

ITAS 12

Bilancio consolidato

(approvato il 26 giugno 2024)

Sommario

ITAS 12 - BILANCIO CONSOLIDATO.....	1
Premessa.....	1
Definizioni.....	1
Ambito di applicazione.....	2
Interessenze di terzi.....	3
Area di consolidamento.....	3
Uniformità dei bilanci	3
Eliminazione delle operazioni infragruppo.....	4
Metodi di consolidamento.....	4
Informazioni supplementari da inserire in nota integrativa.....	5

ITAS 12 - BILANCIO CONSOLIDATO

Premessa

1 Il presente standard disciplina i principi per la predisposizione del bilancio consolidato quando l'amministrazione controlla o partecipa in uno o più organismi.

Per raggiungere tale finalità, il presente standard:

- a) stabilisce le condizioni per determinare l'area di consolidamento;
- b) definisce la nozione di controllo e di partecipazione che rappresentano il criterio base per il consolidamento;
- c) stabilisce i requisiti contabili per la predisposizione del bilancio consolidato.

Definizioni

2 I seguenti termini vengono utilizzati nel presente standard con i significati indicati:

L'**Amministrazione capogruppo** è l'amministrazione pubblica al vertice del gruppo che ha la responsabilità di predisporre il bilancio consolidato.

Il **Bilancio consolidato** è un documento contabile a carattere consuntivo che fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico del gruppo consolidato, inteso come un unico soggetto, al termine di un periodo amministrativo.

Il **controllo (la partecipazione di controllo)** sussiste quando l'amministrazione dispone, direttamente o indirettamente, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea o in organo equivalente dell'organismo controllato oppure quando per l'amministrazione capogruppo si verificano una o più delle seguenti circostanze:

- a) il potere di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti del consiglio di amministrazione, o dell'organo equivalente, dell'organismo controllato, da cui discende il potere di decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione e alla programmazione dell'attività dello stesso;
- b) l'obbligo di ripianare i disavanzi/perdite degli organismi controllati nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
- c) l'esercizio di un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole.

La **partecipazione di rilevanza (o rilevante)** sussiste, ferme restando le condizioni di cui al paragrafo 10, quando l'amministrazione capogruppo dispone direttamente della minoranza dei voti esercitabili nell'assemblea o in organo equivalente dell'organismo oppure quando si configura per l'amministrazione capogruppo il potere di nominare o rimuovere la minoranza dei componenti del consiglio di amministrazione o dell'organo equivalente dell'organismo, da cui discende il potere di partecipare alle decisioni in ordine all'indirizzo, alla pianificazione e alla programmazione dell'attività dello stesso.

Il **controllo congiunto** è la situazione in cui l'amministrazione detiene in un organismo una partecipazione di controllo congiuntamente con altre amministrazioni o con altri organismi, tramite accordi o patti vincolanti o disposizioni normative.

Il **gruppo consolidato** (o insieme di organismi rientranti nell'area di consolidamento) è l'insieme formato dall'amministrazione e dai suoi organismi oggetto di consolidamento.

Il **gruppo consolidato intermedio** è l'insieme formato da un organismo controllato dall'amministrazione che a sua volta redige un bilancio consolidato.

Gli **organismi** sono tutti i soggetti di diritto pubblico o di diritto privato con un autonomo sistema contabile, dotati o non dotati di personalità giuridica.

La **partecipazione indiretta** è una partecipazione detenuta dall'amministrazione per il tramite di propri organismi controllati e/o per il tramite di organismi nei quali detiene una partecipazione di rilevanza.

Ambito di applicazione

3 L'amministrazione applica il presente standard nella predisposizione e presentazione del bilancio consolidato, utilizzando gli schemi dell'ITAS 1 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*.

4 L'amministrazione, indipendentemente dalla natura del suo legame con un altro organismo, deve determinare se detiene una partecipazione di controllo, di controllo congiunto o di rilevanza, valutando se sussistano o meno le condizioni di cui al paragrafo 2.

Ai fini del presente standard, la partecipazione non presuppone necessariamente un legame partecipativo al capitale sociale/fondo di dotazione.

5 L'amministrazione considera tutti i fatti e le circostanze nel determinare se controlla o detiene una partecipazione rilevante in un altro organismo. L'amministrazione valuta nuovamente l'esercizio del controllo o la rilevanza della partecipazione in un organismo qualora i fatti e le circostanze indichino la presenza di variazioni in uno o più degli elementi di controllo o di rilevanza di cui al paragrafo 2 e al paragrafo 10.

6 L'amministrazione redige il bilancio consolidato utilizzando principi contabili uniformi per operazioni e fatti analoghi in circostanze simili.

7 Il consolidamento di un organismo partecipato inizia dalla data in cui l'amministrazione ottiene il controllo o la partecipazione di rilevanza dello stesso e cessa quando l'amministrazione perde tale condizione.

8 I bilanci dell'amministrazione e dei suoi organismi partecipati, ai fini della redazione del bilancio consolidato, sono predisposti alla data di chiusura del bilancio come individuata da ITAS 1 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*.

Il rispetto dell'uniformità temporale impone che tutti i bilanci da consolidare, ovvero inclusi nell'area di consolidamento, siano riferiti alla stessa data di chiusura e che questa coincida con la data di chiusura dell'esercizio del bilancio dell'amministrazione.

Nei casi in cui la data di chiusura del bilancio d'esercizio di un organismo incluso nell'area di consolidamento sia diversa da quella di riferimento del bilancio consolidato, l'organismo redige un bilancio annuale intermedio riferito alla data del bilancio consolidato dell'amministrazione.

Se la data di chiusura dell'esercizio di una gestione estera (ITAS 3 - *Operazioni, attività e passività in valuta estera*) è diversa da quella del bilancio consolidato, la gestione estera prepara un bilancio d'esercizio supplementare alla data di chiusura del bilancio consolidato.

Interessenze di terzi

9 L'amministrazione controllante deve presentare le Interessenze di terzi nello schema di stato patrimoniale consolidato nell'ambito del patrimonio netto e nello schema di conto economico consolidato nell'ambito del risultato d'esercizio, separatamente dal patrimonio netto di pertinenza e del risultato economico del gruppo consolidato.

Area di consolidamento

10 L'amministrazione inserisce nel bilancio consolidato gli organismi controllati e gli organismi con partecipazione di rilevanza ed ha la facoltà di non inserire nel bilancio consolidato i suddetti organismi nel caso in cui il loro bilancio sia irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo consolidato. Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 3 per cento rispetto al:

- a) totale dell'attivo;
- b) patrimonio netto;
- c) totale dei proventi e dei ricavi della gestione operativa;

dell'amministrazione capogruppo.

In presenza di patrimonio netto negativo, l'irrilevanza è determinata con riferimento ai soli due parametri restanti.

In ogni caso, sono considerate rilevanti le partecipazioni in organismi titolari di affidamento diretto da parte dell'amministrazione che redige il bilancio consolidato.

La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo organismo, sia all'insieme degli organismi ritenuti irrilevanti, al fine di evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente irrilevanti sottragga al bilancio del gruppo consolidato informazioni significative. A tal fine, la sommatoria degli organismi, singolarmente considerati irrilevanti, deve presentare un'incidenza inferiore al 10 per cento per ciascuno dei parametri sopra indicati. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, l'amministrazione capogruppo individua i bilanci degli organismi singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza a un'incidenza inferiore al 10 per cento.

L'amministrazione capogruppo individua i bilanci degli organismi singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato.

Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato, l'amministrazione capogruppo ha la facoltà di considerare non irrilevanti i bilanci degli organismi che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate dandone motivazione nella nota integrativa.

La percentuale di irrilevanza riferita al totale del valore della produzione o al totale dei proventi e dei ricavi della gestione operativa è determinata rapportando i componenti positivi di reddito che concorrono alla determinazione del valore della produzione dell'organismo o al totale dei proventi e dei ricavi della gestione operativa dell'amministrazione capogruppo.

Uniformità dei bilanci

11 Nei casi in cui i criteri di valutazione adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non si conformino agli ITAS, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento.

L'amministrazione capogruppo deve farsi carico della corretta integrazione dei bilanci, verificandone i criteri di valutazione e procedendo alle opportune rettifiche e alla loro omogeneizzazione. A tal fine *l'amministrazione fornisce le necessarie istruzioni agli organismi inclusi nell'area di consolidamento.*

La conformità della documentazione trasmessa alla amministrazione capogruppo costituisce una responsabilità dell'organismo da consolidare.

Nelle circostanze eccezionali in cui si concluda che la conformità a una disposizione contenuta in un ITAS risulterebbe così fuorviante da essere in conflitto con una rappresentazione veritiera e corretta, si può derogare a tale disposizione e in merito si rinvia a quanto previsto da ITAS 1 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio.*

Eliminazione delle operazioni infragruppo

12 Il bilancio consolidato comprende soltanto le operazioni che gli organismi inclusi nell'area di consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo consolidato.

Devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo consolidato.

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

Le attività da compiere prima del consolidamento riguardano la riconciliazione dei saldi contabili e le rettifiche di consolidamento per le operazioni infragruppo andando ad evidenziare:

- a) le operazioni avvenute nell'esercizio all'interno del gruppo consolidato distinguendole per tipologia (rapporti finanziari debito/credito; acquisti/vendite beni e servizi; operazioni relative alle immobilizzazioni; pagamento dei dividendi; trasferimenti in c/c capitale e di parte corrente);
- b) le modalità di contabilizzazione delle operazioni che si sono verificate con individuazione della corrispondenza dei saldi reciproci;
- c) la presenza di eventuali disallineamenti con i relativi adeguamenti dei valori delle poste attraverso le scritture contabili.

Metodi di consolidamento

13 I bilanci dell'amministrazione capogruppo e degli organismi del gruppo consolidato, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti, sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- a) per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli organismi controllati (metodo integrale);
- b) per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci degli organismi a controllo congiunto e di quelli in cui l'amministrazione detiene una partecipazione di rilevanza (metodo proporzionale).

Per i gruppi intermedi, ai fini del consolidamento, si utilizza il bilancio consolidato degli stessi.

Per l'organismo privo di quote di partecipazione al capitale o al fondo di dotazione la partecipazione è determinata in proporzione alla distribuzione dei diritti di voto nell'organo decisionale competente a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione e alla programmazione dell'attività dell'organismo. La corrispondente quota del

patrimonio netto e del risultato economico dell'organismo, se lo statuto di quest'ultimo prevede, in caso di estinzione, la devoluzione del patrimonio ad altri soggetti, è rappresentata nel bilancio consolidato come quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella dell'amministrazione capogruppo.

Informazioni supplementari da inserire in nota integrativa

14 Oltre alle informazioni previste in ITAS 1 – *Composizione e schemi del bilancio di esercizio* per la nota integrativa, l'amministrazione deve indicare:

- a) l'elenco degli organismi che compongono il gruppo consolidato, con indicazione delle quote possedute direttamente dalla stessa e da ciascuno degli organismi del gruppo consolidato;
- b) le motivazioni alla base della scelta di consolidare o meno gli organismi del gruppo consolidato;
- c) se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria o organo equivalente;
- d) la metodologia di consolidamento per ciascun organismo del gruppo consolidato, evidenziando la percentuale utilizzata per consolidare con il metodo proporzionale.