



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**  
FORMAZIONE

**iFEL**  
Fondazione ANCI

---

**CORSO E-LEARNING**

# **GLI STANDARD CONTABILI ITAS: LA CONTABILITÀ ACCRUAL DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE**

---

## **ITAS 12: Il bilancio consolidato**

**Davide Di Russo**

*Commercialista e revisore legale, Coordinatore scientifico dell'Osservatorio  
"Enti Pubblici e Società Partecipate" del CNDCEC, Componente SSB della  
Struttura di Governance RGS*



# IL SISTEMA DI GOVERNANCE



QUESTIONARIO PER GLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1, COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266, RENDICONTO DELLA GESTIONE 2025

SEZIONE V- ORGANISMI PARTECIPATI

2. L'ente ha definito, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale, definendo preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizzando un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica ex art. 147-*quater* del d.lgs. n. 267/2000?

2.1 In caso di risposta negativa, fornire chiarimenti:



**ORGANIZZAZIONE  
DELL'ENTE LOCALE**

*Settore*  
*Unità organizzativa*  
*Unità di controllo  
partecipazioni*  
 *Holding*

**STRUMENTI PER IL CONTROLLO**

- ❖ **REGOLARITÀ CONTABILE E AMMINISTRATIVA**
- ❖ **REPORT ECONOMICO/FINANZIARI**
  
- ❖ **CONTRATTI DI SERVIZIO**
- ❖ **CARTA DEI SERVIZI**
- ❖ **CUSTOMER SATISFACTION**
  
- ❖ **VALUTAZIONE DELLA PARTECIPAZIONE**

**EFFICIENZA**

**EFFICACIA**

**DEL  
VALORE**

**ART. 147-*quater* del TUEL: Controlli sulle società partecipate non quotate**



**Sistema di controlli sulle società partecipate effettuati dall'ente locale**



**preventivamente**



**Obiettivi gestionali delle società partecipate secondo *standard* qualitativi e quantitativi**



**Sistema informativo finalizzato a rilevare:**

- i rapporti finanziari tra ente proprietario e società;
- la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società;
- i contratti di servizio;
- la qualità dei servizi;
- il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

**ART. 147-*quater* del TUEL: Controlli sulle società partecipate non quotate**



**Monitoraggio periodico sull'andamento della gestione**

**Analisi degli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati**

**Azioni correttive**

**I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende partecipate sono rilevati mediante **bilancio consolidato con competenza economica redatto con le modalità previste dal D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.****

# ITAS 12

## BILANCIO CONSOLIDATO



## DEFINIZIONE E FUNZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

ITAS 12 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:

- ❖ **stabilisce le condizioni** per determinare l'area di consolidamento;
- ❖ **definisce** la nozione di controllo e di partecipazione che rappresentano il criterio base per il consolidamento;
- ❖ **stabilisce i requisiti contabili** per la predisposizione del 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.**

**facoltativo** per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti

referito alla data di chiusura del bilancio come individuata da ITAS 1 (**31 dicembre di ciascun anno**)

l'amministrazione utilizza **gli schemi di bilancio previsti in ITAS 1** (stato patrimoniale attivo e passivo consolidato, conto economico consolidato, variazione patrimonio netto consolidato e nota integrativa)

Il gruppo consolidato è individuato dall'amministrazione capogruppo **il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento**

approvato **entro il 31 ottobre\*** dell'anno successivo a quello di riferimento



Attuale termine per l'approvazione del Bilancio consolidato - modifica prevista dall'articolo 1, comma 646, lettera f) della legge 30 dicembre 2025, n. 199.

**ITAS 12 non contempla, a livello di principio contabile, l'individuazione di un gruppo amministrazione pubblica (gap) ma solo l'area di consolidamento.**

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



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.**

**Ai fini di ITAS 12, la partecipazione non presuppone necessariamente un legame partecipativo al capitale sociale/fondo di dotazione.**



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.

**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.**

**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.**


## La definizione di **CONTROLLO**

Il **controllo** (la **partecipazione di controllo**) sussiste quando l'amministrazione capogruppo 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, 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 dell'organismo 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 definizione di **CONTROLLO CONGIUNTO**

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 **controllo congiunto** ~~è la situazione in cui~~ sussiste quando l'amministrazione detiene ~~in un organismo una partecipazione di controllo~~ congiuntamente ~~con altre amministrazioni o~~ con altri organismi, ~~il controllo su un organismo o sullo svolgimento di attività,~~ tramite accordi ~~e patti~~ vincolanti o disposizioni normative.

ITAS 14

## La definizione di **PARTECIPAZIONE DI RILEVANZA**

La **partecipazione di rilevanza** (o **rilevante**) sussiste quando sono rispettate le condizioni di cui al paragrafo «area di consolidamento» e 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 oppure quando l'amministrazione ha l'obbligo di ripianare i disavanzi/perdite dell'organismo nei casi consentiti dalla legge, per percentuali non superiori alla quota di partecipazione.

## La definizione di **PARTECIPAZIONE INDIRETTA**

La **partecipazione indiretta** è una partecipazione detenuta dall'amministrazione capogruppo per il tramite di propri organismi controllati.

## La definizione di **GRUPPO CONSOLIDATO INTERMEDIO**

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

Ai fini del consolidato, per i gruppi intermedi, si utilizza il bilancio consolidato degli stessi.

**L'amministrazione capogruppo inserisce nel bilancio consolidato gli organismi controllati e gli organismi con partecipazione di rilevanza.**

**Ha la facoltà di non inserire nel bilancio consolidato gli 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**

## IRRILEVANZA

**DI CONSEGUENZA SONO IRRILEVANTI I BILANCI CHE PRESENTANO PER CIASCUNO DEI SEGUENTI PARAMETRI (DELL'AMMINISTRAZIONE CAPOGRUPPO):**

A) TOTALE ATTIVO	B) PATRIMONIO NETTO	C) TOTALE PROVENTI E DEI RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA
------------------	---------------------	--

SE P.N. NEGATIVO = IRRILEVANZA DETERMINATA CON RIFERIMENTO AI SOLI ALTRI DUE PARAMETRI



**UN'INCIDENZA INFERIORE AL 3%**  
(CON RIFERIMENTO ALLE MEDESIME VOCI DEGLI ORGANISMI)

LA PERCENTUALE DI IRRILEVANZA RIFERITA ALLA LETT. C) È RAFFRONTATA CON:

- 1) I COMPONENTI ECONOMICI POSITIVI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE DELL'ORGANISMO; O
- 2) IL TOTALE DEI PROVENTI E DEI RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA DELL'ORGANISMO

**In ogni caso, 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 informazione nella nota integrativa.**

**Sono considerate rilevanti le partecipazioni in organismi titolari di affidamento diretto da parte dell'amministrazione capogruppo che redige il bilancio consolidato.**

La valutazione di irrilevanza deve essere formulata con riferimento sia al singolo organismo, sia all'insieme degli organismi considerati irrilevanti sulla base dei parametri sopra indicati, al fine di evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente irrilevanti sottragga al bilancio 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 precedentemente indicati.

In caso contrario, 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.**

**ESEMPIO**

La società c può, se il comune lo ritiene opportuno, essere esclusa dall'attività di consolidamento

	COMUNE	VALORE SOGLIA 3%	SOCIETÀ A	SOCIETÀ B	SOCIETÀ C
<b>TOTALE ATTIVO</b>	€ 150.000,00	<b>€ 4.500,00</b>	€ 4.000,00	€ 5.000,00	€ 4.000,00
<b>TOTALE PATRIMONIO NETTO</b>	€ 100.000,00	<b>€ 3.000,00</b>	€ 2.900,00	€ 3.500,00	€ 2.500,00
<b>TOTALE VOCE "A" CONTO ECONOMICO</b>	€ 200.000,00	<b>€ 6.000,00</b>	€ 8.000,00	€ 7.000,00	€ 5.500,00

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 capogruppo **fornisce le necessarie istruzioni** agli organismi inclusi nell'area di consolidamento.

L'amministrazione capogruppo:

- **comunica** agli organismi dell'area di consolidamento che gli stessi faranno parte del suo bilancio consolidato;
- **trasmette** agli stessi l'elenco degli enti compresi nel consolidato.

*Il Legislatore potrà prevedere eventuali termini per gli organismi per inviare le informazioni richieste.*

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

1.

Attività diretta a rendere  
**uniformi** i bilanci da  
consolidare  
(Uniformità temporale e  
sostanziale)

2.

Corretta **eliminazione  
delle operazioni  
infragruppo**

3.

**Aggregazione** bilanci degli  
enti/società da consolidare con  
quello dell'amministrazione  
capogruppo  
[Metodo  
integrale/proporzionale]

4.

**Consolidamento dei  
bilanci**

**ATTIVITÀ DIRETTA A  
RENDERE UNIFORMI I  
BILANCI DA CONSOLIDARE  
(UNIFORMITÀ TEMPORALE  
E SOSTANZIALE)**

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** capogruppo [31 dicembre di ciascun anno].

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.

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.

**L'amministrazione capogruppo redige il bilancio consolidato utilizzando una politica contabile uniforme per operazioni e fatti analoghi in circostanze similari.**

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.

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 [informativa in nota integrativa].

# CORRETTA ELIMINAZIONE DELLE OPERAZIONI INFRAGRUPPO

## ELIMINAZIONE DELLE OPERAZIONI INFRAGRUPPO

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.

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/investimenti e in c/esercizio);
- 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.

La maggior parte degli interventi di rettifica **non modificano** l'importo del risultato economico e del patrimonio netto in quanto effettuati eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o singoli componenti del conto economico

### Operazioni neutre

- a) crediti e debiti reciproci (di funzionamento o commerciali, di finanziamento)
- b) oneri e proventi per trasferimenti o contributi infragruppo
- c) costi e ricavi concernenti acquisti e vendite infragruppo
- d) interessi attivi e passivi infragruppo
- e) partite infragruppo relative a concessioni, contributi e provvigioni

Altri interventi di rettifica **hanno effetto** invece sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato

### Operazioni non neutre

- a) utili o perdite derivanti da operazioni di scambio infragruppo aventi ad oggetto cessioni di beni strumentali
- b) utili o perdite derivanti da operazioni di scambio infragruppo aventi ad oggetto cessioni di beni merce
- c) dividendi infragruppo

Si specifica che con riferimento alle fattispecie sub a) e sub b) delle operazioni non neutre è necessario che si verifichino contemporaneamente due condizioni:

- il prezzo di cessione deve essere comprensivo di una quota di risultato (utile/perdita) ossia il bene è ceduto ad un prezzo diverso dal costo di produzione (se bene merce) o al valore netto contabile (se bene strumentale);
- il bene è nella disponibilità dell'entità consolidata alla data di riferimento del bilancio consolidato.

In caso di operazioni tra la l'amministrazione capogruppo e i suoi organismi oggetto di un difforme trattamento fiscale



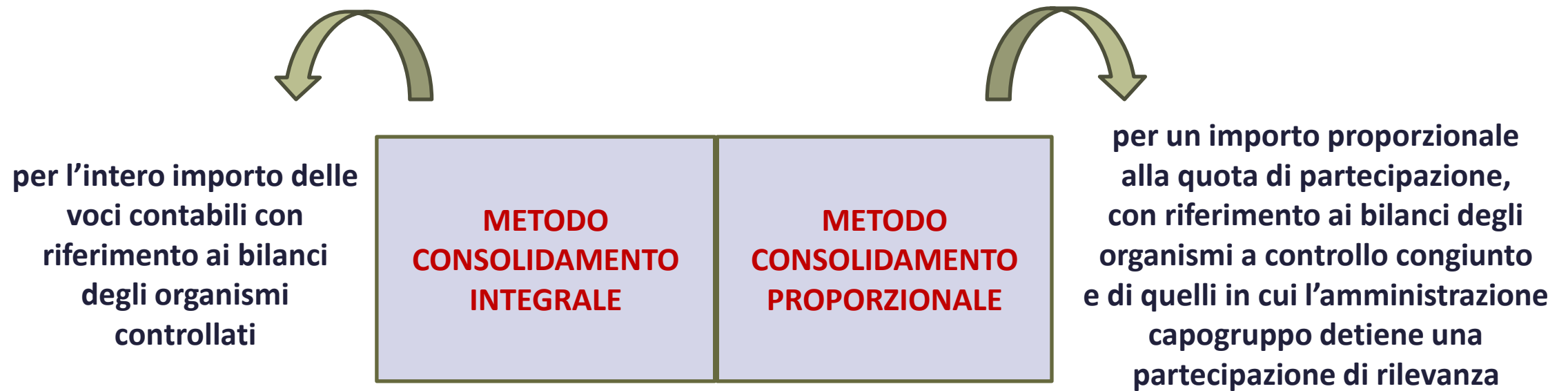
L'imposta (IVA) non è oggetto di elisione

L'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa ad operazioni infragruppo di importo irrilevante, indicandone il motivo nella nota integrativa.

L'irrilevanza delle poste contabili patrimoniali ed economiche è misurata rispettivamente con riferimento all'ammontare complessivo delle classi patrimoniali ed economiche di cui fanno parte.

**AGGREGAZIONE BILANCI DEGLI  
ENTI/SOCIETÀ DA CONSOLIDARE CON  
QUELLO DELL'AMMINISTRAZIONE  
CAPOGRUPPO  
[METODO INTEGRALE/PROPORZIONALE]**

I bilanci della capogruppo e degli organismi del gruppo consolidato, rettificati secondo le modalità indicate in itas 12, **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):



**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 dell'amministrazione capogruppo 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.

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

L'amministrazione capogruppo 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.

## CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI

## Il bilancio consolidato comprende:

1) Lo stato patrimoniale consolidato

2) il conto economico consolidato

3) il prospetto delle variazioni del patrimonio netto consolidato

4) la nota integrativa

## Il bilancio consolidato non comprende:

il rendiconto finanziario dei flussi di cassa

il raffronto tra importi preventivi e consuntivi

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO

		ATTIVO CONSOLIDATO	Es. X	Es. X-1
		<b>ATTIVITÀ NON CORRENTI</b>		
A		<u>Immobilizzazioni immateriali e avviamento [1] [2]</u>		
	1	Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno		
	2	Concessioni, licenze, marchi		
	3	Altri diritti		
	4	Avviamento		
	5	Immobilizzazioni in corso e acconti		
	6	Altre		
		<b>Totale immobilizzazioni immateriali e avviamento</b>		
B		<u>Immobilizzazioni materiali</u>		
	1	<b>Beni demaniali [2]</b>		
	1.1	Terreni		
	1.2	Fabbricati		
	1.3	Strade e autostrade		
	1.4	Strade ferrate		
	1.5	Opere destinate alla difesa nazionale		
	1.6	Porti e aerodromi		
	1.7	Acquedotti e infrastrutture idrauliche		
	1.8	Beni immobili culturali		
	1.9	Beni mobili culturali		
	1.10	Cimiteri		
	1.11	Mercati		
	1.12	Altri		
	2	<b>Beni patrimoniali indisponibili [2]</b>		
	2.1	Terreni		
	2.2	Mobili e arredi		
	2.3	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici		
	2.4	Impianti e macchinari		
	2.5	Attrezzature		
	2.6	Mezzi di trasporto		
	2.7	Macchine per ufficio e hardware		
	2.8	Miniere, cave e torbiere		
	2.9	Caserme		
	2.10	Armamenti, aeromobili e navi da guerra		
	2.11	Beni culturali		
	2.12	Altri		
	3	<b>Beni patrimoniali disponibili [1]</b>		
	3.1	Investimenti immobiliari		
	3.2	Terreni		

3.3	Fabbricati		
3.4	Impianti e macchinari		
3.5	Attrezzature		
3.6	Mezzi di trasporto		
3.7	Macchine per ufficio e hardware		
3.8	Mobili e arredi		
3.9	Attività biologiche		
3.10	Altri		
4	<b>Immobilizzazioni in corso e acconti</b>		
	<b>Totale immobilizzazioni materiali</b>		
C	<u>Immobilizzazioni finanziarie</u>		
1	Partecipazioni in società controllate		
2	Partecipazioni in società collegate		
3	Partecipazioni in altri organismi		
4	Altri titoli		
5	Crediti di natura tributaria		
6	Crediti per trasferimenti [3]		
7	Crediti verso clienti e utenti		
8	Altri crediti		
	<b>Totale immobilizzazioni finanziarie</b>		
D	<b>RISCONTI</b>		
1	Risconti attivi		
	<b>Totale risconti</b>		
	<b>TOTALE ATTIVITÀ NON CORRENTI</b>		



[1] con separata indicazione degli importi relativi ai beni in leasing finanziario.

[2] con separata indicazione degli importi relativi a beni relativi a servizi in concessione.

[3] con separata indicazione dei crediti per trasferimenti ottenuti e non riscossi e dei crediti per trasferimenti concessi.

E	<b>ATTIVITÀ CORRENTI</b>			
	<u>Rimanenze e lavori in corso su ordinazione</u>			
	1	Materie prime, sussidiarie e materiali di consumo		
	2	Semilavorati e prodotti in corso di lavorazione		
	3	Prodotti finiti e merci		
	4	Attività biologiche		
	5	Lavori in corso su ordinazione		
6	Acconti			
		<b>Totale rimanenze e lavori in corso su ordinazione</b>		
F	<u>Altre attività destinate alla vendita</u>			
	1	Attività immateriali		
	2	Attività materiali		
	3	Attività finanziarie		
		<b>Totale altre attività destinate alla vendita</b>		
G	<u>Crediti</u>			
	1	Crediti di natura tributaria		
	2	Crediti per trasferimenti [3]		
	3	Verso clienti e utenti		
	4	Altri crediti		
		<b>Totale crediti</b>		
H	<u>Ratei e risconti</u>			
	1	Ratei attivi		
	2	Risconti attivi		
		<b>Totale ratei e risconti</b>		
I	<u>Disponibilità liquide</u>			
	1	Conto di tesoreria		
	1.1	presso Istituto cassiere (tesoriere)		
	1.2	presso Banca d'Italia		
	2	Altri depositi bancari e postali		
	3	Denaro e valori in cassa		
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'amministrazione			
		<b>Totale disponibilità liquide</b>		
		<b>TOTALE ATTIVITÀ CORRENTI</b>		
		<b>TOTALE ATTIVO (ATTIVITÀ NON CORRENTI + ATTIVITÀ CORRENTI)</b>		

[3] con separata indicazione dei crediti per trasferimenti ottenuti e non riscossi e dei crediti per trasferimenti concessi.

PASSIVO CONSOLIDATO		Esercizio X	Esercizio X-1
<b>PATRIMONIO NETTO</b>			
<b>Patrimonio netto di gruppo consolidato</b>			
A	<u>Fondo di dotazione</u>		
B	<u>Riserve</u>		
1	disponibili		
2	indisponibili		
2.1	Per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento		
2.2	Riserve negative		
2.3	Altre riserve indisponibili		
C	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>		
D	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>		
<b>Totale patrimonio netto di gruppo consolidato</b>			
<b>Patrimonio netto di interessenza di terzi</b>			
E	Fondo di dotazione e riserve di interessenza di terzi		
F	Risultato economico dell'esercizio di interessenza di terzi		
<b>Totale patrimonio netto di interessenza di terzi</b>			
<b>TOTALE PATRIMONIO NETTO</b>			
<b>PASSIVITÀ NON CORRENTI</b>			
G	<u>Debiti</u>		
1	Titoli del debito pubblico		
2	Verso banche		
3	Verso Tesoreria dello Stato		
4	Verso altre amministrazioni pubbliche [4]		
5	Verso altri finanziatori		
6	Verso concessionari di servizi [5]		
7	Verso fornitori		
8	Acconti		
9	Verso altri		
<b>Totale debiti</b>			
H	<u>Fondi</u>		
1	Per trattamento di quiescenza e trattamento di fine rapporto		
2	Per imposte		
4	Altri fondi		
<b>Totale fondi</b>			
I	<u>Risconti e altre passività</u>		
1	Risconti passivi		
2	Diritti da concessione di servizi		
<b>Totale risconti e altre passività</b>			
<b>TOTALE PASSIVITÀ NON CORRENTI</b>			

[4] Con separata indicazione dei debiti per trasferimenti concessi e non erogati e dei debiti per trasferimenti ricevuti.

[5] Con separata indicazione dei debiti di cui al modello della passività finanziaria.

[4] Con separata indicazione dei debiti per trasferimenti concessi e non erogati e dei debiti per trasferimenti ricevuti.

[5] Con separata indicazione dei debiti di cui al modello della passività finanziaria.

		PASSIVITÀ CORRENTI	
L	<u>Debiti</u>		
1	Titoli del debito pubblico		
2	Verso banche e tesoriere		
3	Verso Tesoreria dello Stato		
4	Verso altre amministrazioni pubbliche [4]		
5	Verso altri finanziatori		
6	Verso concessionari di servizi [5]		
7	Verso fornitori		
8	Acconti		
9	Verso altri		
	<b>Totale debiti</b>		
M	<u>Fondi</u>		
1	Per trattamento di quiescenza e trattamento di fine rapporto		
2	Per imposte		
3	Altri fondi		
	<b>Totale fondi</b>		
N	<u>Ratei, risconti e altre passività</u>		
1	Ratei passivi		
2	Risconti passivi		
3	Diritti da concessione di servizi		
	<b>Totale ratei, risconti e altre passività</b>		
	<b>TOTALE PASSIVITÀ CORRENTI</b>		
	<b>TOTALE PASSIVO (PN+PASSIVITÀ NON CORRENTI + PASSIVITÀ CORRENTI)</b>		

	<b>PASSIVITÀ CORRENTI</b>		
H	<u>Debiti</u>		
1	Titoli del debito pubblico		
2	Verso banche e tesoriere		
3	Verso Tesoreria dello Stato		
4	Verso altre amministrazioni pubbliche [4]		
5	Verso altri finanziatori		
6	Verso concessionari di servizi [5]		
7	Verso fornitori		
8	Acconti		
9	Verso altri		
	<b>Totale debiti</b>		
I	<u>Fondi</u>		
1	Per trattamento di quiescenza e trattamento di fine rapporto		
2	Per imposte		
3	Altri fondi		
	<b>Totale fondi</b>		
L	<u>Ratei, risconti e altre passività</u>		
1	Ratei passivi		
2	Risconti passivi		
3	Diritti da concessione di servizi		
	<b>Totale ratei, risconti e altre passività</b>		
	<b>TOTALE PASSIVITÀ CORRENTI</b>		
	<b>TOTALE PASSIVO (PN+PASSIVITÀ NON CORRENTI + PASSIVITÀ CORRENTI)</b>		

[4] Con separata indicazione dei debiti per trasferimenti concessi e non erogati e dei debiti per trasferimenti ricevuti.

[5] Con separata indicazione dei debiti di cui al modello della passività finanziaria.

## LA RIFORMA ACCRUAL: ITAS 12 – BILANCIO CONSOLIDATO

CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO		Anno - 1	Anno
	<b>A) PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA</b>		
1	Proventi da tributi	0	0
2	Proventi da contributi per prestazioni sociali	0	0
3	Trasferimenti	0	0
3.1	<i>Trasferimenti in conto esercizio</i>	0	0
3.2	<i>Trasferimenti in conto investimenti</i>	0	0
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	0	0
4.1	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	0	0
4.2	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	0	0
4.3	<i>Ricavi per lavori in corso su ordinazione</i>	0	0
5	Ricavi da partecipazioni	0	0
6	Altri proventi e ricavi diversi	0	0
	<b>TOTALE (A)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>B) COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA</b>		
7	Acquisto di materie prime, materiali di consumo e merci	0	0
8	(+/-) Variazioni nelle rimanenze di materie prime, materiali di consumo e merci	0	0
9	Acquisto di servizi	0	0
10	Utilizzo beni di terzi	0	0
11	Trasferimenti	0	0
11.1	<i>Trasferimenti in conto esercizio</i>	0	0
11.2	<i>Trasferimenti in conto investimenti</i>	0	0
12	Personale	0	0
13	Ammortamenti	0	0
14	Accantonamenti	0	0
15	Oneri diversi di gestione	0	0
16	(+/-) Variazioni nelle rimanenze di semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e di prodotti finiti	0	0
17	(-) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0	0
	<b>TOTALE (B)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>C) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ</b>		
18	Rivalutazioni	0	0
19	Svalutazioni	0	0
	<b>TOTALE (C)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

	<b><u>D) RICAVI E COSTI DELLA GESTIONE FINANZIARIA</u></b>		
	<i>Ricavi finanziari</i>		
20	Interessi attivi	0	0
21	Altri ricavi finanziari	0	0
	<b>Totale</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<i>Costi finanziari</i>		
22	Interessi passivi	0	0
23	Altri costi finanziari	0	0
	<b>Totale</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE FINANZIARIA (D)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE ORDINARIA (A-B+/-C+/-D)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b><u>E) RICAVI/PROVENTI E COSTI/ONERI DELLA GESTIONE STRAORDINARIA</u></b>		
24	Ricavi e proventi straordinari	0	0
24.1	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	0	0
24.2	<i>Altri ricavi e proventi straordinari</i>	0	0
	<b>Totale</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
25	Costi e oneri straordinari	0	0
25.1	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	0	0
25.2	<i>Altri costi e oneri straordinari</i>	0	0
	<b>Totale</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE STRAORDINARIA (E)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>RISULTATO ECONOMICO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+/-C+/-D+/-E)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
26	Imposte	0	0
27	<b>RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
28	<b>RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO DI GRUPPO CONSOLIDATO</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
29	<b>RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO DI INTERESSENZA DI TERZI</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Rispetto al prospetto delle variazioni del patrimonio netto , il **prospetto delle variazioni del patrimonio netto consolidato** prevede una sezione relativa al Patrimonio netto di interessenza di terzi separata dal Patrimonio netto di gruppo consolidato:

PROSPETTO DELLE VARIAZIONI DI PATRIMONIO NETTO DI GRUPPO CONSOLIDATO		1/1/ ESERCIZIO X	INCREMENTI	DECREMENTI	31/12/ ESERCIZIO X
	Patrimonio netto di gruppo consolidato				
A	Fondo di dotazione				
B	Riserve				
1	disponibili				
2	indisponibili				
2.1	<i>Per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento</i>				
2.2	<i>Riserve negative</i>				
2.3	<i>Altre riserve indisponibili</i>				
C	Risultati economici degli esercizi precedenti				
D	Risultato economico dell'esercizio				
	<b>Totale patrimonio netto di gruppo consolidato</b>				
E	Fondo di dotazione e riserve di interessenza di terzi				
F	Risultato economico dell'esercizio di interessenza di terzi				
	<b>Totale patrimonio netto di interessenza di terzi</b>				
	<b>TOTALE PATRIMONIO NETTO</b>				

Al bilancio consolidato è allegata una nota integrativa.  
ITAS 12 prevede che per il bilancio consolidato siano riportate **tutte le informazioni previste per il bilancio d'esercizio indicate in ITAS 1.**

Oltre alle informazioni previste in itas 1 l'amministrazione capogruppo indica:

- a) **l'elenco degli organismi che compongono il gruppo consolidato**, con indicazione delle quote possedute direttamente dall'amministrazione capogruppo stessa e da ciascuno degli organismi del gruppo consolidato; o se diversa, della percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria o organo equivalente;
- b) la **metodologia di consolidamento** per ciascun organismo del gruppo consolidato, evidenziando la percentuale utilizzata per consolidare con il metodo proporzionale.