norma primaria.

2. Al testo è stato allegato uno schema, denominato Rendiconto della gestione, composto da un conto economico e da uno stato patrimoniale, le cui poste vengono numerate in sequenza, richiamato dall'art. 2, comma 1. Nel comma 5 dello stesso art. 2 si chiarisce che il bilancio consolidato viene redatto secondo il "principio generale di armonizzazione dei sistemi contabili, "attraverso l'utilizzo di principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze simili, con riferimento a tutti gli organismi compresi nell'area del consolidamento. In ogni caso si applicano i principi contabili generali descritti dall'Allegato 1 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Nel caso in cui tali principi contabili siano in contrasto con quelli già adottati da parte delle amministrazioni che abbiano natura giuridica di società, le stesse possono derogare dalla loro applicazione".

E' probabile che l'Amministrazione proponente con questo rinvio ritenga assolto l'obbligo di chiarire l'ambito delle definizioni utilizzate nello schema in esame.

La Sezione ritiene tuttavia che su questo profilo debbano essere forniti elementi più puntuali e documentati di chiarificazione: in particolare, è opportuno approfondire l'ambito dei possibili contrasti tra i principi contabili descritti nel citato Allegato 1 del dgl n. 91/2011, e le modalità che consentono di mantenere un coerente ed efficace grado di consolidamento, di fronte a probabili ed estese deroghe a detti principi, essendo certamente inclusi nel perimetro del

consolidamento soggetti costituiti in forma societaria. A giudizio della Sezione appare dunque necessario che il contenuto dei principi contabili utilizzabili ai fini dello schema di consolidamento in esame venga definito in modo più preciso, indicando, anche per relationem, criteri, istituti e procedure che formano il telaio analitico ed operativo di questo specifico processo di consolidamento, che si preannuncia molto complesso e lungo.

3. Nella stessa linea argomentativa, la Sezione suggerisce l'opportunità di inserire comunque, prima dell'attuale articolo 1, un articolo recante le definizioni base utilizzate nel testo: gruppo amministrazione pubblica; capogruppo, amministrazione controllante, controllante intermedia, ecc. Suggerisce altresì di valutare la circostanza che il rinvio (di cui all'art.1 del testo), agli enti ed ai soggetti a cui si applica la normativa di finanza pubblica, ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge n.196 del 2009 (in sostanza i soggetti inclusi nell'elenco ISTAT che disegna il perimetro del settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche), realizza una situazione elastica e in continuo assestamento; sarebbe utile prevedere (con una apposita norma) una procedura di adeguamento mobile della normativa in esame, correlata alle innovazioni soggettive che dovessero essere introdotte nel perimetro di riferimento.

4. E' opportuno chiarire meglio – nell'ambito del particolare contesto – la natura e le finalità ultime del criterio del collegamento

societario, di cui al comma 6 dell'art. 3, che rende rilevante l'influenza notevole della controllante, mediante il controllo di almeno un quinto dei voti nell'assemblea ordinaria ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati (cfr. art. 2359, comma 3, del codice civile). Nello stesso ordine di chiarimenti è utile comprendere – sempre nel particolare contesto proposto: art. 4, comma 2 dello schema - perché la soglia della irrilevanza viene indicata al 5 per cento del patrimonio netto nonché del totale dei componenti positivi della gestione, in relazione al bilancio della capogruppo.

5. E' opportuno chiarire a chi spetti di decidere la deroga all'obbligo di uniformare i principi contabili, di cui all'art. 5, comma 4.

6. Nel comma 5 dell'art. 7 non è perspicuo comprendere come funzioni la deroga ivi disciplinata, ove “ i terzi siano obbligati a coprire la perdita, tramite una obbligazione giuridicamente vincolante”. In particolare, non si comprende in che cosa consista, rispetto alla natura degli obblighi derivanti da ogni rapporto obbligatorio, il vincolo giuridico che sembra volersi in qualche modo evocare. Nell'art. 8, comma 3, non è neppure perspicuo comprendere per quale ragione l'eventuale plus valenza o minus valenza derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto “determina l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto consolidato”. Sembra forse configurarsi l'inserimento di un criterio

civilistico (patrimonio netto) che appare non del tutto coerente con il metodo del consolidamento tra soggetti inseriti in un gruppo pubblico.

7. Nell'art. 13, non è chiaro a chi spetti stabilire (nella fase di prima applicazione) che le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 1, presentano un numero significativo di operazioni infragrupo; sembrerebbe che tale indicazioni spetti alla stessa amministrazione in sede di nota integrativa; forse occorrerebbe un criterio più preciso, normato in via generale, da far valere verso tutte le amministrazioni.

P.Q.M.

La Sezione sospende il seguito dell'esame in attesa che l'Amministrazione proponente fornisca i richiesti essenziali elementi di approfondimento e chiarimento, riservandosi, comunque – sul testo proposto – ogni ulteriore osservazione di carattere sia formale che sostanziale.

L'ESTENSORE

Paolo De Ioanna



IL PRESIDENTE

Giuseppe Faberi



IL SEGRETARIO

Maria Luisa Salvini





Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio legislativo economia

ACG/72/RGS/2817

Roma, 25 FEB 2015

Al Consiglio di Stato
ROMA

E, p.c.:

Al Gabinetto del Sig. Ministro
SEDE

All'Ufficio del coordinamento legislativo
SEDE

Al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato
SEDE

OGGETTO: Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze concernente il regolamento recante individuazione dello schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91).

Ai fini dell'acquisizione del parere di codesto Consiglio di Stato, si trasmette lo schema di decreto meglio indicato in oggetto, corredato della prescritta documentazione; unitamente alla relazione vistata dal Sig. Ministro e alla copia delle note con le quali i Ministeri interessati hanno espresso il relativo concerto.

IL CAPO DELL'UFFICIO



*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO
ISPettorato Generale per la Contabilità e la Finanza Pubblica

UFFICIO II

Roma,

Richiesta di parere sullo schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze concernente lo schema di regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati.

Visto:

**Si trasmetta al Consiglio
di Stato per il parere.**

IL MINISTRO

La legge 31 dicembre 2009, n. 196 all'articolo 2, comma 1, ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. L'articolo 2, comma 2, lettera "e", della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha previsto, inoltre, l'adozione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società ed altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati.

Il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, che ha dato attuazione alla delega contenuta all'articolo 2, della citata legge di contabilità e finanza pubblica, all'articolo 18 ha stabilito che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri interessati, da adottare ai sensi dell'*articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400*, debba essere individuato uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. Nel medesimo decreto devono essere altresì stabiliti i tempi e le modalità per l'adozione dei bilanci consolidati e per la loro pubblicazione.

Lo schema di regolamento sul bilancio consolidato è stato elaborato dal Comitato dei principi contabili delle pubbliche amministrazioni, istituito dall'articolo 2, comma 5, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in reciproco raccordo con la Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale.

Viene di seguito illustrato il contenuto dei singoli articoli.

- Articolo 1 (Ambito di applicazione e oggetto)

L'articolo definisce l'oggetto, consistente nella definizione dei requisiti generali per la redazione e la presentazione del bilancio consolidato da parte delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. La norma specifica che, in relazione al bilancio dello Stato, si provvederà successivamente con le modalità definite in sede di attuazione della riforma di cui all'articolo 40, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nei termini ivi previsti. La norma proposta prevede, inoltre, che la Presidenza del consiglio dei ministri e gli organi di rilievo costituzionale debbano adeguarsi a quanto previsto per il bilancio dello Stato. Il comma 2 della disposizione evidenzia l'obiettivo del regolamento, che è quello di definire le regole generali per il consolidamento dei dati contabili, nonché i tempi e le modalità per la redazione e la pubblicazione e per la trasmissione dei dati alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni. Il comma 3 esplicita la *ratio* della disposizione, consistente nella rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del gruppo amministrazione pubblica.

- Articolo 2 (Principi generali della procedura di consolidamento)

L'articolo definisce alcuni principi relativi alla procedura di consolidamento. La norma prevede, in particolare, che il bilancio consolidato sia composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dalla nota integrativa. Inoltre, al consolidato devono essere allegati la relazione sulla gestione, la relazione del collegio dei revisori (ove previsto) nonché gli elenchi previsti dall'articolo 10. La capogruppo deve redigere il bilancio con tutte le amministrazioni inserite nel "perimetro del consolidato" e lo deve sottoporre alla deliberazione dell'organo di indirizzo. La norma chiarisce, inoltre, che la capogruppo deve elaborare il bilancio consolidato in coerenza con quanto stabilito nel bilancio di previsione. L'obbligo sussiste anche in presenza di controllanti intermedie, tenute alla redazione del proprio bilancio secondo la contabilità civilistica. Il consolidato va redatto secondo i principi generali di cui al d.lgs 91/2011, tuttavia è prevista la possibilità di deroga in relazione alle amministrazioni che abbiano la forma societaria.

- Articolo 3 (Gruppo amministrazione pubblica)

L'articolo definisce il "gruppo amministrazione pubblica", costituito da aziende, società ed altri organismi, controllati da un'amministrazione pubblica a prescindere dalla propria forma e natura giuridica. Tali soggetti sono tenuti a fornire tutte le informazioni necessarie alla capogruppo, esplicitando anche la natura delle proprie attività economiche. In particolare, la disposizione chiarisce che l'eventuale diversità tra le attività della controllata e quelle di altri membri del gruppo non la esclude dall'obbligo di consolidamento. Il comma 4 della norma definisce gli organismi controllati da un'amministrazione, individuandone due categorie. Il comma 5 prevede che nel caso in cui la capogruppo abbia la forma societaria, ai fini della definizione di controllo si applica la normativa vigente sul controllo nelle società, rimanendo fermo in ogni caso l'obbligo di redigere gli elenchi del gruppo. Ai sensi del comma 6, si considera controllata la società sulla quale la controllante eserciti un'influenza notevole, espressa con almeno un quinto dei voti nell'assemblea ordinaria oppure un decimo se tratta di società quotata nei mercati regolamentati (come previsto dall'articolo 2359, comma 3, del codice civile).

- Articolo 4 (Atti preliminari al consolidamento del bilancio di gruppo)

L'articolo disciplina gli atti preliminari al consolidamento del bilancio di gruppo. La norma prevede che l'amministrazione capogruppo debba allegare al bilancio di previsione due elenchi: 1) l'elenco del gruppo amministrazione pubblica, nel quale sono inseriti tutti gli enti del gruppo, evidenziando le aziende o società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni o di imprese; 2) l'elenco dei componenti del gruppo amministrazione pubblica effettivamente inseriti nell'area del consolidamento. La capogruppo può escludere

alcuni componenti dal perimetro del consolidato qualora il bilancio di tali soggetti risulti irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo, oppure nei casi di oggettiva impossibilità di acquisire le informazioni necessarie in tempi ragionevoli, in virtù di eventi imprevedibili di natura straordinaria. L'elenco contenente il perimetro del consolidato va trasmesso a ciascuno degli enti interessati, insieme alle direttive per la predisposizione del bilancio consolidato, con le indicazioni delle modalità e dei tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti, dei bilanci consolidati e di altri documenti necessari. La capogruppo deve, inoltre, impartire le istruzioni per adeguamento dei bilanci, indicare i criteri di valutazione e le modalità di consolidamento compatibili con la disciplina civilistica, e trasmettere agli interessati le indicazioni operative riguardanti l'uniformizzazione dei bilanci, l'eliminazione delle operazioni infragruppo e l'identificazione delle quote di pertinenza di terzi. La norma prevede, infine, che entrambi gli elenchi devono essere pubblicati sul sito internet istituzionale dell'amministrazione capogruppo e vanno aggiornati alla fine di ogni esercizio, evidenziando i risultati della gestione.

- Articolo 5 (Attività dirette ad uniformare i bilanci da consolidare)

L'articolo descrive le attività dirette ad uniformare i bilanci da consolidare. Al comma 1 la disposizione prevede che i bilanci della amministrazione capogruppo e dei componenti del gruppo devono essere approvati alla stessa data e secondo principi contabili e criteri di valutazione uniformi, al fine di una corretta aggregazione degli stati patrimoniali e dei conti economici dei componenti del gruppo. La norma prevede, al comma 2, la possibilità di eseguire delle rettifiche, qualora le date di chiusura non coincidano, per operazioni o fatti significativi. Il comma 3 stabilisce, inoltre, che qualora i criteri di valutazione non siano uniformi, le controllate devono evidenziare i risultati che si sarebbero ottenuti applicando i criteri indicati dalla capogruppo. Il comma 4 prevede la possibilità di deroga all'obbligo di uniformare i principi contabili e il comma 5 disciplina la deroga allo schema di cui all'allegato 1 per le amministrazioni dotate di forma societaria.

- Articolo 6 (Eliminazione delle operazioni infragruppo)

L'articolo disciplina le modalità di eliminazione delle operazioni infragruppo, prevedendo che nel bilancio consolidato vanno considerate soltanto le operazioni realizzate tra i soggetti inseriti nel consolidamento ed i terzi estranei al gruppo. Pertanto, in sede di consolidamento, devono essere eliminati le operazioni e i saldi reciproci, attraverso la rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze. Nei casi in cui

le perdite, all'interno del gruppo, indichino una riduzione di valore patrimoniale, è necessario rappresentarle nel bilancio consolidato. L'identificazione delle operazioni infragruppo, ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi, è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse alla capogruppo. Quando le operazioni tra la capogruppo e le controllate siano oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta va considerata separatamente e non è oggetto di elisione. L'eliminazione dei dati contabili può tuttavia essere evitata nei casi di operazioni infragruppo di importo irrilevante, dandone adeguata motivazione nella nota integrativa.

- Articolo 7 (Identificazione delle quote di pertinenza dei terzi)

L'articolo regola l'identificazione delle quote di pertinenza dei terzi del risultato economico d'esercizio (positivo o negativo) e del patrimonio netto, distinte da quella di pertinenza della capogruppo. A tal fine, i soggetti controllati devono trasmettere alla capogruppo il rendiconto o il bilancio e le informazioni necessarie alle operazioni di consolidamento, entro dieci giorni dall'approvazione del rendiconto o del bilancio. Ai sensi del comma 2, 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 comma 3 prevede che il risultato economico dell'esercizio sia attribuito alla controllante ed ai terzi, senza che si configuri un provento od un onere per i terzi. Il comma 4 disciplina i criteri di determinazione della quota di competenza del risultato d'esercizio della capogruppo nel caso in cui un componente del gruppo abbia emesso azioni privilegiate cumulative possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto. Il comma 5 prevede l'imputazione alla capogruppo dell'eccedenza e di ogni ulteriore perdita attribuibile a terzi nei casi in cui le perdite di un componente del gruppo riferibili a terzi eccedano la quota di pertinenza del patrimonio netto.

- Articolo 8 (Elaborazione del bilancio consolidato)

L'articolo disciplina l'elaborazione del bilancio consolidato, prevedendo che i bilanci redatti della capogruppo e dei componenti del gruppo devono essere aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (costi e ricavi, proventi e oneri). La norma prevede che i valori contabili di una controllata devono essere inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di inclusione della stessa nel gruppo. È prevista, inoltre, al comma 2, la necessaria rappresentazione della quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo. Il comma 3 prevede l'utilizzo del criterio del patrimonio netto di

cui all'articolo 2426, comma 1, punto 4), del codice civile per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo non consolidati, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In tal caso la partecipazione deve essere contabilizzata in base al criterio del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore - art. 2426, comma 1, punti 1) e 3) codice civile - a partire dal giorno in cui viene meno l'esercizio del controllo congiunto o dell'influenza notevole sulla collegata. L'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determina l'iscrizione di una specifica riserva. Il comma 4 ammette il consolidamento proporzionale di aziende, società ed organismi per i quali si configuri un controllo congiunto tra più soggetti. Il comma 5 indica le attività necessarie affinché il bilancio consolidato contenga tutte le informazioni del gruppo. Ai sensi del comma 6 è previsto che, in presenza di diritti di voto potenziali, le quote degli utili o delle perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuite alla controllante ed ai terzi devono essere determinate in base agli attuali assetti proprietari. Il comma 7, infine, disciplina la necessità di specificare taluni dati nella nota integrativa qualora non risulti soddisfatto il requisito dell'affidabilità del sistema dei conti, secondo il metodo della partita doppia.

- Articolo 9 (Nota integrativa)

L'articolo descrive il contenuto della nota integrativa, che contiene un prospetto dal quale risulta, per ciascun componente del gruppo inserito nel consolidamento, la percentuale di partecipazioni della capogruppo, l'ammontare del patrimonio netto, dei debiti di finanziamento, l'entità dei crediti e dei debiti tra la controllata e la capogruppo eliminati in sede di consolidamento. La nota integrativa deve contenere tutte le informazioni contabili rilevanti e le informazioni sui criteri utilizzati, come specificato dal comma 2.

- Articolo 10 (Elenchi allegati al bilancio consolidato)

L'articolo disciplina il contenuto degli elenchi allegati al bilancio consolidato. In particolare, la norma prevede che la capogruppo deve predisporre due distinti elenchi: l'elenco del gruppo amministrazione pubblica e l'elenco del gruppo inserito nel consolidato, considerando che alcuni membri del gruppo potrebbero non essere inseriti nel consolidato. Inoltre, in separati elenchi devono essere indicate le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo integrale; le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo proporzionale; le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto; 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 la successiva alienazione.

- Articolo 11 (Armonizzazione degli schemi di bilancio)

L'articolo prevede che le amministrazioni pubbliche, con propri regolamenti interni, devono attuare entro centoottanta giorni l'armonizzazione degli schemi di bilancio, adeguando ove necessario i propri regolamenti di amministrazione e contabilità, anche al fine di conformare i propri schemi di bilancio a quanto previsto dal regolamento.

- Articolo 12 (Tempi e modalità di trasmissione dei bilanci consolidati)

L'articolo stabilisce i tempi e le modalità di trasmissione dei bilanci consolidati. In particolare, tali bilanci devono essere trasmessi dalla capogruppo alle amministrazioni vigilanti entro 30 giorni dalla loro approvazione, tramite la posta elettronica certificata. Nello stesso termine la capogruppo deve trasmettere gli stessi documenti alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni.

- Articolo 13 (Disposizioni transitorie)

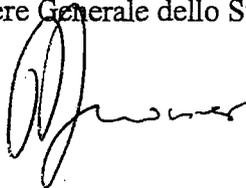
L'articolo disciplina le disposizioni transitorie, prevedendo che nel triennio di prima applicazione le amministrazioni che presentano un numero significativo di operazioni infragruppo non sono tenute all'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 6, comma 1. Inoltre, nel triennio di prima applicazione la capogruppo può presentare il consolidato disgiuntamente dal rendiconto.

- Articolo 14 (Disposizioni finali)

L'articolo sancisce l'entrata in vigore del regolamento a partire dall'esercizio finanziario 2016.

Tanto premesso, si sottopone per il visto ai fini della trasmissione al Consiglio di Stato per il parere previsto dall'articolo 17, comma 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Il Ragioniere Generale dello Stato.



**Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni
pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati**

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DI CONCERTO CON

IL MINISTRO DELL'INTERNO

IL MINISTRO DELLA DIFESA

IL MINISTRO DELL'ISTRUZIONE, DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA

IL MINISTRO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI

IL MINISTRO DELLA SALUTE

VISTO l'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica;

VISTO, in particolare, l'articolo 2, comma 2, lettera *e*) della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha previsto l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;

VISTO il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, che ha dato attuazione alla delega contenuta all'articolo 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

VISTO, in particolare, l'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 che, in attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera *e*) della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha attribuito al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di adottare un apposito decreto volto alla definizione di uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati;

trasmissione alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

3. La redazione del bilancio consolidato è diretta alla rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del gruppo amministrazione pubblica di cui all'articolo 3.

Articolo 2

(Principi generali della procedura di consolidamento)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, adottano lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato 1, costituito dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dalla nota integrativa. Al bilancio consolidato sono allegati la relazione sulla gestione, la relazione del collegio dei revisori, ove previsto, nonché gli elenchi di cui all'articolo 10.
2. L'amministrazione controllante, denominata capogruppo, redige il bilancio consolidato con le aziende, le società e gli altri organismi controllati, inseriti nell'elenco di cui all'articolo 4, comma 1, lettera "b", e lo sottopone alla deliberazione dell'organo di indirizzo.
3. Il bilancio consolidato è elaborato dalla capogruppo in coerenza con quanto stabilito, in sede di approvazione del bilancio di previsione, in termini di definizione dell'ambito di applicazione del bilancio consolidato e di area di consolidamento.
4. La presenza di controllanti intermedie, tenute alla redazione del proprio bilancio consolidato secondo la normativa civilistica, non esenta il gruppo dalla redazione del bilancio consolidato, ai sensi del presente regolamento.
5. La capogruppo è responsabile dell'attendibilità del bilancio consolidato e si avvale, a tal fine, di tutti gli strumenti del controllo interno. Il bilancio consolidato è redatto secondo il principio generale di armonizzazione dei sistemi contabili, attraverso l'utilizzo di principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze similari, con riferimento a tutti gli organismi compresi nell'area del consolidamento. In ogni caso, si applicano i principi contabili generali descritti dall'Allegato 1 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Nel caso in cui tali principi contabili siano in contrasto con quelli già adottati da parte delle amministrazioni che abbiano natura giuridica di società, le stesse possono derogare dalla loro applicazione.

alla lettera "a" contiene gli organismi che presentano le condizioni di cui al comma 4 del presente articolo e l'elenco di cui alla lettera "b" contiene gli organismi effettivamente inclusi nell'area del consolidamento.

6. Si considera collegata la società sulla quale la controllante eserciti un'influenza notevole, espressa nell'assemblea ordinaria con almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

Articolo 4

(Atti preliminari al consolidamento del bilancio di gruppo)

1. L'amministrazione capogruppo allega al bilancio di previsione i seguenti elenchi:
 - a. l'elenco del gruppo amministrazione pubblica, nel quale sono inseriti tutti gli enti definiti ai sensi dell'articolo 3, commi 4 e 5, evidenziando le aziende o società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni o di imprese;
 - b. l'elenco dei componenti del gruppo amministrazione pubblica inseriti nell'area del consolidamento.
2. Salvo quanto previsto dall'articolo 3, comma 5, al fine dell'elaborazione dell'elenco di cui al comma 1, lettera "b", la capogruppo può escludere dal perimetro del consolidato i componenti del gruppo le cui risultanze risultino irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo, oppure qualora sussista l'oggettiva impossibilità di acquisire, in tempi ragionevoli, le informazioni necessarie al consolidamento, in virtù di eventi imprevedibili di natura straordinaria. Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, in relazione al bilancio della capogruppo, un'incidenza percentuale inferiore al 5 per cento del patrimonio netto nonché del totale dei componenti positivi della gestione.
3. L'amministrazione capogruppo trasmette sollecitamente l'elenco di cui al comma 1, lettera "b" ai soggetti interessati, e impartisce le direttive per la predisposizione del bilancio consolidato, indicando le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti, dei bilanci consolidati e di altri documenti necessari. La capogruppo impartisce le istruzioni per l'adeguamento dei bilanci agli schemi di cui all'allegato 1, indica i criteri di valutazione del bilancio, l'area di consolidamento nonché le modalità di consolidamento che dovranno essere compatibili con la disciplina civilistica, e trasmette agli interessati le indicazioni operative riguardanti l'uniformizzazione dei bilanci, l'eliminazione delle operazioni infragruppo e

5. È possibile derogare allo schema di bilancio di cui all'allegato 1 per le amministrazioni che abbiano natura giuridica di società. In tal caso, la società presenta, in allegato al bilancio consolidato, uno schema secondo il formato di cui all'allegato 1, che deve essere trasmesso secondo le modalità di cui all'articolo 12.

Articolo 6

(Eliminazione delle operazioni infragruppo)

1. Il bilancio consolidato rappresenta soltanto le operazioni realizzate tra i soggetti inseriti nel consolidamento ed i terzi estranei al gruppo.
2. In sede di consolidamento, devono essere eliminati le operazioni e i saldi reciproci. A tal fine, le operazioni e i saldi reciproci che costituiscono semplice trasferimento di risorse all'interno del gruppo sono integralmente eliminati. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze.
3. Nei casi in cui le perdite, all'interno del gruppo, indichino una riduzione di valore patrimoniale, è necessario rappresentarle nel bilancio consolidato.
4. L'identificazione delle operazioni infragruppo, ai fini dell'elisione dei dati contabili relativi, è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo ai sensi dell'articolo 4, comma 4.
5. Quando le operazioni tra la capogruppo e le controllate siano oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta va considerata separatamente e non è oggetto di elisione.
6. L'eliminazione dei dati contabili può essere evitata nei casi di operazioni infragruppo di importo irrilevante, dandone adeguata motivazione nella nota integrativa. A tal fine, si intende per irrilevanza la neutralità degli elementi patrimoniali ed economici in relazione all'ammontare complessivo degli elementi ai quali essi si riferiscono.

Articolo 7

(Identificazione delle quote di pertinenza dei terzi)

conto economico (costi e ricavi proventi e oneri). I valori contabili di una controllata sono inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di inclusione della stessa nel gruppo. Il metodo di aggregazione delle poste di bilancio fa riferimento ai valori contabili. L'eventuale utilizzo di un diverso criterio deve essere adeguatamente motivato nella nota integrativa.

2. Nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo.
3. Si utilizza il criterio del patrimonio netto, di cui all'art. 2426, comma 1, punto 4 del codice civile, per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo non consolidati, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In tal caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore - art. 2426, comma 1, punti 1) e 3) del codice civile - a partire dal giorno in cui viene meno l'esercizio del controllo congiunto o dell'influenza notevole sulla collegata. L'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto determina l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto consolidato.
4. È ammesso il consolidamento proporzionale di aziende, società ed altri organismi per i quali si configuri un controllo congiunto tra più soggetti. La dimostrazione del controllo congiunto deve essere illustrata nell'informativa supplementare in base a situazioni di diritto o di fatto.
5. I bilanci consolidati devono contenere informazioni sul gruppo considerato come una singola entità. A tal fine è necessario:
 - a. eliminare il valore contabile delle partecipazioni della controllante in ciascuna controllata e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna controllata posseduta dalla controllante;
 - b. identificare la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, delle controllate consolidate;
 - c. identificare, separatamente dal patrimonio netto di pertinenza della controllante, la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto delle controllate consolidate.
6. In presenza di diritti di voto potenziali, le quote degli utili o delle perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuite alla controllante ed ai terzi sono determinate in base agli attuali

- d. la composizione delle voci “costi di impianto e ampliamento” e “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità”;
- e. la composizione delle voci “ratei e risconti” e della voce “accantonamenti” dello stato patrimoniale, quando significative;
- f. l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ciascuna voce;
- g. l’importo complessivo degli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, specificando quelli relativi alle controllate escluse dal consolidamento, se significativo rispetto alla situazione patrimoniale-finanziaria consolidata;
- h. le notizie sulla composizione e sulla natura degli impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria delle partecipate, 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.
- i. la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari”, se significative;
- j. il numero medio, suddiviso per categorie, dei dipendenti dei componenti del gruppo, con separata indicazione di quello relativo ai componenti inclusi con il metodo proporzionale;
- k. 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;
- l. la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- m. l’ammontare dei compensi spettanti ai componenti degli organi di gestione e di controllo della capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altri componenti del gruppo incluse nel consolidamento; cumulativamente per ciascuna categoria;
- n. per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, il loro *fair value* e le informazioni sulla loro entità e categoria;

totale dei ricavi, comprensivi delle entrate esternalizzate, le spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo e con qualsiasi tipologia contrattuale; le perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, nei triennio precedente.

2. In separati elenchi si indicano, specificando per ciascun componente la denominazione sociale, la sede, il capitale sociale e le quote possedute dalla capogruppo e da altri componenti del gruppo:
 - a. le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo integrale;
 - b. le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo proporzionale;
 - c. le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;
 - d. 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 la successiva alienazione.

Articolo 11

(Armonizzazione degli schemi di bilancio)

1. Le amministrazioni pubbliche, entro centoottanta giorni dall'entrata in vigore del presente regolamento, al fine di conformare gli schemi di bilancio a quanto previsto dal presente regolamento adeguano, ove necessario, i propri regolamenti di amministrazione e contabilità.

Articolo 12

(Tempi e modalità di trasmissione dei bilanci consolidati)

1. I bilanci consolidati, redatti dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, sono trasmessi dalla capogruppo alle amministrazioni vigilanti entro 30 giorni dalla loro approvazione, per il tramite della posta elettronica certificata. Nello stesso termine, la capogruppo deve provvedere all'invio del bilancio consolidato alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati

L'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. In particolare l'articolo 2, comma 2, lettera "e", della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha previsto l'adozione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società ed altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati.

Il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 ha dato attuazione alla delega contenuta all'articolo 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e, all'articolo 18, ha attribuito al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di adottare un apposito decreto volto alla definizione di uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. Il bilancio consolidato costituisce uno strumento indispensabile per una corretta e veritiera rappresentazione dei dati contabili.

Il presente schema di regolamento individua, all'**articolo 1**, il proprio oggetto, consistente nella definizione dei requisiti generali per la redazione e la presentazione del bilancio consolidato da parte delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. La norma specifica che, in relazione al bilancio dello Stato, si provvederà successivamente con le modalità definite in sede di attuazione della riforma di cui all'articolo 40, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nei termini ivi previsti. La norma proposta prevede, inoltre, che la Presidenza del consiglio dei ministri e gli organi di rilievo costituzionale debbano adeguarsi a quanto previsto per il bilancio dello Stato. Dal comma 2 della disposizione si evince l'obiettivo del regolamento, che è quello di definire le regole generali per il consolidamento dei dati contabili, nonché i tempi e le modalità per la redazione e la pubblicazione, nonché per la loro trasmissione

di imprese; 2) l'elenco dei componenti del gruppo amministrazione pubblica effettivamente inseriti nell'area del consolidamento. La capogruppo può escludere alcuni componenti dal perimetro del consolidato qualora il bilancio di tali soggetti risulti irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo, oppure nei casi di oggettiva impossibilità di acquisire le informazioni necessarie in tempi ragionevoli, in virtù di eventi imprevedibili di natura straordinaria. L'elenco contenente il perimetro del consolidato va trasmesso a ciascuno degli enti interessati, insieme alle direttive per la predisposizione del bilancio consolidato, con le indicazioni delle modalità e dei tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti, dei bilanci consolidati e di altri documenti necessari. La capogruppo deve, inoltre, impartire le istruzioni per adeguamento dei bilanci, indicare i criteri di valutazione e le modalità di consolidamento compatibili con la disciplina civilistica, e trasmettere agli interessati le indicazioni operative riguardanti l'uniformizzazione dei bilanci, l'eliminazione delle operazioni infragruppo e l'identificazione delle quote di pertinenza di terzi. La norma prevede, infine, che entrambi gli elenchi devono essere pubblicati sul sito internet istituzionale dell'amministrazione capogruppo e vanno aggiornati alla fine di ogni esercizio, evidenziando i risultati della gestione.

L'**articolo 5** descrive le attività dirette ad uniformare i bilanci da consolidare. Al comma 1 la disposizione prevede che i bilanci della amministrazione capogruppo e dei componenti del gruppo devono essere approvati alla stessa data e secondo principi contabili e criteri di valutazione uniformi, al fine di una corretta aggregazione degli stati patrimoniali e dei conti economici dei componenti del gruppo.

La norma prevede, al comma 2, la possibilità di eseguire delle rettifiche, qualora le date di chiusura non coincidano, per operazioni o fatti significativi. Il comma 3 stabilisce, inoltre, che qualora i criteri di valutazione non siano uniformi, le controllate devono evidenziare i risultati che si sarebbero ottenuti applicando i criteri indicati dalla capogruppo. Il comma 4 prevede la possibilità di deroga all'obbligo di uniformare i principi contabili e il comma 5 disciplina la deroga allo schema di cui all'allegato 1 per le amministrazioni dotate di forma societaria.

L'**articolo 6** disciplina le modalità di eliminazione delle operazioni infragruppo, prevedendo che nel bilancio consolidato debbano essere considerate soltanto le operazioni realizzate tra i soggetti inseriti nel consolidamento ed i terzi estranei al gruppo. Pertanto, in sede di consolidamento, vanno eliminati le operazioni e i saldi reciproci, attraverso la rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze. Nei casi in cui le perdite, all'interno del

del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore - art. 2426, comma 1, punti 1) e 3) codice civile - a partire dal giorno in cui viene meno l'esercizio del controllo congiunto o dell'influenza notevole sulla collegata. L'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determina l'iscrizione di una specifica riserva. Il comma 4 ammette il consolidamento proporzionale di aziende, società ed organismi per i quali si configuri un controllo congiunto tra più soggetti. Il comma 5 indica le attività necessarie affinché il bilancio consolidato contenga tutte le informazioni del gruppo. Ai sensi del comma 6 è previsto che, in presenza di diritti di voto potenziali, le quote degli utili o delle perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuite alla controllante ed ai terzi devono essere determinate in base agli attuali assetti proprietari. Il comma 7, infine, disciplina la necessità di specificare taluni dati nella nota integrativa qualora non risulti soddisfatto il requisito dell'affidabilità del sistema dei conti, secondo il metodo della partita doppia.

L'**articolo 9** descrive il contenuto della nota integrativa, che contiene un prospetto dal quale risulta, per ciascun componente del gruppo inserito nel consolidamento, la percentuale di partecipazioni della capogruppo, l'ammontare del patrimonio netto, dei debiti di finanziamento, l'entità dei crediti e dei debiti tra la controllata e la capogruppo eliminati in sede di consolidamento. La nota integrativa deve contenere tutte le informazioni contabili rilevanti e le informazioni sui criteri utilizzati, come specificato dal comma 2.

L'**articolo 10** disciplina il contenuto degli elenchi allegati al bilancio consolidato. In particolare, la norma prevede che la capogruppo debba predisporre due distinti elenchi: l'elenco del gruppo amministrazione pubblica e l'elenco del gruppo inserito nel consolidato, considerando che alcuni membri del gruppo potrebbero non essere inseriti nel consolidato. Inoltre, in separati elenchi devono essere indicate le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo integrale; le società, le aziende ed altri organismi inclusi nel consolidamento con il metodo proporzionale; le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto; 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 la successiva alienazione.

L'**articolo 11** prevede che le amministrazioni pubbliche, con propri regolamenti interni, debbano attuare entro centoottanta giorni l'armonizzazione degli schemi di bilancio, adeguando ove necessario i propri regolamenti di amministrazione e contabilità, anche al fine di conformare i propri schemi di bilancio a quanto previsto dal regolamento.

**Regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle Amministrazioni
pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati**

RELAZIONE TECNICA

Il presente regolamento reca esclusivamente norme di carattere ordinamentale prive di qualsiasi effetto per la finanza pubblica. In effetti, il provvedimento è sostanzialmente finalizzato a dare attuazione a quanto previsto dall'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 che prevede che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri interessati, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, debba essere individuato uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. La norma prevede, inoltre, che nel medesimo decreto siano stabiliti i tempi e le modalità per l'adozione dei bilanci consolidati e per la loro pubblicazione. L'attuazione della disciplina non implica, pertanto, nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.