

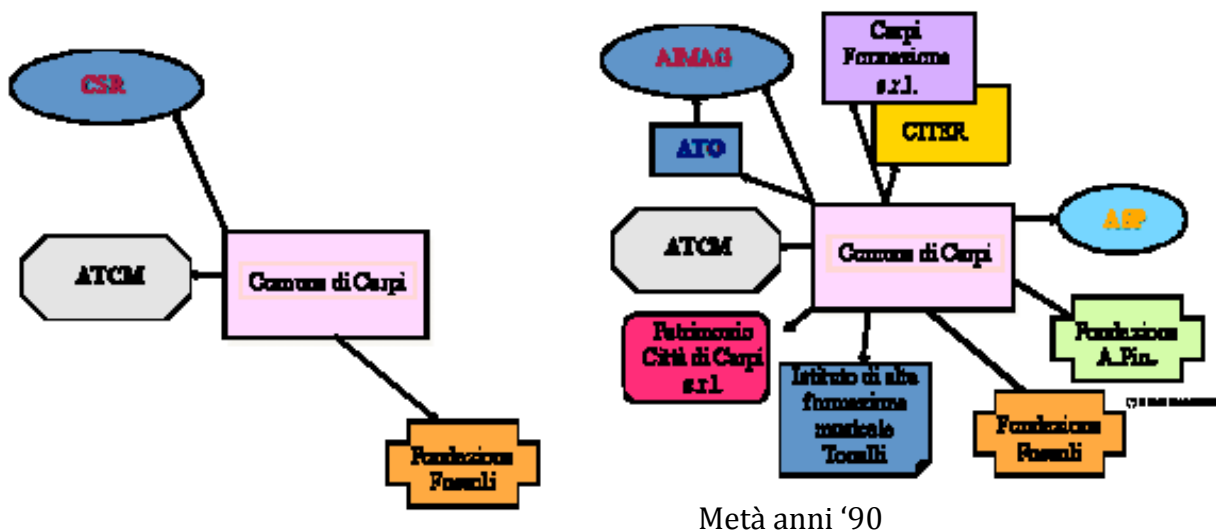
Bilancio consolidato ed enti locali. Principi contabili, problemi applicativi e soluzioni

Stefano Pozzoli, Professore Ordinario di Ragioneria delle Amministrazioni Pubbliche Locali, Università di Napoli Parthenope

1

1. Il processo di esternalizzazione ha fatto perdere la possibilità anche solo teorica di poter “leggere”, attraverso i documenti del sistema di bilancio di un comune o di una provincia, quale sia l’operato dell’ente locale. Per avere una dimensione del fenomeno si guardi la tavola 1, che riproduce l’organizzazione del comune di Carpi, un comune di poco più di 60 mila abitanti, a metà degli anni ’90 e oggi.

Tav. 2. Le partecipate del Comune di Carpi a metà anni ’90 ed oggi ¹



Come noto il bilancio consolidato rappresenta il bilancio della entità economica (gruppo) vista nella sua unità, a prescindere dalle suddivisioni

¹ La tavola è stata messa a disposizione da Giordano Corradini, direttore generale del Comune di Carpi.

giuridico-formali delle singole persone giuridiche che la compongono² e che, per quanto riguarda i gruppi di società, è regolamentato dal d.lgs. 127/91 che ha recepito la IV e VII direttiva comunitaria.

È però impossibile applicare quanto previsto dal d.lgs. 127/91 alla realtà di comuni e province senza i necessari adattamenti. Occorre invece un'attenta riflessione sul contesto e le peculiarità contabili ed amministrative che sono proprie dell'ente locale.

Le differenze, infatti, sono molteplici.

Sul piano contabile è a tutti evidente che le aziende previste dall'art. 25 del d.lgs. 127/91 adottano tutte la medesima tipologia di contabilità e seguono (o sono libere di seguire) gli stessi principi contabili - quelli dell'OIC o gli IAS/IFRS, a seconda dei casi - mentre non è così per quanto riguarda gli enti locali e le loro aziende partecipate³.

Sul piano della governance occorre anzitutto meditare sul concetto di controllo, e cioè se risponda alle esigenze di accountability dell'ente locale adottare i criteri previsti ai sensi dell'art. 2359 del codice civile in combinato disposto con l'art. 26 del d.lgs. 127/91 o, per quanto il tema meriti di un approfondimento che non può rientrare nell'economia di questo scritto, ai sensi dello IAS 27 e della SIC 124.

Altro tema rilevante, strettamente connesso con il precedente, riguarda l'aria di consolidamento che viene definita dall'art. 28 del citato decreto legislativo e dai principi contabili internazionali ora elencati.

Infine, occorre riflettere sulle finalità del bilancio consolidato. L'informativa che deve dare un ente locale è diversa da quella che si può richiedere ad una società di capitale. Da qui un ruolo della informativa supplementare, che deve

² Per un approfondimento si veda: S. Terzani, Il bilancio consolidato, Padova, Cedam, 1993.

³ Con il recepimento degli IAS/IFRS per le aziende che operano sui mercati regolamentati, in realtà, la situazione si è andata complicando perché può verificarsi il caso di società che sono obbligate ad adottare i principi internazionali ma che operano in gruppi dove la capogruppo o le controllate seguono i criteri civilistici e con essi i principi contabili nazionali (OIC). La normativa in questi casi dà la facoltà, ma non l'obbligo, di adottare in tutte le società del gruppo i principi IAS/IFRS.

⁴ Sono per lo più convergenti ma non in toto, come per esempio per quanto riguarda il consolidamento delle società veicolo, di cui si parla appunto in SIC 12.

essere fornita, assai più rilevante in un ente locale rispetto a quello previsto dal codice civile.

Si cercherà adesso di proporre una riflessione sulle problematiche ora enunciate, proponendone criticità e possibili soluzioni.

3

2. L'ente locale segue, come noto, una contabilità di tipo finanziario. L'unica appendice "economica" è rappresentata dal conto economico e dal conto del patrimonio che presentano molteplici limitazioni in termini di capacità informativa e di idoneità a dare una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali dell'ente.

Per contro gli organismi partecipati adottano la contabilità generale di matrice privatistica e fanno quindi riferimento al codice civile ed al corpus di principi contabili OIC o, nel caso che operino sui mercati finanziari regolamentati (e cioè siano quotate in Borsa), adottano gli IAS/IFRS.

Ovviamente non si può consolidare, cioè ricondurre ad unità, prospetti di bilancio che seguano principi contabili diversi e questo vale sia per i casi di adozione di due contabilità accrual ispirate e principi contabili diversi (una OIC ed una IFRS) sia, ed a maggior ragione, quando cambi la base di riferimento (una finanziaria ed una economica).

La soluzione consiste, di regola, nel fare riclassificare il bilancio (da OIC a IFRS o viceversa) ad una delle due parti:

- sono le controllate a riclassificare i bilanci secondo i criteri scelti dalla capogruppo;
- o, al contrario, è la capogruppo ad adeguare i suoi conti a quelli delle partecipate.

Il primo caso rispecchia la prassi più diffusa. Il legislatore comunitario, in sede di adozione degli IAS/IFRS, ha previsto che l'obbligo riguardasse sia il bilancio consolidato sia quello separato (bilancio di esercizio), costringendo quindi le controllate a seguire i criteri dettati per la controllante. Il bilancio consolidato delle società quotate, insomma, segue gli IAS/IFRS e non i principi OIC.

Sono però frequenti anche i casi di società quotate che redigono il loro bilancio individuale (bilancio di esercizio) secondo i criteri IAS/IFRS, come prescritto dalla normativa, ma che poi lo rielaborano secondo le regole civilistiche ai fini del consolidamento in capo ad una controllante che, non essendo quotata, ha deciso di mantenere il proprio bilancio nell'ambito delle regole del codice civile.

Nel caso del gruppo ente locale, per altro, non è detto che vi siano solo due contabilità. Il Comune di Parma, ad esempio, ha una controllata, Enia, quotata in borsa, la quale ovviamente redige un bilancio IFRS; e altre controllate che seguono la normativa civilistica ed altre che invece ricorrono alla contabilità finanziaria.

Le esperienze straniere non danno molto aiuto perché, nei paesi ad economia avanzata, sono ormai pochi i casi in cui la contabilità di comuni e province non sia sostanzialmente allineata con quella privatistica.

E dove ancora vige una contabilità finanziaria, come accade in Germania, il bilancio consolidato ancora non è obbligatorio e trova scarsa diffusione⁵. Eppure in Canada, almeno nel Quebec, dove i comuni hanno una contabilità non propriamente finanziaria ma definibile come "accrual modificata" sono le aziende controllate che si vedono costrette a rielaborare il proprio bilancio per conformarsi a quello del Comune.

Ciò premesso ci pare che nella realtà italiana la scelta "gerarchica" non sia quella preferibile per vari ordini di motivi.

- Anzitutto, non è efficiente chiedere a 30-40 aziende, come sarebbe nel caso di Arezzo o di Parma, di riclassificare il bilancio in senso finanziario, ripetendo un criterio di competenza difficilmente ricostruibile in via extracontabile;
- oltre a ciò, non si può dimenticare che il bilancio consolidato nasce da esigenze di accountability⁶ e, da questo punto di vista, pensare di

⁵ Cfr. M. Puzzo, Il grado di diffusione del bilancio consolidato in Europa, in "Azienditalia", n. 9/2007.

⁶ Cfr. G. Verde, Accountability negli enti locali. Segnali di evoluzione, 22 aprile 2008 in <http://finanzalocale.interno.it>.

riproporre gli schemi previsti dal dpr 194/96 sarebbe irragionevole, tali e tante sono le lacune informative di tale sistema, sia se si pensa al conto del bilancio, sia se si guarda il conto economico ed il conto del patrimonio;

- ancora, il d.lgs. 77/95 è assolutamente carente anche sul piano dei criteri di valutazione, che rappresentano l'aspetto di contenuto sostanziale del bilancio, dal quale non si può prescindere ove si voglia arrivare ad un documento serio e verificabile.

Non esiste, in altre parole, una vera alternativa alla adozione dei criteri di valutazione civilistici (se non quella, oggi fuori dalla portata delle nostre amministrazioni pubbliche degli IPSAS⁷).

Deve essere chiaro, infatti, che pensare di compilare i prospetti di bilancio senza un'attenta verifica dei criteri di valutazione adottati significa solo volere realizzare un gioco di apparenze, in cui il risultato è del tutto inattendibile e privo di contenuto.

Nella pratica, inoltre, crea non poca difficoltà riconciliare le operazioni infragruppo, a dimostrazione che la pretesa di arrivare ad un "conto economico" tramite il prospetto di conciliazione porta inevitabilmente a dei risultati che niente hanno a che fare con una vera competenza economica.

La scelta di seguire il modello civilistico è quindi obbligata. Anche se si dovrà, se si vuole assicurare la ricostruibilità del bilancio (prevista dall'OIC 11 ma anche dal documento Finalità e postulati dell'Osservatorio), programmare un processo, anche qui stabilito da corretti principi contabili, che indichi quali siano i passi da seguire, attraverso fogli di lavoro che permettano all'organo di revisione, di verificare le rettifiche e le integrazioni apportate al rendiconto dell'ente locale.

È chiaro, comunque, che appare quanto mai opportuno che l'ente locale si doti di una contabilità generale tenuta secondo il metodo della partita doppia.

⁷ Anche se va detto che in paesi un tempo considerati più arretrati del nostro, quali la Spagna, si sta ormai seriamente prospettando il loro recepimento, tramite un processo di adozione che dovrebbe arrivare a compimento nel 2011.

Infatti, se è difficile passare in via extracontabile dalla competenza economica a quella finanziaria, altrettanto lo è il viceversa.

3. Altro tema rilevante è quello della definizione di controllo e quindi dell'individuazione dell'area di consolidamento.

Dal punto di vista civilistico rientrano nel concetto di controllo, ai sensi dell'art. 2359, tutte le società:

- nelle quali si disponga della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria (c.d. situazione di diritto);
- in cui comunque si hanno voti sufficienti per esercitare una influenza dominante (situazione di fatto);
- ove l'influenza dominante è comunque esercitabile in virtù di vincoli contrattuali, come meglio esplicitato – in senso più restrittivo – anche nell'art. 26 del d.lgs. 127/91 (situazione contrattuale)⁸.

L'art. 26 del d.lgs. 127/91 ha inteso però modificare questo concetto non riconoscendo il controllo contrattuale in senso generico ma configurandolo come un'ulteriore ipotesi di diritto, facendo riferimento a casi in cui la legge, lo statuto o i patti parasociali consentano alla partecipante la possibilità di eleggere la maggioranza degli amministratori. In ogni caso la definizione resta abbastanza ampia e ricomprende tutte le situazioni, di diritto o di fatto, in cui l'ente locale è in grado di esercitare una influenza dominante sulla società partecipata e di esercitare un potere di nomina e di indirizzo.

La norma, però, non risolve, o meglio le affronta in maniera forse inappropriata, tutte quelle situazioni in cui l'ente pubblico non esercita un diritto di nomina e non possiede quote di partecipazione ma resta determinante nelle scelte dell'ente a lui in qualche misura subordinato. Ad esempio in Australia, dove vige da tempo il bilancio consolidato nazionale, restano escluse da esso le Università perché, in virtù della loro tradizione di

⁸ In realtà l'art. 26 va solo nella direzione di meglio specificarne il contenuto dell'art. 2359, alla luce del fatto che il vincolo contrattuale, di derivazione tedesca, aveva creato non poca confusione sul piano interpretativo in tutti i paesi in cui il contratto di dominazione non rientrava nelle previsioni di legge.

autogoverno, gli “amministratori” sono eletti, e non nominati dallo Stato, e non esiste un vincolo azionario di alcun tipo.

Siamo del parere che questo sia un punto delicato e su cui riflettere. Una fondazione sulla quale l’ente non possa esercitare un diritto di nomina della maggioranza degli amministratori ma che dipenda per la maggior parte delle risorse gestite dal comune, deve essere consolidata o no? La risposta degli IPSAS è no, così pure quella che nasce dalla lettura dell’art. 26 del d.lgs. 127/91. Forse più aperta resterebbe la strada dell’art. 2359 del codice civile.

Altro elemento su cui è rilevante soffermarsi, per quanto riguarda il d.lgs. 127/91, è quello dell’area di consolidamento. L’art. 28, comma 1, prevedeva, fino alle modifiche apportate dal d. lgs. 32/07, che “devono essere escluse dal consolidamento le imprese controllate la cui attività abbia caratteri tali che la loro inclusione renderebbe il bilancio consolidato inidoneo a realizzare i fini indicati nel secondo comma dell’art. 29” e cioè a raggiungere l’obiettivo di dare una rappresentazione veritiera e corretta dell’azienda nel suo complesso⁹.

Chiaramente tale previsione introduceva un elemento di discrezionalità molto forte nelle mani degli amministratori ma, soprattutto, è assolutamente incompatibile con la natura di un ente locale, le cui attività sono di per sé estremamente eterogenee. La sua abrogazione, pertanto riduce le possibili obiezioni ad una eventuale applicazione del d.lgs. 127/91, per quanto riguarda le previsioni tecniche dello stesso anche agli enti locali.

Tale comma, però, proponeva un problema sul quale occorre riflettere. È innegabile, infatti, che più le attività sono eterogenee minore è la comprensibilità del dato aggregato.

Il bilancio consolidato di un gruppo che svolge un’attività fortemente differenziata, infatti, è certo in grado di dare delle indicazioni in merito alla solidità patrimoniale dell’entità osservata ed a fornire una lettura del suo volume di ricavi, di costo del lavoro, ecc.

⁹ Recita infatti l’art. 29, a c. 2, che “Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico del complesso delle imprese costituito dalla controllante e dalle controllate”.

Non riesce, però, ad esprimere una misura corretta delle sue performance, cosa a cui occorre trovare risposta, come si dirà nel prossimo paragrafo, attraverso dei prospetti integrativi analitici.

4. Si è ora detto che il bilancio consolidato da una parte arricchisce la qualità della informativa, perché consente di rappresentare l'azienda ente locale nella sua interezza e non solo in una sua frazione, dall'altra non permette di cogliere i risultati delle singole aree di attività de comune e della provincia.

Sarebbe facile, ma semplicistico, opporre il fatto che già ora il rendiconto di un ente locale non è significativo e non comparabile con quello di altri comuni e province, dati le diverse scelte di esternalizzazione. Occorre, invece, individuare le possibili soluzioni al problema.

I principi contabili internazionali, per altro, hanno già affrontato la questione e parlano di segmental reporting, richiedendo informazioni particolareggiate nell'ambito della più generale informativa di bilancio e quindi, nel caso dell'ente locale, da collocarsi nella relazione al rendiconto.

Questa, in sostanza, dovrebbe esplicitare i risultati dell'ente servizio per servizio, considerando tali anche quelli operati attraverso enti strumentali. In altre parole se la pulizia e l'igiene ambientale è una funzione (fondamentale) del comune non si vede perché di essa non ne debba "rendere conto" l'amministrazione comunale. E lo stesso vale per la cultura, per il traffico, ecc., quali che siano le soluzioni organizzative adottate.

E se ci sono società che non rispondono all'idea di servizio che si aspettano i cittadini (i quali non chiedono società immobiliari o finanziarie ma utilità) forse è il caso di ripensarle, come suggeriscono i commi 27 e seguenti dell'art. 3 della legge finanziaria 2008.

5. Il bilancio consolidato rappresenta uno strumento informativo indispensabile per come sono andati configurandosi i nostri enti locali a seguito del processo di esternalizzazione di questi anni.

La scelta dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali di arrivare alla redazione di un apposito principio contabile ha un significato non solo tecnico, ma anche politico. Vuole dare impulso e forza alla richiesta di arrivare alla diffusione di tale documento.

Si è però consapevoli che solo nel quadro di una radicale riforma dell'ordinamento finanziario e contabile sia possibile pensare alla introduzione del bilancio consolidato come obbligo di legge.

In questa fase di transizione, pertanto, piuttosto che pensare ad una sua obbligatorietà sarebbe meglio accompagnare la redazione del bilancio di gruppo con un piano di incentivi.

Non vi è ragione, ad esempio, che i gruppi societari abbiano accesso ai benefici del consolidato fiscale (che consente, in poche parole, di compensare utili e perdite tra le società del gruppo, riducendo la tassazione complessiva) e gli enti locali no.

Ciò porta o ad una pressione fiscale iniqua, che si ribalta poi sui cittadini, o alla creazione di holding comunali che creano complicazioni in termini di legittimità degli affidamenti ed in chiave di concreto esercizio della attività di direzione e coordinamento in capo agli organi dell'ente locale.

In via transitoria, pertanto, si ritiene che sarebbe opportuno consentire l'estensione dei benefici del consolidato fiscale a quegli enti locali che:

- redigano il rendiconto ed il bilancio consolidato nel rispetto dei principi contabili emanati dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali;
- ottengano la certificazione positiva sul rendiconto e sul bilancio consolidato da parte di un organismo terzo a ciò preposto.

In tal modo si potrebbe ottenere una graduale diffusione del bilancio consolidato in via volontaria, nella prospettiva di una sua generalizzazione una volta che venga portato a compimento il processo di riforma dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, così come oggi previsto dalla bozza di riforma del Codice delle Autonomie.

6. Come è noto l'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali sta redigendo un principio contabile (il PCEL n. 4) che affronta il tema del bilancio consolidato ed affronta, oltre ai problemi sopra enunciati, anche le metodiche tecniche che permettono di arrivare alla redazione del bilancio consolidato stesso.

Questo principio, in una sua prima stesura, è ormai pressoché pronto, ed attende la approvazione della sua prima stesura da parte dell'Osservatorio in seduta plenaria, auspicabilmente entro marzo.

Ciò non concluderà però il lavoro da fare. Infatti è chiaro che la scelta di arrivare alla redazione di un bilancio consolidato negli enti locali non è cosa semplice e che deve essere condivisa e sperimentata anzitutto proprio con i destinatari del principio e cioè i Comuni e le Province.

La scelta dell'Osservatorio è di procedere a questa condivisione attraverso due strade:

- la prima, di tipo istituzionale, chiedendo a tutti coloro che, nelle Istituzioni, sono interessati al problema degli enti locali, dall'ANCI al CNDCEC, dal MEF alla Corte dei Conti, dall'UPI all'ANCREL stesso di esprimere il proprio parere con osservazioni di merito sul documento in corso di elaborazione;
- la seconda è di dare la parola agli operatori, cioè a quei comuni e province che siano disponibili a sperimentare l'adozione del PCEL 4 ed a contribuirne al miglioramento ed all'individuazione delle questioni tecniche che si porranno nella sua pratica applicazione. Un gruppo di enti verrà appunto individuato di concerto con il Ministero dell'Interno.

Speriamo che questo modo di procedere serva non solo per il bilancio consolidato ma sia di esempio nella futura attività legislativa, ora che ci si avvicina alla nuova grande partita che sarà la riforma del TUEL.