



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

DOTTORATO DI RICERCA IN
ECONOMIA DELLE AZIENDE E AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE
CICLO XXIII

**Il Bilancio Consolidato del Gruppo Pubblico Locale.
Problemi di implementazione**

Tesi di dottorato
della Dott.ssa Marisa Maione

Coordinatore:
Chiar.mo Prof. Antonello Zangrandi

Tutor:
Chiar.mo Prof. Antonello Zangrandi

Dottoranda:
Marisa Maione

“La mente non vuole essere arricchita di soverchie cognizioni, ma piuttosto fatta forte nella facoltà di investigare i concreti fenomeni, di sistemarli, e di sfruttarli a scopo operativo.”

Gino Zappa 1927

RINGRAZIAMENTI

Alla fine dell'opera credo che sia più che doveroso da parte mia formulare un ringraziamento per tutte le persone che mi hanno sostenuto in questi tre anni e più di svolgimento del dottorato, dalla preparazione per l'esame di ammissione alla discussione della tesi.

Affrontare tutta questa avventura, in mezzo ai vari eventi del lavoro e della vita, sarebbe stato molto più difficile senza dei volti amici.

Ovviamente il primo ringraziamento va a mio marito Gennaro e alla mia famiglia (Leopoldo, Rosa, Massimiliano, Nicola e il piccolo Mattia) che hanno avuto la pazienza di rinunciare per molti giorni di festa alla mia compagnia perché impegnata con i lavori del dottorato e della tesi.

In secondo luogo vorrei ringraziare il prof. Antonello Zangrandi, che mi ha accompagnata in questo percorso di crescita culturale, il Dott. Marco Ferretti, e la Dott.ssa Veronica Scardigli che mi ha sostenuto in tutto il periodo del dottorato.

Infine, un ultimo ringraziamento va a tutte quelle persone che ho incontrato nel corso della mia vita.

Ritengo che le persone vengano sempre nella nostra vita per una ragione, che sia una stagione o tutta la vita. Quando comprendiamo perché, comprendiamo anche cosa fare con quella persona.

C'è chi resta nella nostra vita per una stagione, perché è arrivato il momento di condividere, crescere e imparare. Può insegnarci qualcosa che non abbiamo mai fatto. Spesso ci dà un'incredibile quantità di gioia, altre volte ci delude, si comporta male e ci costringe a prendere una decisione. Sicuramente, però, ci porta un'esperienza. Ma è solo per una stagione!

Le relazioni che durano tutta la vita ci insegnano lezioni che durano tutta la vita, cose che dobbiamo costruire al fine di avere solide fondamenta emotive.

Il nostro compito è accettare la lezione, capire la persona e usare ciò che abbiamo imparato in tutte le altre relazioni o momenti della nostra vita.

Grazie a tutti voi per essere una parte della mia vita, che sia una stagione o tutta la vita!!!

Il Bilancio Consolidato del Gruppo Pubblico Locale. Problemi di implementazione

Indice

		pag.
Introduzione	Finalità, oggetto e metodologia della ricerca.....	6
Capitolo 1	Forme di gestione dei servizi pubblici locali	
	1.1 Definizione di servizio pubblico.....	9
	1.2 I servizi pubblici locali.....	14
	1.3 Breve excursus sull'evoluzione del quadro normativo.....	19
	1.4 Le forme di gestione dei servizi pubblici locali. Il gruppo pubblico locale.....	33
	1.5 Sistemi di governance e problemi di accountability del GPL...	41
Capitolo 2	Il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale	
	2.1 Premessa.....	46
	2.2 Il bilancio consolidato del settore privato.....	49
	2.3 I principi contabili IPSAS.....	60
	2.4 I principi contabili italiani per gli enti locali.....	66
	2.5 Il Bilancio consolidato del GPL: finalità, benefici e criticità...	78
	2.6 Tendenze nazionali e internazionali.....	81
Capitolo 3	Il sistema informativo contabile degli Enti Locali	
	3.1 Premessa.....	83
	3.2 La contabilità finanziaria.....	86
	3.3 Il sistema informativo contabile degli Enti locali.....	90
	3.4 Il rendiconto della gestione.....	95
	3.5 Le criticità del sistema contabile degli enti locali nella redazione del bilancio consolidato.....	112
Capitolo 4	I sistemi contabili delle entità economiche del Gruppo Pubblico Locale	
	4.1 Premessa.....	116
	4.2 Breve excursus storico sul bilancio d'esercizio.....	118

	4.3 Principi IASB e principi contabili nazionali a confronto.....	124
	4.4 I sistemi contabili delle entità economiche del GPL.....	134
Capitolo 5	Il Gruppo Pubblico Locale del Comune di Parma	
	5.1 Il contesto di riferimento.....	136
	5.2 Imprese pubbliche e public utilities nel comune di Parma.....	140
	5.3 Esiti dell'intervista.....	148
	5.4 Le partecipazioni societarie nel bilancio del Comune di Parma	152
	5.5 Analisi empirica sui dati di bilancio delle principali aziende partecipate dal Comune di Parma.....	161
Conclusioni	192
Bibliografia	195
Appendice	201

Introduzione

Finalità, oggetto e metodologia della ricerca

Molti enti locali italiani a partire dagli anni Novanta sotto la spinta di molteplici fattori di natura sia economica, sia normativa, sia politica e ideologica, hanno dato avvio a una radicale trasformazione del loro *modus operandi*, nella direzione di un forte decentramento istituzionale fondato sull'adozione di modelli reticolari e aziendali di organizzazione dei servizi pubblici locali (e delle proprie attività).

Nel contesto ad oggi in ulteriore evoluzione, l'ente locale è quindi sempre meno erogatore diretto dei servizi pubblici: ciò non implica, tuttavia, che esso non sia più chiamato a tutelare le esigenze dei cittadini nei confronti dei nuovi soggetti gestori. L'ente locale non perde, infatti, la sua funzione di responsabile principale dell'adeguatezza dei servizi erogati.

La proliferazione di Gruppi Pubblici Locali (in sigla GPL), rende di grande attualità il tema del "controllo" e dell'adeguata definizione delle relazioni di governance tra l'amministrazione pubblica locale e le aziende partecipate. Agli enti locali spetta il compito primario della definizione dei bisogni, di scelta dei soggetti erogatori di servizi e di coordinamento, indirizzo e controllo sull'attività delle aziende partecipate.

Si tratta di un ruolo complesso, che deve contemperare esigenze diverse e a volte confliggenti tra loro, come ad esempio la necessità per i cittadini di ottenere servizi a prezzi contenuti e le esigenze di profitto per i soci privati delle aziende miste. Per svolgere compiutamente tale ruolo appare improcrastinabile l'adozione di opportune soluzioni organizzative, di adeguati processi e strumenti di programmazione e controllo.

L'ente pubblico locale essendo responsabile dell'assolvimento di un *munus publico*, nel processo di esternalizzazione dei servizi e aziendalizzazione della P.A. è inoltre chiamato a dar conto alla cittadinanza dei risultati economici, finanziari e patrimoniali dall'attività in senso "alto" svolta dall'ente, sia attraverso gli strumenti pubblicistici classici sia utilizzando quelli privatistici e aziendalistici delle società (concetto di *accountability*).

Purtroppo, in presenza di servizi esternalizzati, il bilancio dell'ente pubblico locale, da solo, non consente una programmazione integrata e l'apprezzamento degli impatti economici, finanziari, patrimoniali del complesso delle attività di prestazione dei servizi, che risultano espresse in modo frammentato nei bilanci dei singoli soggetti gestori.

Il bilancio dell'ente locale, in altre parole, rappresenta solo una porzione, e spesso neppure la principale del gruppo pubblico locale e non permette di dare un giudizio assoluto sull'operato del sindaco e della direzione dell'ente.

In risposta a tali criticità, in alcuni Paesi europei (Regno Unito e Svezia) ed extraeuropei (USA, Canada, Australia e Nuova Zelanda) sono state adottate forme di consolidamento dei conti dei gruppi pubblici.

In Italia il consolidamento dei conti annuali dei gruppi pubblici locali non è ancora obbligatorio, ma è attualmente oggetto di dibattito da parte della comunità scientifica, degli operatori, del Ministero dell'Interno e dei mass media. A dimostrazione di tale interesse l'Osservatorio per la finanza e Contabilità degli enti locali ha approvato in via sperimentale e completa nel 2009 un nuovo principio contabile interamente dedicato alla predisposizione del bilancio consolidato degli enti locali. Si tratta del principio contabile n. 4, che contiene i principi per la redazione e presentazione del bilancio consolidato e per la contabilizzazione degli organismi controllati, a controllo congiunto e collegati, nel rendiconto dell'ente locale controllante.

L'adozione del bilancio consolidato può rappresentare un'opportunità per rafforzare il grado di accountability esterna e la capacità di governo del gruppo pubblico da parte dell'ente locale. Il presente lavoro, senza alcuna pretesa di esaustività, si propone di ricercare le criticità per l'implementazione del bilancio consolidato nei GPL italiani.

Per rispondere alla research question è stato seguito un approccio metodologico tipicamente deduttivo. In particolare, il metodo utilizzato per rispondere alla domanda di ricerca combina l'analisi sistematica della letteratura nazionale ed internazionale con un'analisi empirica, basata su un *Case Study* (Yin, 1994), descrittivo ed esplorativo (Fattore, 2005).

Nello specifico, la ricerca è stata svolta attraverso un'analisi normativa delle forme di gestione dei servizi pubblici locali, in modo tale da mettere in luce l'evoluzione che la materia ha subito nel corso del tempo: a partire dai primi interventi (Legge Giolitti, 1903), fino alle recenti riforme (Decreto Ronchi, 2009). La Legge ha rappresentato un riferimento fondamentale, in grado, come si vedrà, di influenzare fortemente le modalità di gestione dei servizi stessi. Sono stati quindi approfonditi, in ambito privatistico, i temi concernenti la redazione del bilancio consolidato in base alla normativa nazionale, ai principi contabili nazionali ed internazionali. In campo pubblicistico sono stati studiati i contributi di autori che hanno approfondito la tematica del bilancio consolidato per gli enti locali, integrando tali apporti con l'analisi dei principi contabili nazionali e internazionali per il settore pubblico. In più, è stata realizzata un'analisi della letteratura e di tutta la documentazione di derivazione normativa e non che caratterizza il sistema informativo posto in essere dall'ente locale e dai diversi soggetti del gruppo pubblico locale.

L'analisi empirica, tesa ad analizzare i concreti sistemi di governance e accountability di un GPL e le difficoltà che lo stesso incontra per l'implementazione del bilancio consolidato, è stata svolta attraverso l'esame dei conti consuntivi del Comune di Parma, anni 2006, 2007 e 2008, e di un campione significativo di bilanci delle imprese pubbliche e delle public utilities partecipate dallo stesso nei medesimi anni (30 aziende), nonché mediante un'intervista al funzionario responsabile del servizio partecipazioni societarie del Comune di Parma.

Per meglio comprendere il reale spazio di azione, sono state acquisite una serie di informazioni dal sito internet <http://www.comune.parma.it/> e da numerosi altri siti internet.

Attraverso un approccio empirico si propone una lettura critica dei risultati ritenuti maggiormente significativi.

Perché il comune di Parma?

Il comune di Parma secondo una ricerca del 2007¹ è il dodicesimo ente locale italiano per presenza di Società a Partecipazione Pubblica Locale. L'amministrazione locale in tale comune ha beneficiato di un lungo periodo di stabilità politica ed è stimolata da un tessuto economico tra i più sviluppati d'Italia.

Uno studio del maggio 2006, divulgato dall'osservatorio della Fondazione Accenture e l'Università Bocconi, ha posto la provincia parmense al nono posto in Italia, subito dietro le province delle grandi metropoli del Paese, in merito alla capacità attrattiva in termini di investimenti, competenze, innovazione.

Inoltre, il comune è un capoluogo di provincia, che in virtù della maggiore popolazione servita e della sua funzione universalistica, da esercitarsi nel rispetto dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza, si trova a dover gestire una notevole complessità. Esso, infatti, deve soddisfare molteplici bisogni ed è chiamato ad amministrare, a tal fine, ingenti risorse.

Il lavoro di tesi è suddiviso in cinque parti, cui è difficile attribuire una maggiore o minore importanza, poiché, tutte insieme, riflettono l'approccio che occorre attribuire ad una problematica di qualsivoglia carattere. Dapprima, infatti, è bene conoscere gli elementi teorici che delineano l'oggetto di studio, dopodiché si possono muovere i primi passi in direzione della comprensione delle problematiche applicative. La struttura dell'indagine dei problemi applicativi muove, così, dai nodi focali incontrati nello studio della teoria.

Il *capitolo primo* della tesi definisce le forme di gestione dei servizi pubblici locali e analizza il processo di evoluzione del quadro normativo di riferimento. Il capitolo si conclude con l'esame del grado di diffusione del fenomeno, l'analisi dei sistemi di governance e dei problemi di accountability del GPL.

Il *capitolo secondo* dopo una breve presentazione del quadro normativo e dei principi contabili per il bilancio consolidato del settore privato, esamina i principi contabili IPSAS, i principi contabili italiani per gli enti locali e le finalità, i benefici e le criticità del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale. Il capitolo si chiude con l'analisi delle tendenze nazionali e internazionali.

Il *capitolo terzo* e il *capitolo quarto* analizzano rispettivamente il sistema contabile dell'ente locale e i sistemi contabili delle diverse entità economiche del GPL.

Nello specifico vengono affrontate talune problematiche inerenti la rilevazione dei costi e dei ricavi, di specifiche voci dello stato patrimoniale, nonché i criteri di valutazione degli stessi.

Infine, il *capitolo cinque* propone una descrizione del sistema di governance e accountability del GPL di Parma, riflessioni sugli esiti di un questionario/intervista, nonché un'analisi empirica incentrata sull'esame di una serie storica di conti consuntivi del Comune e di un campione di bilanci delle imprese pubbliche e delle public utilities partecipate dallo stesso nei medesimi anni.

Le evidenze empiriche emergenti dalla ricerca vogliono costituire uno spunto di riflessione in merito alle difficoltà di implementazione del modello di bilancio consolidato al GPL, derivante dall'applicazione dei principi contabili nazionali e/o internazionali.

L'indagine si colloca nell'ambito delle valutazioni degli effetti dell'applicazione di modelli e principi contabili pubblici. Credo, infatti, che uno dei ruoli principali dell'economia delle aziende e amministrazioni pubbliche nel contesto attuale possa dirsi connesso alla valutazione degli effetti dei sistemi contabili pubblici, poiché sebbene tale disciplina travalichi la contabilità pubblica, in essa risiede il suo cuore.

¹ B. Bortolotti, L. Pellizzola, C. Scarpa, *Il Comune Azionista: un'analisi empirica del capitalismo municipale in Italia*, in Mercato concorrenza regole n. 3, dicembre 2007

Capitolo 1

Forme di gestione dei servizi pubblici locali

1.1 Definizione di servizio pubblico

Quando si parla di servizio pubblico, quello che si può affermare con una certa sicurezza è che ci si riferisce ad un'attività, per meglio dire ad un complesso di azioni funzionalmente coordinate, il cui prodotto è rappresentato da utilità che sono poste a disposizione degli utenti per il soddisfacimento di bisogni eterogenei.

Riepilogando, quindi, un servizio pubblico si estrinseca in un'attività economica che ha ad oggetto la produzione di beni e di servizi diretti a soddisfare le esigenze dei cittadini².

Tuttavia, occorrono ulteriori chiarimenti per cercare di definire meglio tale categoria, poiché non tutte le attività economiche si possono considerare servizi pubblici.

Secondo gli studiosi di materie giuridiche, il servizio diventa pubblico solo in quanto le pubbliche istituzioni lo riconoscono come tale, difatti, è la legge l'unico strumento per far assurgere un'attività economica al rango di vero e proprio servizio pubblico.

Si può sostenere che è servizio pubblico quell'attività economica che mira a soddisfare quei bisogni così largamente avvertiti, da essere considerati propri di una collettività, di conseguenza, i pubblici servizi hanno come presupposto funzionale il conseguimento di fini sociali.

In effetti, il riconoscimento di una certa funzione sociale, nell'ambito di una qualsiasi attività economica posta in essere, viene a dipendere dalla sensibilità culturale del momento e dalla volontà politica di chi rappresenta lo Stato: fattori entrambi estremamente variabili nel tempo e nello spazio.

È da queste considerazioni che si è ormai consolidata l'opinione secondo la quale, i servizi pubblici rappresenterebbero una categoria "aperta" e pertanto il concetto di servizio pubblico risulterebbe dinamico nel tempo.

² Giuseppe Grossi, *Il gruppo comunale e le sue dinamiche economico – gestionali*, Cedam, Padova 2001

Per R. Mele *“I servizi pubblici sono quei beni economici, con contenuti immateriali e materiali, che la Pubblica amministrazione (P.A.) riconosce di pubblica utilità in maniera esplicita (con provvedimenti legislativi) e ne assicura la realizzazione e il controllo, nei modi e nelle forme ritenuti più opportuni; per garantire a tutti i cittadini ed altre utenze interessate, la possibilità di soddisfare i bisogni e le esigenze relativi, eliminando per quanto possibile tutti quegli ostacoli che possono impedire la migliore e più diffusa utilizzazione. Non è possibile, tuttavia, accertare implicitamente sulla base di definiti caratteri il gruppo dei beni (prodotti o servizi) che compongono la categoria dei servizi pubblici, costituendo il momento deliberativo della P.A. l’atto che ne decreta il formale riconoscimento.”*³

La mancanza di una disposizione normativa che dà una definizione univoca di *servizio pubblico* ha determinato l’elaborazione di diverse correnti di pensiero in materia, tra le quali meritano di essere citate la teoria “soggettiva” e quella “oggettiva” di servizio pubblico⁴.

La teoria soggettiva, sviluppata agli inizi del XX secolo in corrispondenza dei processi di nazionalizzazione e municipalizzazione dei servizi pubblici, prevede che elemento qualificante della nozione di servizio pubblico sia l’assunzione e la gestione, da parte di un pubblico potere, di una determinata attività. Pertanto, secondo questa tesi dottrinale, per servizio pubblico si intende l’esercizio da parte di un soggetto pubblico di un’attività imprenditoriale offerta in modo indifferenziato al pubblico.

Tale impostazione ha subito prestato il fianco a numerose critiche; a contraddire la nozione soggettiva ci sono, da un lato, le attività d’impresa che l’Amministrazione pone in essere nei settori più vari ma che spesso non hanno alcuna connessione con le finalità proprie dei pubblici servizi, e, dall’altro, le attività che hanno caratteristiche materiali perfettamente simili ai servizi pubblici ma che sono gestite dai privati e non da un’Amministrazione.

La teoria oggettiva della nozione di pubblico servizio prevede, in contrapposizione alla teoria soggettiva, che bisogna qualificare un’attività in base alla sua rispondenza alla pubblica utilità e al pubblico interesse, e al controllo direttivo di un soggetto pubblico, a prescindere dal soggetto al quale è istituzionalmente collegata. In tal senso sembra potersi individuare nel pubblico servizio l’attività che si riferisce ai fini assunti dallo Stato e dagli enti locali territoriali come propri, in quanto rispondenti a esigenze di pubblica utilità.

Questa concezione, secondo l’interpretazione più accreditata, sembra trovare conferma anche nella Carta costituzionale, che ha chiarito come esistano attività qualificabili oggettivamente come servizi pubblici essenziali⁵ e che proprio in ragione della loro natura possono essere riservate o trasferite allo Stato o ad enti pubblici. Dal combinato disposto degli artt. 41⁶ e 43⁷ della

³ R. Mele, *Strategie e politiche di marketing nelle imprese di pubblici servizi*, Cedam, Padova 1993

⁴ G. Caia, *Società per azioni a prevalente capitale pubblico locale: scelta dei soci e procedura di affidamento dei servizi*, Nuova Rassegna n. 10, 1995 e U. Pototsching, *I pubblici servizi*, Padova 1964

⁵ Una definizione indicativa (in quanto valida solo per la disciplina dello sciopero) dei servizi pubblici essenziali si trova nell’art. 1 della legge 146/1990, recante titolo “Legge sullo sciopero nei servizi pubblici essenziali”.

Recita l’Articolo 1: *“Ai fini della presente legge sono considerati servizi pubblici essenziali, indipendentemente dalla natura giuridica del rapporto di lavoro, anche se svolti in regime di concessione o mediante convenzione, quelli volti a garantire il godimento dei diritti della persona, costituzionalmente tutelati, alla vita, alla salute, alla libertà ed alla sicurezza, alla libertà di circolazione, all’assistenza e previdenza sociale, all’istruzione ed alla libertà di comunicazione.”*

⁶ L’Articolo 41 della Costituzione della Repubblica Italiana dispone:

“L’iniziativa economica privata è libera.

Non può svolgersi in contrasto con l’utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana.

La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l’attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali.”

⁷ L’Articolo 43 della Costituzione della Repubblica Italiana dispone:

“A fini di utilità generale la legge può riservare originariamente o trasferire, mediante espropriazione e salvo indennizzo, allo Stato, ad enti pubblici o a comunità di lavoratori o di utenti determinate imprese o categorie di

Costituzione si rileva che per servizio pubblico deve intendersi, indipendentemente dal soggetto che la pone in essere, ogni attività economica, pubblica o privata, sottoposta ai programmi e ai controlli ritenuti dalla legge opportuni per indirizzarla e coordinarla a fini sociali⁸. Ciò che è rilevante è dunque l'attività e la sua attitudine a soddisfare un interesse di carattere generale, indipendentemente dalla natura, pubblica o privata, del soggetto titolare della stessa.

Tuttavia, anche la teoria oggettiva, presta il fianco a critiche. A contraddire la nozione oggettiva c'è sia l'eccessiva ampiezza delle fattispecie che possono essere ricomprese nella definizione di servizi pubblici, sia la sua ambiguità.

Con una nuova prospettiva, l'aspetto soggettivo è stato individuato, da alcuni studiosi, non tanto nel momento della gestione, che come detto può essere affidata ai soggetti privati, quanto nel dato finalistico che caratterizza i servizi pubblici. Secondo questa impostazione, la nozione soggettiva risulta inadeguata se intesa nel senso tradizionale con riferimento alla gestione, mentre diviene attuale se si ricomprende l'assunzione del servizio tra i compiti dell'ente pubblico. In tale ottica, il servizio pubblico viene pertanto definito come attività che l'ente assume e considera propria nell'ambito dei compiti istituzionali, perché connessa all'esigenza di benessere e sviluppo della collettività, potendo, nel successivo momento della gestione, essere svolta da un soggetto terzo sulla base di un apposito titolo giuridico di conferimento da parte dell'Amministrazione⁹.

Sintetizzando, questa ricostruzione ritiene che il rilievo soggettivo del servizio pubblico non derivi dalla natura del gestore, ma dalla necessaria concorrenza, non in alternativa, delle seguenti circostanze: imputabilità o titolarità del servizio all'Amministrazione Pubblica che ha istituito il servizio o alla quale lo stesso è stato assegnato dal legislatore, finalità alle quali il servizio risponde perché è riferito alle esigenze della collettività e presenza di un determinato tipo di organizzazione del servizio mirata ad assicurare determinate modalità di gestione.

Per Virga il *“servizio pubblico è ogni attività di tipo imprenditoriale rivolta a fornire alla generalità dei cittadini una prestazione di beni e servizi essenziali per il funzionamento della collettività”*¹⁰.

I servizi pubblici, assunti a unica categoria per il fatto di essere il risultato dell'attività organizzata posta in essere per soddisfare il bisogno pubblico¹¹, possono differire tra loro per le caratteristiche fisico - tecniche così come per i processi di produzione e/o erogazione. Essi individuano tra i fattori caratterizzanti l'elemento pubblico inteso sia come soggetto che fruisce del servizio in modo diretto (utente) o indiretto (collettività), sia come soggetto che sovrintende il processo di erogazione, inteso come Stato o come Pubblica Amministrazione.

Proprio in riferimento all'elemento pubblico si possono individuare differenti modalità attraverso cui la Pubblica Amministrazione può “soddisfare il bisogno pubblico”:

- svolgendo direttamente i processi di produzione ed erogazione del servizio (forma di gestione diretta)
- predisponendo le condizioni di sistema perché il servizio sia prodotto ed erogato da terzi (funzione di indirizzo, coordinamento e controllo dell'attività di soggetti terzi).

imprese, che si riferiscano a servizi pubblici essenziali o a fonti di energia o a situazioni di monopolio ed abbiano carattere di preminente interesse generale.”

⁸ U. Pototschnig, *I pubblici servizi*, Padova, Cedam, 1964. Secondo tale autore, gli articoli 41 e 43 della Costituzione, potrebbero rappresentare *“lo stimolo ad una rinnovata elaborazione della nozione giuridica di pubblico servizio”*.

⁹ A. Calamia, R. Mastrofini, *La riforma dei servizi pubblici locali (forme di gestione, modulistica e giurisprudenza)*, Halley Editore 2004

¹⁰ A. Virga, *Diritto amministrativo, Amministrazione Locale*, Milano 1988

¹¹ Il Consiglio di Stato ha specificato che:

“per servizio pubblico si intende qualsiasi attività che si concretizzi nella produzione di beni o servizi in funzione di un'utilità per la comunità locale, non solo in termini economici ma anche in termini di promozione sociale, purché risponda ad esigenze di utilità generale o ad essa destinata in quanto preordinata a soddisfare interessi collettivi” (Consiglio di Stato n. 2605/2001).

In questa sede, considerati i dubbi definitori e l'impossibilità di delimitare inequivocabilmente i servizi pubblici, è utile, a parere di chi scrive, provare a delimitare delle classi di servizi, tenendo conto di diversi criteri di classificazione.

Un primo possibile criterio, potrebbe essere quello basato sulla natura dei processi produttivi impiegati nelle attività che caratterizzano i diversi servizi. In base a tale caratteristica, come si evince nella Figura 1., i servizi possono scaturire da processi produttivi industriali (es.: servizi di produzione dell'energia elettrica o del gas, servizi offerti dagli acquedotti, ecc.) e da processi produttivi di natura non industriale (es.: servizi di assistenza alle persone).

Figura 1: *Classificazione dei servizi pubblici in base alla natura dei processi*



Un altro possibile criterio, potrebbe essere quello consistente nel distinguere i servizi pubblici a seconda della divisibilità o meno dei beni offerti.

Infatti, esistono, sia servizi il cui godimento è indirizzato a tutta la collettività indistintamente (“*beni pubblici puri*” ad utilità indivisibile, erogati alla collettività senza la richiesta di alcun corrispettivo diretto, che possono essere considerati come la “*controprestazione*” dei tributi raccolti) e per i quali è impossibile riconoscere il singolo fruitore sia servizi la cui fruizione è individualizzata (*servizi a domanda individuale* contro il pagamento di un determinato prezzo¹²).

Un'ulteriore possibilità di classificazione la si può intravedere, se si considera la diversa natura dei soggetti giuridici titolari dell'organizzazione produttrice del servizio.

In effetti, per offrire sul mercato delle utenze un servizio pubblico, è inevitabile la costituzione di un'organizzazione che si occupi appositamente della produzione e distribuzione del servizio.

Serve, cioè, un'azienda ad hoc. Tale azienda si occuperà, sia dell'approvvigionamento dei fattori produttivi necessari a consentire l'ottenimento del servizio, sia della produzione del servizio medesimo, concretando un'attività di trasformazione, sia, infine, della distribuzione di tale prodotto sul mercato delle utenze. Quest'azienda, come si illustrerà più adeguatamente in seguito, potrà

¹² I prezzi dei servizi pubblici vengono determinati, totalmente o parzialmente, dalle amministrazioni pubbliche, anche in base a motivazioni di natura sociale, da ciò consegue a volte la presenza di “*prezzi politici*” che non risultano sempre sufficienti a coprire il relativo costo di produzione del servizio reso.

essere gestita dalla pubblica amministrazione, con varie possibili configurazioni gestionali, o essere affidata a soggetti privati, ovviamente, ponendo determinati condizioni alla loro attività.

Un altro possibile criterio, potrebbe essere quello basato sulle categorie di bisogni che i servizi stessi mirano a soddisfare. Sintetizzando uno schema proposto dall'Arcangeli¹³, le rispettive classi sono evidenziate nella tabella seguente.

Tabella 1: *Classificazione dei servizi pubblici sulla base delle categorie di bisogni che mirano a soddisfare*

<i>Categorie di bisogni</i>	<i>Tipologia di servizi che soddisfano i bisogni</i>
Mobilità	Servizi di trasporto: ferrovie, tramvie, navi, aerei, ecc.
Comunicazione	Servizi postali o telefonici Servizi rappresentati da radio e televisione
Energetici	Servizio di fornitura dell'elettricità, del gas naturale o artificiale
Acqua uso domestico/industriale	Servizio offerto dall'acquedotto
Sanitari	Servizi rappresentati da: fognature, nettezza urbana, farmacie, ecc.

In conclusione è opportuno distinguere il concetto di servizio pubblico da quello di pubblica utilità. Per Baccarani *“La traduzione italiana della locuzione public utilites corrisponde ad imprese di pubblica utilità o ad imprese di pubblici servizi. V'è differenza, però, tra pubblica utilità e pubblico servizio poiché nel primo caso è compresa anche la produzione di beni. I due termini si assumono, comunque, come sinonimi, in quanto frequentemente la gran parte dei prodotti di queste imprese è rappresentata da servizi, piuttosto che da beni, ed anche perché la classificazione può ritenersi fondata sull'utilità dei prodotti, quindi, sul servizio che anche i beni producono per l'utilizzatore (...). Nel nostro paese appartengono alla categoria delle imprese di pubblica utilità, imprese con potere monopolistico preposte alla produzione-distribuzione di beni e servizi essenziali, in base a norme che impongono loro una determinata linea di condotta nel pubblico interesse; quelle che agiscono nel campo della produzione e distribuzione di energia elettrica e gas metano; della produzione e distribuzione di acqua; della depurazione e dello smaltimento di rifiuti; dei sistemi di trasporto; della comunicazione; della produzione di servizi vari.”*¹⁴

La classificazione settoriale SIC (*Standard Industrial Classification*), distingue tra: *Utility* (Elettricità, Gas, Servizi Idrici e Servizi Ambientali), Trasporti e altri settori.

¹³ R. Arcangeli, *Economia e gestione delle imprese di servizi pubblici*, Padova, Cedam 1995.

¹⁴ C. Baccarani, *Le public utilities di fronte ai cambiamenti della società neo-industriale*, in *Sinergie* n. 42, 1997

1.2 I servizi pubblici locali

L'art. 112 del D. Lgs 267/2000 - Testo Unico degli Enti Locali (in sigla T.U.E.L.) - stabilisce che *“Gli enti locali, nell’ambito delle rispettive competenze, provvedono alla gestione dei servizi pubblici che abbiano per oggetto produzione di beni ed attività rivolte a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali”*¹⁵.

Il legislatore nazionale nella disposizione appena citata non fornisce una vera e propria definizione di servizio pubblico, ma si limita ad indicare gli elementi caratterizzanti il servizio pubblico in ambito locale.

Il servizio pubblico assume quindi la denominazione di locale quando è caratterizzato dai seguenti elementi:

- imputabilità all’ente locale del servizio (il soggetto gestore può essere, invece, pubblico o privato);
- oggetto del servizio consistente nella produzione di beni ed attività destinati alla comunità locale;
- scopo consistente nella realizzazione di fini sociali e nella promozione e sviluppo delle comunità locali.

Secondo alcuni autori il legislatore ha deliberatamente omesso la definizione di servizio pubblico al fine di lasciare una maggiore autonomia agli enti locali di individuare le aree di bisogni e le esigenze delle rispettive comunità. In tal modo è stata adottata una formulazione dotata di un maggior valore programmatico in armonia con la legge n. 142/90, che ha avviato l’ampliamento dell’autonomia dei Comuni e delle Province¹⁶.

Con la citata legge n. 142/90, confluita nel vigente TUEL, infatti, l’assunzione dei servizi pubblici locali è rimessa ad autonome valutazioni dei Comuni e delle Province in relazione ai differenti contesti socio-economici e territoriali.

La dimensione locale viene definita, pertanto, con riferimento a due distinte peculiarità: dal lato dell’offerta, la frazionabilità sul piano territoriale, senza rinunciare in misura significativa allo sfruttamento delle economie di scala; dal lato della domanda, la differenziazione territoriale dei fabbisogni e delle preferenze, sulla base di specificità connesse alle diverse condizioni ambientali, economiche e socio-demografiche¹⁷.

Ovviamente, per il principio di sussidiarietà orizzontale (sancito dall’articolo 118 della Costituzione), l’Ente locale dovrà provvedere ad assumere ed organizzare il servizio solo nel caso in cui lo svolgimento dello stesso in regime di concorrenza non garantisca la regolarità, la continuità, l’accessibilità, l’economicità e la qualità dell’erogazione in condizioni di uguaglianza.

Da tali norme emergono informazioni in merito al concetto di servizio pubblico e delle differenze rispetto alla funzione pubblica.

Con il termine “funzione pubblica” si intende far riferimento all’aspetto finalistico dell’intervento pubblico, che concerne la responsabilità attribuita ad un determinato ente sulla produzione di un certo effetto sul sistema economico¹⁸.

Attraverso la funzione si esplicita il ruolo dell’ente nel definire e coordinare gli interventi per rispondere ad un definito bisogno, mentre attraverso il servizio l’ente è innanzitutto chiamato ad erogare prestazioni in risposta ad una certa domanda di servizi.

¹⁵ Il Consiglio di Stato ha specificato che:

“per servizio pubblico locale si intende qualsiasi attività che si concretizza nella produzione di beni e servizi in funzione di un’utilità per la comunità locale non solo in termini economici, ma anche ai fini di promozione sociale” (Sentenza Consiglio di Stato n. 2024/2003).

¹⁶ N. Longobardi, *Società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, azionariato degli enti territoriali e gestione dei servizi pubblici locali*, in “Comuni d’Italia” Vol. II, 1992 e G. Grossi (2001)

¹⁷ N. Persiani, *La Governance del gruppo di imprese di servizi pubblici locali*, Franco Angeli 2003

¹⁸ A. Garlatti, *L’impresa pubblica e il controllo del gruppo locale*, Egea, Milano 1994

I comuni sono titolari delle funzioni amministrative concernenti gli interventi che vengono svolti a livello locale e concorrono alla programmazione regionale.

Le province concorrono alla programmazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali secondo le modalità definite dalle regioni.

Le regioni esercitano sia le funzioni di programmazione, coordinamento e indirizzo degli interventi sociali, sia la funzione di verifica della loro attuazione a livello territoriale e provvedono inoltre a disciplinare l'integrazione degli interventi stessi, con particolare riferimento all'attività sanitaria e socio-sanitaria.

Infine, allo stato spettano i poteri generali di indirizzo, di coordinamento e di regolazione delle politiche sociali.

Dall'analisi delle disposizioni legislative che, nei vari campi del diritto, trattano o fanno riferimento al servizio pubblico locale, come accennato precedentemente, l'unico dato certo ricavabile è che in nessuna di esse viene esplicitato quali attività possano essere ricondotte a tale nozione, ma soltanto offerti indizi sulla base dei quali si può tentare di definire l'istituto. Tra i riferimenti normativi più risalenti in ordine di tempo, è opportuno ricordare il disposto di cui all'art. 1 del T.U. 15/10/25 n° 2578, nel quale venivano elencati i 19 servizi pubblici locali ritenuti più aderenti alle necessità della popolazione.

Per approfondimenti si rinvia alla disposizione legislativa riportata in nota a piè di pagina¹⁹. Ovviamente, alla luce della mutevolezza nel tempo e nello spazio dei servizi pubblici, non tutte le 19 tipologie di servizi pubblici locali previste dal T.U. giustificano la loro presenza in periodi storici diversi da quello in cui furono concepite.

Il mutamento del contesto sociale ed economico, difatti, ha trasformato nel tempo il ruolo e il significato stesso del servizio pubblico locale. Dall'analisi dell'evoluzione legislativa nonché dall'esame delle principali caratteristiche attribuite ai servizi pubblici locali è possibile individuare i seguenti criteri di distinzione.

I servizi erogati dall'ente locale, da un punto di vista economico-sociale, possono essere distinti in tre grandi categorie, come si evince nello schema n.1.

¹⁹ L'art. 1 del Testo Unico 15/10/25 n° 2578 recita: *"I Comuni possono assumere, nei modi stabiliti dal presente testo unico, l'impianto e l'esercizio diretto dei pubblici servizi e segnatamente di quelli relativi agli oggetti seguenti:*

1/a costruzione di acquedotti e fontane e distribuzione di acqua potabile;

2/a impianto ed esercizio dell'illuminazione pubblica e privata;

3/a costruzione di fognature ed utilizzazione delle materie fertilizzanti;

4/a costruzione ed esercizio di tramvie a trazione animale o meccanica;

5/a costruzione ed esercizio di reti telefoniche nel territorio comunale;

6/a impianto ed esercizio di farmacie;

7/a nettezza pubblica e sgombrò di immondizie dalle case;

8/a trasporti funebri, anche con diritto di privativa, eccettuati i trasporti dei soci di congregazione, confraternite ed altre associazioni costituite a tal fine e riconosciute come enti morali;

9/a costruzione ed esercizio di molini e di forni normali;

10/a costruzione ed esercizio di stabilimenti per la macellazione, anche con diritto di privativa;

11/a costruzione ed esercizio di mercati pubblici, anche con diritto di privativa;

12/a costruzione ed esercizio di bagni e lavatoi pubblici;

13/a fabbrica e vendita del ghiaccio;

14/a costruzione ed esercizio di asili notturni;

15/a impianto ed esercizio di omnibus, automobili e di ogni altro simile mezzo, diretto a provvedere alle pubbliche comunicazioni;

16/a produzione e distribuzione di forza motrice idraulica ed elettrica e costruzione degli impianti relativi;

17/a pubbliche affissioni, anche con diritto di privativa, eccettuandone sempre i manifesti elettorali e gli atti della pubblica autorità;

18/a essiccatoi di granturco e relativi depositi;

19/a stabilimento e relativa vendita di semenzai e vivai di viti ed altre piante arboree e fruttifere.

Uguale facoltà è attribuita alle provincie per i servizi di cui ai numeri 4, 5, 15, 16, 18 e 19 e per altri di interesse provinciale. ..."

Schema n. 1: Categorie di servizi erogati dall'ente locale

Categoria servizi	Caratteristiche	Norma di riferimento
Servizi indispensabili	Irrinunciabili, necessari a tutta la comunità. Prodotti per obbligo istituzionale e gratuiti.	D.M. 28 Maggio 1993 ²⁰
Servizi a domanda individuale	Utilizzo su richiesta del singolo. Ceduti contro il pagamento di un determinato prezzo.	D.M. 31 Dicembre 1983 ²¹
Servizi di carattere produttivo	Marcato carattere imprenditoriale Finanziati con tariffe rivolte a coprire totalmente il costo del servizio	*

* I servizi a carattere produttivo sono attività che spesso richiedono una gestione tipicamente privatistica. Appartengono tradizionalmente alla categoria, servizi come la gestione delle farmacie, la distribuzione del gas metano e il trasporto urbano.

Una ulteriore distinzione, che tiene conto della diversa discrezionalità dell'Ente locale circa l'assunzione del servizio medesimo, è quella che classifica i servizi pubblici locali in:

²⁰ D.M. 28 maggio 1993 "Individuazione ai fini della non assoggettabilità ad esecuzione forzata, dei servizi locali indispensabili dei comuni, delle province e delle comunità montane"

Articolo 1: I servizi indispensabili dei comuni, definiti in base alle premesse, sono i seguenti:

- servizi connessi agli organi istituzionali;
- servizi di amministrazione generale, compreso il servizio elettorale;
- servizi connessi all'ufficio tecnico comunale;
- servizi di anagrafe e di stato civile;
- servizio statistico;
- servizi connessi con la giustizia;
- servizi di polizia locale e di polizia amministrativa;
- servizio della leva militare;
- servizi di protezione civile, di pronto intervento e di tutela della sicurezza pubblica;
- servizi di istruzione primaria e secondaria;
- servizi necroscopici e cimiteriali;
- servizi connessi alla distribuzione dell'acqua potabile;
- servizi di fognatura e di depurazione;
- servizi di nettezza urbana;
- servizi di viabilità e di illuminazione pubblica.

²¹ D.M. 31 dicembre 1983 "Individuazione delle categorie dei servizi pubblici locali a domanda individuale"

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 6 del decreto-legge 28 febbraio 1983, n. 55, convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 1983, n. 131, le categorie dei servizi pubblici a domanda individuale sono le seguenti:

- 1) alberghi, esclusi i dormitori pubblici; case di riposo e di ricovero;
- 2) alberghi diurni e bagni pubblici;
- 3) asili nido;
- 4) convitti, campeggi, case per vacanze, ostelli;
- 5) colonie e soggiorni stagionali, stabilimenti termali;
- 6) corsi extra scolastici di insegnamento di arti e sport e altre discipline, fatta eccezione per quelli espressamente previsti dalla legge;
- 7) giardini zoologici e botanici;
- 8) impianti sportivi: piscine, campi da tennis, di pattinaggio, impianti di risalita e simili;
- 9) mattatoi pubblici;
- 10) mense, comprese quelle ad uso scolastico;
- 11) mercati e fiere attrezzati;
- 12) parcheggi custoditi e parchimetri;
- 13) pesa pubblica;
- 14) servizi turistici diversi: stabilimenti balneari, approdi turistici e simili;
- 15) spurgo di pozzi neri;
- 16) teatri, musei, pinacoteche, gallerie, mostre e spettacoli;
- 17) trasporti di carni macellate;
- 18) trasporti funebri, pompe funebri e illuminazioni votive;
- 19) uso di locali adibiti stabilmente ed esclusivamente a riunioni non istituzionali: auditorium, palazzi dei congressi e simili.

- **servizi essenziali**, sono quei servizi finalizzati a soddisfare un diritto ritenuto irrinunciabile. Si tratta quindi di quei servizi volti a garantire il godimento dei diritti della persona costituzionalmente tutelati (servizi attinenti alla sanità, alla sicurezza, alla vita, all'istruzione, alla libertà di circolazione, di comunicazione, ecc.);
- **servizi obbligatori**, ovvero quelli per i quali l'Ente locale non può astenersi dall'assumerne la titolarità e l'esercizio. Si tratta di un servizio definito pubblico direttamente dalla legge, che ne riserva l'esecuzione direttamente alla Pubblica Amministrazione (monopolio legale) e per i quali, in sostanza, l'Ente locale non ha alcuna facoltà di scelta in merito alla loro assunzione, se non relativamente alle diverse modalità di esercizio attraverso un atto regolamentare e mediante un contratto di servizio²², nel caso di affidamento a terzi;
- **servizi facoltativi**, cioè servizi per i quali è rimessa in capo all'Ente la scelta discrezionale circa l'assunzione del servizio medesimo.

Per la classificazione dei servizi pubblici locali è, infine, importante analizzare quanto emerso con il D.L. 269/2003, convertito nell'articolo 14 della Legge n. 326/2003 e modificato dalla Legge finanziaria 2004, che ha ridisegnato la normativa sui servizi pubblici locali, peraltro già novellata dall'art. 35 della Legge 448/2001, che aveva mutato l'assetto normativo disegnato dall'art. 113 del TUEL.

Il primo elemento di riforma riguarda, infatti, la modificazione dello schema classificatorio adottato per i servizi pubblici locali, che a norma di legge vengono ora distinti in:

1. servizi a rilevanza economica (*Art. 113 TUEL*)
2. servizi privi di rilevanza economica (*Art. 113-bis TUEL*)

L'art. 14 del decreto recepisce la distinzione più vicina al diritto comunitario tra servizi a rilevanza economica e servizi privi della stessa, senza provvedere – come del resto anche i precedenti interventi legislativi – ad indicare quali servizi possano ritenersi inclusi nella prima e quali nella seconda categoria; e come le normative precedenti, anche il decreto n. 269 rinvia per tale elencazione ad un regolamento da emanarsi, che in realtà rimane tuttora da adottare²³.

Una definizione dei servizi privi di rilevanza economica è ipotizzabile richiamandosi al contenuto del “Libro Verde sui servizi di interesse generale” della Commissione Europea, che li identifica come quelli riconducibili in senso lato nell'ambito dei servizi sociali; la distinzione non sarebbe riconducibile alla natura (industriale o meno) delle attività relative ai servizi da affidare, ma alla complessità e remuneratività delle stesse.

Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, si ricava che deve trattarsi di servizi che riguardano la collettività, in altre parole volti a soddisfare bisogni generali dei cittadini o, comunque, degli utenti o dei consumatori finali. In particolare, per quanto riguarda la distinzione tra attività economiche e non economiche risulta che, secondo la giurisprudenza comunitaria, essa abbia un carattere dinamico ed evolutivo, cosicché non sarebbe possibile fissare a priori un elenco definitivo dei servizi di interesse generale di natura economica.

Pertanto, una definizione precisa dei singoli servizi aventi natura economica e non, alla luce di tale dinamismo, risulta impraticabile, è tuttavia possibile fornire un criterio discriminante di cosa essi debbano rappresentare in termini di contenuti comuni e caratteristiche cui rispondere. Infatti, secondo la Corte di Giustizia «..ogni attività che implica l'offerta di beni e servizi su un dato mercato e che può essere svolta da un privato a scopo di lucro è un'attività economica». È quindi

²² Il contratto di servizio è un contratto mediante il quale un Ente pubblico affida ad un erogatore (il gestore) lo svolgimento di determinati servizi pubblici, con contestuale (eventuale) trasferimento di pubbliche funzioni, nonché di beni pubblici strumentali allo svolgimento del servizio affidato. Le parti contraenti vanno individuate da un lato nell'Amministrazione pubblica (affidante) e, dall'altro, nel soggetto gestore del servizio affidato (affidatario).

²³ C. Buzzacchi, *I servizi locali di interesse economico generale nella recente legislazione regionale*, in “Le Regioni” n. 5, ottobre 2005

la presenza o meno di un mercato per il bene o servizio offerto a discriminare tra un'attività economica ed una attività non economica ed è in questo senso e con questi limiti che vanno interpretate le particolari connotazioni assunte a livello nazionale dalle normative in materia.

I Servizi pubblici privi di rilevanza economica, in base alla funzione 10 DPR 194/1996, sono le attività sociali tipiche esercitate dai Comuni:

Schema n. 2: Attività "sociali" tipiche dei comuni

Attività sociali tipiche dei comuni (funzione 10 DPR 194/1996)	Servizi "sociali"
	Asili nido, servizi per l'infanzia e per i minori
	Servizi di prevenzione e riabilitazione
	Strutture residenziali e di ricovero per anziani
	Assistenza, beneficenza pubblica e servizi diversi alla persona
	Servizio necroscopico e cimiteriale

Ma è pacifico aggiungere a questo elenco tutte quelle attività che riguardano interventi e servizi a favore della persona e della comunità²⁴.

È il caso, come evince dallo schema n.3, dei servizi relativi alle funzioni dell'istruzione pubblica, delle funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali, ed ancora le funzioni inerenti il settore sportivo e ricreativo.

Schema n. 3: Altre attività "sociali" a carattere sociale tipiche dei comuni

Altre attività a carattere sociale	Altri servizi "sociali"
	Scuola materna
	Istruzione elementare
	Istruzione media
	Istruzione secondaria superiore
	Assistenza scolastica, trasporto, refezione e altri servizi
	Stadio comunale, palazzo dello sport ed altri impianti
	Manifestazione diverse nel settore sportivo e ricreativo
	Piscine comunali
	Biblioteche, musei e pinacoteche
	Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale

In tale contesto, i servizi sociali hanno come destinatari principali e non esclusivi:

- i minori;
- i giovani;
- gli anziani;
- la famiglia;
- i portatori di handicap;
- i tossicodipendenti e gli alcolodipendenti;
- gli invalidi civili.

In questa sede è sufficiente osservare che la bipartizione tra servizi aventi natura economica e servizi privi di rilevanza economica non esclude la coesistenza di situazioni ibride (che spetta al giudice nazionale eventualmente valutare) in cui i servizi economici e non economici possono trovarsi all'interno dello stesso settore e talora possono anche essere fornite dallo stesso organismo²⁵.

²⁴ C. Tessarolo, *Il nuovo ordinamento dei servizi pubblici*, in www.dirittodeiservizipubblici.it, gennaio 2004.

²⁵ Tale interpretazione è confermata dalla sentenza Corte Cost. n. 272/04, nella parte in cui si richiamano le considerazioni espresse dalla Commissione europea nel Libro Verde sui servizi di interesse generale, e si evidenzia che, non "essendo possibile fissare a priori un elenco definitivo dei servizi di interesse generale di natura non economica, poiché la distinzione tra attività economiche e non economiche ha carattere dinamico ed evolutivo, anche secondo una

La distinzione operata dal legislatore italiano, come verrà argomentato successivamente, incide soprattutto sulla diversa disciplina relativa alle modalità di affidamento e di gestione dei servizi dettata dagli artt. 113 e 113 bis del T.U.E.L..

1.3 Breve excursus sull'evoluzione del quadro normativo

Esaminare l'evoluzione storica, del quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento per il sistema dei servizi pubblici locali, è quanto mai essenziale per comprendere l'imponente cambiamento apportato dal legislatore nazionale negli ultimi anni.

L'erogazione dei servizi pubblici in Italia è storicamente riconducibile agli Enti locali ed in particolare ai Comuni da oltre un secolo. Infatti, la gestione dei servizi pubblici locali è stata regolamentata per la prima volta, dopo un lungo cammino legislativo, dalla Legge n. 103 del 1903, la cosiddetta Legge "Giolitti" sulle municipalizzazioni.

Il fenomeno della municipalizzazione, intesa come esigenza ed espressione dello stato moderno di intervenire nella sfera dell'impresa privata per soddisfare attraverso i pubblici servizi i bisogni della comunità locale, emergeva come un orientamento che voleva essere espressione dell'autonomia comunale protesa a gestire i servizi pubblici di maggiore rilievo economico-sociale attraverso attività di natura economica, sottratte però alle regole dell'economia di mercato.

La municipalizzazione dei servizi pubblici locali si colloca, infatti, tra la fine del XIX e l'inizio del XX secolo quando, a fronte del processo di urbanizzazione, ci si pone il problema di garantire alle comunità urbane l'accesso a servizi quali l'erogazione dell'energia, del gas o dell'acqua, a prescindere dalle condizioni economiche delle diverse classi sociali. Tali servizi venivano gestiti da imprenditori privati che operano in regime di monopolio naturale, dando luogo a situazioni di fallimento del mercato. In conseguenza di ciò, si decise di affidare all'ente locale il compito di produrre e di erogare questi servizi, e si definiscono formule ad hoc, quali l'azienda municipalizzata²⁶.

Con la Legge "Giolitti" l'ordinamento giuridico italiano ha concesso agli enti locali territoriali la facoltà d'intervenire nel campo della vita economica al fine di svolgere attività a carattere industriale attraverso enti – le aziende municipalizzate – dotate di un certo grado di strutturazione interna: un «regolamento speciale», un piccolo consiglio di amministrazione («commissione») e un presidente nominati dal consiglio comunale, un direttore, un bilancio proprio.

L'azienda municipalizzata è un'articolazione funzionale dell'ente locale: essa non ha una sua personalità giuridica e gode di una circoscritta autonomia operativa.

In questo periodo storico, la relazione di corporate governance si caratterizza per la coincidenza tra proprietà e controllo, entrambe facenti capo all'ente locale.

Con il Regio Decreto n. 2578, del 1925, fu approvato il Testo Unico delle leggi sull'assunzione diretta dei pubblici servizi, non solo da parte dei Comuni, ma anche, per definiti settori di attività, da parte delle Province.

Tale testo, che ha costituito il *corpus* normativo di riferimento fino alla legge di riforma delle autonomie locali del 1990, fu considerato la prima regolamentazione completa della materia, in quanto oltre a contenere un'elencazione meramente esemplificativa e non tassativa dei servizi pubblici rientranti nelle competenze del Comune indicava, per la prima volta, una gamma di forme dirette di gestione consentite, quali: *azienda speciale*, *gestione in economia* e *concessione a imprese private*.

costante giurisprudenza comunitaria spetta al giudice nazionale valutare circostanze e condizioni in cui il servizio viene prestato, tenendo conto in particolare:

- a) dell'assenza di uno scopo prevalentemente lucrativo;
- b) della mancata assunzione dei rischi connessi a tale attività;
- c) dell'eventuale finanziamento pubblico dell'attività in questione."

²⁶ E. Borgonovi, *L'impresa pubblica*, Edizioni Giuffrè, Milano 1979

Per alcuni specifici servizi (trasporti urbani, trasporti funebri, mattatoi) veniva, poi, riconosciuto uno specifico diritto di privativa intesa come la specifica possibilità per il Comune di escludere le imprese private dalla gestione di tali servizi (nel senso che la gestione dei servizi da parte dei privati sarebbe potuta avvenire soltanto previa concessione dell'Amministrazione interessata).

Il regolamento di attuazione fu approvato con circa sessanta anni di ritardo (DPR n. 902 del 04/10/1986).

Le *aziende speciali* potevano avere per oggetto l'impianto e l'esercizio diretto di numerosi e importanti servizi come:

- l'impianto e l'esercizio di farmacie;
- la costruzione di acquedotti e la distribuzione di acqua potabile;
- lo smaltimento dei rifiuti;
- le pompe funebri;
- la costruzione di fognature;
- la produzione e distribuzione di energia elettrica e gas.

Ad ogni servizio era collegata la costituzione di una azienda speciale, distinta dall'amministrazione ordinaria del Comune. Il bilancio Comunale assorbiva gli utili generati da ogni azienda e ne copriva le eventuali perdite tramite uscite di natura straordinaria.

L'azienda speciale viene definita come ente strumentale dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto approvato dal consiglio comunale o provinciale.

Da tale definizione risulta la profonda differenza rispetto alla precedente azienda municipalizzata, poiché l'azienda speciale non solo è dotata di personalità giuridica, e quindi non costituisce più un semplice organo del comune, ma è anche dotata di autonomia imprenditoriale, nel senso che essa può, attraverso i suoi organi, determinare il proprio indirizzo economico-aziendale. Seguendo tale orientamento una parte della dottrina ne ha indicato la qualificazione come ente pubblico economico. L'azienda speciale, pur disponendo di ampia autonomia gestionale, trova due limiti alla sua attività derivanti dal fatto che essa viene istituita come ente strumentale del comune che ne ha deliberato l'istituzione. Il primo limite riguarda l'estensione territoriale dell'attività che è circoscritta alla circoscrizione dell'ente locale²⁷. Il secondo limite riguarda la partecipazione dell'azienda speciale alle gare d'appalto.

L'azienda speciale non può partecipare a gare di appalto o a gare ufficiose a trattativa privata per la gestione del servizio in un comune diverso da quello che l'ha istituita, dato che l'azienda viene costituita per il soddisfacimento dei bisogni della popolazione dell'ente che l'ha istituita.

Un'amministrazione utilizza la cosiddetta *gestione in economia* di un determinato tipo di servizio quando sceglie di svolgere l'attività reperendo al proprio interno le risorse necessarie (assunzione diretta).

L'art 15 del Testo unico n. 2578 del 1925, prevedeva che venissero esercitati in economia alcuni servizi di cui all'art. 1 dello stesso testo unico (acquedotti, fognature ed utilizzo delle materie fertilizzanti, nettezza urbana, trasporti funebri, macelli, mercati e asili notturni) oltre a tutti "*gli altri servizi per la cui tenue importanza in rapporto a quella del Comune, o perché non aventi carattere prevalentemente industriale, non sia il caso di farne assumere l'esercizio nelle forme e col procedimento stabilito per la costituzione dell'azienda speciale*" opportuna, in relazione alla natura del servizio da erogare, e alla partecipazione di altri soggetti pubblici o privati.

La *concessione all'industria privata* (regolata dall'art. 26 del T.U. 2578/1925) era l'unica possibilità per i privati di entrare nell'area del servizio pubblico locale, seppure con una logica di natura pubblicistica, che inserisce il gestore nell'organizzazione amministrativa.

²⁷ Il comune ha la facoltà di autorizzare l'estensione dell'attività dell'azienda speciale al territorio di altri enti locali, previa intesa con i medesimi; con lo stesso atto deliberativo deve essere approvata la convenzione che disciplina i rapporti economico-finanziari fra l'azienda e gli enti locali fruitori del servizio.

Con questo provvedimento si pongono le basi per lo sviluppo dell'imprenditoria pubblica locale, essendo risultato evidente che la presenza pubblica era indispensabile, sia a livello nazionale che a livello locale, soprattutto dal momento che la gran parte dei servizi pubblici necessitava di sistemi a rete, che rendevano impossibile dal punto di vista economico la concorrenza, andando a configurare la famosa situazione del "monopolio naturale"²⁸. Viene inoltre prevista a questo scopo la possibilità per i comuni di costituire consorzi per assumere direttamente l'impianto e/o l'esercizio dei servizi inclusi nell'elenco e considerati di interesse comune.

Ma che cos'è la concessione? La "concessione di servizio pubblico" è un procedimento per mezzo del quale l'autorità concedente, affida ad una persona, fisica o giuridica, denominata concessionario, il compito di installare e gestire un servizio pubblico sotto il controllo dell'autorità concedente. Il concessionario viene remunerato, nella maggior parte dei casi, tramite i canoni che lo stesso percepirà dagli utenti del servizio. Il vantaggio della concessione, soprattutto quando si tratta di servizi di una certa rilevanza, è dato dal fatto che è il concessionario che si incarica di reperire i fondi per costruire tutte le opere necessarie a far funzionare il servizio. La concessione costituisce così lo strumento che, in linea di principio, permette la creazione del servizio pubblico senza comportare un costo per l'amministrazione²⁹. Inoltre, tutte le opere costruite per consentire la gestione dell'attività diventano di proprietà dell'amministrazione alla scadenza della concessione.³⁰

A partire dalla fine degli anni sessanta, si succedono una serie di provvedimenti legislativi statali che riconoscono un rilievo sempre più accentuato alla partecipazione locale da parte dei comuni a società per azioni che producono beni e servizi e che esercitano attività per le quali i comuni stessi non avevano competenza secondo la normativa vigente.

La partecipazione azionaria doveva avvenire entro l'ambito degli scopi istituzionali dell'ente, escludendo ogni attività di lucro; alle società non poteva essere delegato l'esercizio di funzioni pubbliche; non poteva trattarsi di società unipersonali; l'attività societaria non poteva superare i limiti territoriali di competenza dell'ente.

Sebbene il testo unico R.D. n. 2578 del 1925 costituiva un sistema chiuso di forme destinate alla gestione dei servizi pubblici locali, all'interno del quale non si sarebbe potuta collocare l'utilizzazione della società per azioni, nel corso degli anni, si è affermata, nei fatti, l'opportunità di utilizzare lo strumento privatistico in alternativa a quello pubblicistico per perseguire finalità non espressamente disciplinate, ma nello stesso tempo rilevanti da un punto di vista istituzionale, quali appunto la ricerca dell'efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa; l'opportunità di attrarre in iniziative pubbliche anche la partecipazione del capitale privato; investire il capitale dell'ente locale in iniziative avviate da altri soggetti.³¹

L'esigenza di orientare la gestione dei servizi pubblici locali verso logiche manageriali, affermatasi a livello internazionale con il paradigma del New Public Management, ha portato ad un riordino della disciplina e all'emergere di una rinnovata concezione dell'istituto pubblico, generando molteplici effetti:

- ha modificato l'organizzazione del settore pubblico, orientandola più verso i servizi che esso eroga;
- ha incentivato una maggiore competizione tra settore pubblico e privato, ma anche all'interno del settore pubblico medesimo;

²⁸ F. D'Ottavi, in AA.VV. , *La Società per Azioni quale forma attuale di gestione dei servizi pubblici. La società per azioni per gli Enti Locali*, Edizioni Giuffrè, 2003

²⁹ B. Mameli, *Servizio pubblico e concessione. L'influenza del mercato unico sui regimi protezionistici e regolamentati*, Edizioni Giuffrè, Milano 1998

³⁰ Concessione di servizi pubblici e concessione di servizi sono due istituti diversi: nell'uno l'oggetto consiste in un servizio pubblico, nell'altro in un servizio rivolto alla pubblica amministrazione, intendendosi per servizio (in senso lato) la fornitura di prestazioni o servizi correnti e per "pubblico", oltre che rivolto al pubblico, attività il cui titolare è l'amministrazione. Per approfondimenti vedi M. Pallottino, *L'istituto della concessione per l'esecuzione e la gestione di opere pubbliche in Italia*, in Ente locale e società, 1987

³¹ P. Piras, *Servizi pubblici e società a partecipazione comunale*, Edizioni Giuffrè, 1994

- ha introdotto comportamenti e pratiche manageriali;
- ha posto l'accento sulla economicità dell'uso delle risorse e sulla ricerca di alternative meno costose per l'erogazione dei servizi;
- ha riposto maggiore fiducia nel management, incentivandone la sua autonomia decisionale;
- ha sostituito la cultura legalistico – formale con una economico – manageriale;
- ha sottolineato la dimensione che il settore pubblico doveva darsi, la quale deve essere d'insieme, più omeostatica e meno frammentaria³².

Il modello di amministrazione incentrato sulla produzione di beni e servizi a fini redistributivi è entrato in crisi principalmente per due ordini di motivi.

Uno, di carattere politico-culturale legato alla contraddizione tra decisioni di ampliare il “sociale” e disponibilità a ridurre corrispondentemente l'area del “privato”. L'altro di natura “fiscale”: da un lato il mancato adeguamento delle tariffe ai costi di alcuni servizi (nel rispetto di una scelta di prezzo politico) e dall'altro la configurazione, in alcune ipotesi, della pretesa al servizio pubblico quale diritto soggettivo, hanno portato all'incontrollabilità di alcuni settori di spesa, con il conseguente incremento del disavanzo pubblico (tipico di tutti i paesi occidentali) e del sovraccarico fiscale.

La legge n. 142 del 1990, recante il nuovo ordinamento delle autonomie locali, ha costituito una prima importante svolta nella gestione dei servizi pubblici locali, aumentando il livello di responsabilizzazione degli enti locali nell'attività di erogazione del servizio. Parallelamente si è assistito, proprio dall'inizio degli anni Novanta, a una progressiva riduzione dei trasferimenti dal livello centrale a quello periferico. I Comuni hanno dovuto così misurarsi, nella gestione dei servizi pubblici, con la sfida delle tre «E» – efficacia, efficienza ed economicità – e l'attenzione si è focalizzata sulle forme gestionali, sugli assetti proprietari e sull'ampiezza dei servizi (su tutte, la ricorrente questione dell'extraterritorialità, ovvero sulla possibilità per l'azienda di fornire servizi anche al di fuori dei confini del Comune in cui ha sede)³³.

Un primo passo decisivo verso nuovi assetti normativi e gestionali è costituito dalla riforma introdotta con gli artt. 22, 23, 25 del D. Lgs. 142/90, ora trasfusi negli artt. 112 e seguenti del TUEL.

Tali articoli hanno, infatti, introdotto nuovi principi in materia di servizi pubblici locali ed in particolare nuove forme per la gestione ed organizzazione degli stessi, prevedendo accanto alla gestione in economia, alla concessione a terzi e alla gestione del servizio a mezzo di azienda speciale (che andava sostituendo l'azienda municipalizzata, assumendo la natura di ente pubblico economico dotata di personalità giuridica e titolare del proprio patrimonio e dei propri mezzi), nuovi strumenti quali l'istituzione (per l'esercizio di servizi sociali senza rilevanza imprenditoriale, segnatamente per i servizi di natura sociale e culturale) e le società di capitali a prevalente capitale pubblico.

Successivamente si è aggiunta, quale ulteriore forma di gestione introdotta dall'art. 12 della Legge n. 498/92 (recante “*Interventi urgenti in materia di finanza pubblica*” e confermata dall'art. 4 D.L. 31 gennaio 1995, n. 26), la società per azioni senza il vincolo della partecipazione maggioritaria al capitale sociale (società a partecipazione pubblica minoritaria), disciplinata dettagliatamente nel DPR n. 533/96 (che ha previsto espressamente l'espletamento di una gara per la scelta del socio privato di maggioranza, quindi l'introduzione di procedure di evidenza pubblica per l'acquisizione dello *status* di socio).

³² C. Hood, *The “New Public Management” in the 1980s: variations on theme*, Accounting, Organization and Society, vol. 20, n. 2/3, 1995. Hood (1991) individua sette elementi fondamentali della filosofia del NPM (Autonomia finanziaria; Standard e misurazione dei risultati; Distinzione tra input, output e outcome; Elevata accountability; Maggiore competizione e sistemi contrattuali; Enfasi sull'efficacia, efficienza ed economicità; Principi manageriali di gestione), dai quali si evince immediatamente come, almeno inizialmente, si sia trattato di un vero e proprio tentativo di affermare i principi, gli strumenti ed i processi sviluppati negli studi e nella prassi di impresa.

³³ E. Roncoroni, C. Vaccari, *Il controllo direzionale del Comune sui servizi pubblici locali*, in Amministrare n. 1, aprile 2003

Tale disciplina generale è stata progressivamente integrata dall'adozione di normative settoriali³⁴ relative ai principali servizi pubblici a rilevanza economica, mentre la disciplina generale contenuta nell'ordinamento degli Enti locali si applica nella sua interezza ai servizi residuali come parcheggi, illuminazione pubblica, servizi cimiteriali.

Coerentemente con tale cambiamento di ruolo alcuni provvedimenti successivi alla Legge 142/90 hanno provveduto a fornire all'ente locale alcuni importanti strumenti, volti a riqualificare il rapporto tra l'amministrazione e i soggetti gestori.

In particolare, con la Legge 14 Novembre 1995, n. 481 sono state istituite le Authority per la regolamentazione dei servizi pubblici: si tratta di organi indipendenti dai pubblici poteri, con il compito di vigilare sui soggetti erogatori dei servizi stessi, al fine di favorire l'interesse collettivo.

Esse devono garantire, secondo il dettato normativo, *“la promozione della concorrenza e dell'efficienza nel settore dei servizi di pubblica utilità, nonché adeguati livelli di qualità nei servizi medesimi in condizioni di economicità e di redditività, assicurandone la fruibilità e la diffusione in modo omogeneo sull'intero territorio nazionale, definendo un sistema tariffario certo, trasparente e basato su criteri predefiniti, promovendo la tutela degli interessi di utenti e consumatori, tenuto conto della normativa comunitaria in materia e degli indirizzi di politica generale formulati dal governo”*.

Per la regolazione attiva dei rapporti tra ente locale e organismo di gestione la Legge 29 Marzo 1995, n. 95 ha introdotto il Contratto di Servizio, tramite il quale i due soggetti definiscono le proprie sfere d'influenza in merito all'attività di indirizzo e controllo (spettante all'amministrazione) e all'attività di gestione (assegnata al soggetto terzo), con connesse problematiche tariffarie, di qualità/quantità del servizio.

Con l'introduzione di tale strumento mutava radicalmente la logica di intervento dell'amministrazione nell'ambito dei servizi pubblici: grazie ad esso le parti in causa definivano in modo formale le reciproche responsabilità, vincolandosi reciprocamente; i nessi tra le parti in causa non erano più definiti in termini autoritativi, ma in un'ottica negoziale tipica dei rapporti tra soggetti privati.

Con la Legge 11 Luglio 1995, n. 273 veniva introdotta la Carta dei Servizi, volta a disciplinare gli obblighi del soggetto gestore nei confronti degli utenti. Essa costituiva un ulteriore strumento di tutela dei cittadini, formalizzando le responsabilità di colui che fornisce il servizio, con particolare attenzione ad aspetti quali:

- garanzia di imparzialità, eguaglianza degli utenti e continuità nell'erogazione del servizio;
- efficienza ed efficacia delle prestazioni, da rapportare a precisi standard quali/quantitativi;
- coinvolgimento dell'utente tramite indagini di customer satisfaction e possibilità di inoltrare reclami.

A completamento del quadro normativo degli anni novanta va ricordata l'introduzione, con la legge *Bassanini-bis* (Legge n. 127/97), di importanti novità volte a favorire l'adozione dello strumento societario quale modello di gestione per i servizi pubblici locali, nonché a prevedere procedure semplificate per la trasformazione delle aziende speciali in società per azioni.

L'assetto così delineato è confluito nel Testo unico sugli Enti locali (T.U.E.L.), approvato con D.Lgs. 18 agosto 2000 n. 267, senza introdurre alcuna innovazione di carattere sostanziale e limitandosi a compendiare entro un contesto unitario ed organico una molteplicità di norme disperse nella legislazione precedente.

Sotto la pressione dei principi elaborati a livello comunitario in materia di servizio pubblico, a seguito di un atto di messa in mora nell'ambito di una procedura di infrazione ex art. 226 trattato

³⁴ Si tratta della legge n. 36/1996, ora in D. Lgs. n. 152/2006 in materia di servizio idrico integrato; del D. Lgs. n. 79/1999 in materia di energia elettrica; del D. Lgs. n. 164/2000 in materia di gas naturale; il D. Lgs. n. 422/1997 modificato dal D. Lgs. n. 400/1999 in materia di trasporto pubblico locale; del D. Lgs. n. 22/1997, ora in D. Lgs. n. 152/2006 in materia di rifiuti solidi urbani.

CE³⁵, la disciplina prevista originariamente dal T.U.E.L (che recepiva sostanzialmente l'assetto previsto dall'art. 22 legge n. 142/1990) è stata modificata con l'approvazione della L. 448/2001 (legge finanziaria per il 2002) che all'art. 35, proponeva il riassetto dell'intero comparto.

Detto art. 35 modificava, anzi sostituiva integralmente, l'art.113 del D. Lgs 267/2000 per quanto riguarda i servizi denominati «a rilevanza industriale» e aggiungeva l'art.113-bis a disciplinare le forme di gestione dei servizi pubblici «privi di rilevanza industriale».

Obiettivo della riforma era quello di attribuire agli enti locali l'esercizio in modo unitario delle funzioni amministrative di indirizzo e vigilanza in ordine alla gestione del servizio e contestualmente riorganizzare la domanda e l'offerta dei servizi medesimi. In questo modo si è delineato un nuovo ruolo dell'Ente locale introducendo una vera e propria «*rivoluzione culturale*»: il Comune infatti da produttore ed erogatore dei servizi assume la veste di programmatore e regolatore del mercato, nonché di garante istituzionale nei confronti dei cittadini.

In sintesi i punti cardini della riforma sono:

1. separazione tra funzione di indirizzo, programmazione e attività di gestione;
2. liberalizzazione del mercato dei servizi attraverso l'attivazione di idonei meccanismi di gara;
3. privatizzazione delle strutture produttive di proprietà degli enti locali;
4. obbligatoria separazione tra la proprietà delle reti e degli impianti, che deve rimanere di proprietà degli Enti Locali, e la gestione del servizio.

Mentre per la gestione dei servizi privi di rilevanza industriale, l'art. 113-bis T.U.E.L. prevedeva la possibilità di disporre l'affidamento diretto, per i servizi di rilevanza industriale vigeva una rigida separazione tra la proprietà della rete (di cui poteva essere titolare esclusivamente l'Ente locale, salva la possibilità di conferimento a favore di società di capitali a prevalente partecipazione pubblica) e l'erogazione del servizio da parte dell'impresa privata selezionata all'esito di una procedura ad evidenza pubblica (prevista come esclusivo criterio di selezione del soggetto gestore della rete ed erogatore del servizio).

Risulta evidente che la legge finanziaria del 2002 mirava essenzialmente a conferire al complessivo assetto del sistema dei servizi pubblici locali una connotazione in senso marcatamente privatistico, privilegiando il modello societario per la gestione del servizio e la raccolta di capitali privati per la realizzazione di investimenti anche infrastrutturali.

Tuttavia, la difficoltà di individuare i servizi considerati "a rilevanza industriale", aveva generato contenzioso in sede giudiziale.

Successivamente all'approvazione della riforma di cui all'articolo 35 Legge n. 448/01, infatti, gli organismi comunitari preposti hanno nuovamente richiamato l'Italia affinché modificasse la norma, tanto che la Commissione Europea ha provveduto a trasmettere una lettera di costituzione in mora per incompatibilità delle disposizioni di cui al citato articolo 35 con i trattati europei³⁶.

³⁵ Con l'atto 8 novembre 2000 (sg. (2000)D/108243), la Commissione ha affermato che l'art. 22 L. 142/1990 risultava in contrasto con gli obblighi comunitari. In particolare, a parere della Commissione, la possibilità per gli enti locali di realizzare affidamenti diretti di appalti pubblici di servizi ovvero di concessioni di servizio a soggetti terzi (così considerabili in base alle linee individuate dalla sentenza *Teckal*) costituiva rispettivamente una violazione delle direttive 92/50/CEE e 93/38/CEE ovvero degli artt. 49 e seguenti del trattato CEE.

³⁶ La prefata disciplina conteneva una serie di disposizioni non compatibili con i principi concorrenziali comunitari: il modello generale contenuto nell'art. 35 prevedeva come regola la scelta tramite gara del gestore. Ma l'ampiezza delle deroghe faceva riemergere la prospettiva dell'affidamento diretto per le attività di gestione delle reti e si riproponeva quindi la commistione tra proprietà e gestione delle reti che in principio si dichiarava di eliminare. Proprio a questo aspetto si faceva riferimento nella procedura di infrazione (cfr. lettera della Commissione Europea di costituzione in mora complementare del 4 luglio 2002, che reiterava la precedente messa in mora nell'ambito della procedura di infrazione ex art. 226 del Trattato CE, precedentemente promossa in relazione dell'art. 22 della legge n. 142/1990).

La necessità di adeguarsi all'ordinamento europeo, e contemporaneamente la valutazione circa l'opportunità di prevenire eventuali eccezioni di incostituzionalità della norma³⁷, ha determinato la revisione di tutta la materia.

Con questa finalità, a distanza di appena due anni, è stato emanato il decreto in via d'urgenza n. 269/2003 successivamente convertito nella Legge n. 326/2003 e poi ancora modificato ed integrato con la Legge Finanziaria 2004 (articolo 4, comma 234 Legge n. 350/2003), con cui è stata proposta una nuova articolazione di servizi e sono stati precisati taluni elementi afferenti le gare, la durata del periodo transitorio per gli affidamenti in essere e l'abrogazione dell'obbligo di emanazione del regolamento governativo che avrebbe dovuto esplicitare i parametri di differenziazione delle due fondamentali previdenti categorie di servizi pubblici (art. 35, comma 16, L. 448/2001).

Come già evidenziato la citata normativa propone la distinzione fra servizi pubblici a «rilevanza economica» e servizi «privi di rilevanza economica», in sostituzione di quella tra servizi aventi e non aventi rilevanza industriale, prevista nel previgente testo dell'art.113 e 113-bis del TUEL.

La norma conferma il principio della proprietà pubblica delle reti nonché quello della separazione tra gestione delle reti ed erogazione del servizio³⁸, ma sottopone a radicale revisione il principio della concorsualità per l'aggiudicazione dell'attività di erogazione.

Accanto quindi al conferimento esternalizzato dell'attività di erogazione mediante meccanismi di concorrenza per il mercato, fino ad allora unica opzione gestionale percorribile, sono stati introdotti due modelli alternativi di gestione diretta rappresentati dall'affidamento senza gara alla società mista partecipata o alla società a capitale interamente pubblico (secondo il modulo comunitario dell'*in house providing*).

In tal modo è stata messa a disposizione degli enti locali una pluralità differenziata di moduli organizzativi per la gestione dei servizi pubblici locali: alcuni consentono una parziale liberalizzazione del settore, rendendo contendibile per le imprese interessate il mercato di riferimento (affidamento con gara del servizio), altri permettono un intervento indiretto dei privati nella gestione del servizio attraverso la partecipazione degli stessi al capitale della società in mano pubblica incaricata (affidamento diretto a società miste), altri ancora garantiscono la gestione interamente pubblica dell'iniziativa economica, anche se realizzata attraverso moduli societari (affidamento diretto a società *in house providing*).

Focalizzando l'attenzione sui profili più significativi della normativa, deve sottolinearsi la distinzione effettuata tra servizi a rilevanza economica e servizi privi di rilevanza economica.

Per i primi, l'art. 113 T.U.E.L. contempla tre distinti moduli gestori e segnatamente:

- l'affidamento a società di capitali individuate mediante gara ad evidenza pubblica;
- l'affidamento a società mista pubblico - privata (i cui soci privati sono scelti attraverso l'espletamento di gara con procedura ad evidenza pubblica che abbiano dato garanzia di rispetto delle norme interne e comunitarie in materia di concorrenza secondo le linee di indirizzo);
- l'affidamento a società a capitale interamente pubblico (*in house providing*), alla duplice condizione che l'Ente eserciti sulla società un controllo analogo a quello che esercita sui propri servizi e che la società in house svolga nei confronti dell'Ente affidante la parte prevalente della propria attività (viene limitata l'attività extraterritoriale).

³⁷ Successivamente all'approvazione della L.448/2001 molte Regioni, tra le quali anche la Regione Toscana, sono ricorse alla Corte Costituzionale sostenendo un'interferenza legislativa in una materia di loro esclusiva competenza ai sensi della Riforma del titolo V della Costituzione.

³⁸ Con l'articolo 14 del D.L. 269/03 la gestione della rete – quando in base alle discipline di settore ne è consentita la separazione rispetto all'erogazione del servizio – può essere affidata, oltre che ad imprese idonee, direttamente a società a capitale interamente pubblico, a condizione che l'Ente o gli Enti pubblici titolari del capitale sociale *esercitino sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società eserciti la parte più importante della propria attività con l'Ente o con gli Enti pubblici che la controllano*, sono quindi escluse le società a capitale misto.

Di seguito in Figura 2 viene presentata la tassonomia dei moduli organizzativi dei servizi pubblici locali a rilevanza economica istituita Legge Finanziaria per il 2004.

Figura 2: *Tassonomia dei moduli organizzatori dei Servizi Pubblici Locali con rilevanza economica*



In questa sede è utile segnalare che con la previsione dell'affidamento diretto a società in *house providing* (ipotesi ammissibile secondo i requisiti stabiliti dalla sentenza c.d. *Teckal* del 18 novembre 1999 in causa C-107/98, ossia che da un lato l'amministrazione pubblica deve esercitare sull'ente giuridicamente distinto un "controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi" e che svolga "la parte più importante della sua attività con l'ente o gli enti pubblici che lo detengono") in letteratura si è sviluppato un acceso dibattito quasi unanime nel ritenere che il legislatore ha fatto un passo indietro rispetto alla legge 448 del 2001, prevedendo nuovamente la possibilità, per gli enti locali, di rivestire funzioni gestorie.

La strada percorsa dal legislatore del 2003, anziché andare nella direzione di una apertura al mercato, apre di fatto agli affidamenti diretti, in quanto la norma inserisce l'affidamento tramite gara tra le possibili alternative opzionabili dalle amministrazioni locali.

Proprio questa discrezionalità nella scelta della procedura rappresenta il punto debole della riforma, in quanto la soluzione adottata dal legislatore italiano sarà successivamente sconfessata dalla giurisprudenza comunitaria. Quest'ultima, infatti, pur confermando i requisiti indicati nella sentenza *Teckal* per l'affidamento diretto, sanciva in modo chiaro il carattere della "eccezionalità" dell'*in house*.³⁹

³⁹ Cfr. Corte Gius., sentenza 8 maggio 2003, in Causa C-349/97; Corte Giust., sentenza 11 gennaio 2005, in Causa C-26/03; Corte Gius., sentenza 21 luglio 2005, in Causa C-231/03; Corte Gius., Sez. I, sentenza 6 aprile 2004, Corte Giust, Sez. VII, sentenza 10 aprile 2004, n. C-323/07 n. C-410/04.; Corte Giust., Sez. II, sentenza 17 luglio 2007, n. C-371/05. Anche la giurisprudenza amministrativa italiana si è espressa in tal senso, si veda: Cons. Stato, sez. V, 6 maggio 2002, n. 2418, anche in Foro amm.-CdS, 2002, p. 1231; id., 30 aprile 2002, n. 2297, in Foro it., 2002, III, col. 553; nonché id., 19 aprile 2004, n. 679, in Foro amm.-CdS, 2004, p. 461

Relativamente alla gestione dei servizi *privi di rilevanza economica*, in seguito alle modifiche normative apportate dalla Legge 350/2003, erano state introdotte importanti novità nelle modalità di affidamento.

In particolare i servizi privi di rilevanza economica (servizi sociali) potevano essere gestiti, ai sensi dell'art.113-bis, con i seguenti moduli organizzativi:

- in economia, quando per le modeste dimensioni o per le caratteristiche del servizio, non sia opportuno procedere diversamente;
- attraverso il ricorso ad istituzioni, cioè agli enti senza rilevanza imprenditoriale ma con autonomia gestionale che fanno capo al Comune;
- con azienda speciale, anche consortile, che è ente strumentale dell'ente locale, dotata di personalità giuridica e di autonomia imprenditoriale;
- mediante affidamento diretto a società a capitale interamente pubblico (con gli stessi vincoli di territorialità descritti dall'articolo 113) a condizione che l'ente o gli Enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'Ente o gli Enti pubblici che la controllano;
- limitatamente ai servizi culturali e del tempo libero a mezzo di associazione o fondazione, costituita o partecipata dall'Ente;

Con riferimento alle modalità di gestione dei servizi *privi di rilevanza economica*, la sentenza della Corte Costituzionale n. 272 del 27/07/2004 ha dichiarato l'art. 113-bis, costituzionalmente illegittimo in quanto viola l'art. 117 della Costituzione (nella sua nuova formulazione dopo la riforma del Titolo V), che assegna competenza esclusiva allo Stato in tema di tutela della concorrenza. Conseguentemente, laddove i servizi pubblici locali non abbiano natura economica, per gli stessi non sussistono esigenze di tutela della concorrenza e pertanto la normativa statale in materia si configura come illegittima compressione dell'autonomia regionale⁴⁰.

Pertanto ai servizi privi di rilevanza economica è riconosciuta la potestà legislativa esclusiva in capo alle Regioni. Diversamente, la tutela della concorrenza e l'inderogabilità della disciplina da parte di norme regionali sono esplicitamente evocate in riferimento ai soli servizi pubblici locali classificati a «rilevanza economica», di cui all'art. 113 TUEL⁴¹.

Attualmente tutti i Comuni possono gestire i servizi sociali, oltre che con i moduli organizzativi previsti dall'ex articolo 113 bis del TUEL, anche ricorrendo al sistema delle convenzioni con i soggetti del Terzo settore.

Il Terzo Settore, o Terzo Sistema, nell'accezione preferita nell'ambito dell'Unione Europea, definisce una realtà emergente tra i due pilastri costituiti dallo Stato (primo settore) e dal Mercato (secondo settore), rappresentato da un insieme composito e variegato, anche sotto il profilo della natura giuridica, di enti e organismi che non hanno fine di lucro, quali organismi non lucrativi di utilità sociale, organismi della cooperazione, associazioni ed enti di promozione sociale, fondazioni ed enti di patronato, organizzazioni di volontariato ed altri enti privati non profit tout court, secondo l'accezione introdotta dalla l. n. 328/2000⁴².

⁴⁰ In particolare, la sentenza della Corte Costituzionale n. 272 del 27/07/2004 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art.14, co.1 lett. E) e 2, D.Lgs. 269/2003, convertito in legge 326/2003 in materia di gestione di servizi pubblici locali, nonché dell'art. 113 co. 7 e dell'art. 113-bis TUEL (267/2000) modificato dall'art.35 L.448/01.

⁴¹ Per i servizi a rilevanza economica viene riconosciuta una piena competenza della legge statale, in virtù dell'art. 117, c. 2, lett. e), della Costituzione. Si tratta della cd. competenza "trasversale" in tema di concorrenza, cioè di un titolo di legittimazione che consente allo Stato di intervenire con discipline normative ogniqualvolta si tratti di difendere situazioni concorrenziali già raggiunte, o anche di creare le condizioni per realizzare forme di concorrenza in settori che ne sono privi.

⁴² La legge n. 328/2000 affida alle Regioni compiti importanti di indirizzo, programmazione e coordinamento del sistema integrato di interventi e servizi sociali.

Per favorire l'attuazione del principio di sussidiarietà, infatti, gli enti locali, le regioni e lo stato, nell'ambito delle risorse disponibili, possono promuovere azioni per il sostegno e la qualificazione dei soggetti operanti nel terzo settore.

Le regioni, in particolare, adottano specifici indirizzi per regolamentare i rapporti fra enti locali e terzo settore, con particolare riferimento ai servizi alla persona e disciplinano le modalità per valorizzare l'apporto del volontario nell'erogazione dei servizi.⁴³

Tuttavia, è bene sottolineare che i rapporti tra Enti locali e volontariato sono ancora poco chiari.

In base alla sentenza del Consiglio di Stato, sez. V, n. 5072 del 30 agosto 2006 (che ha confermato a sua volta la pronuncia del Tar Sardegna del 2 agosto 2005), infatti, una parte importante dei servizi sociali (accezione ampia, che comprende l'area socio-assistenziale e quella socio-educativa) possiede sicuramente rilevanza economica.

Tali prestazioni devono essere gestite in forma remunerativa, all'interno di un regime concorrenziale, in coerenza con quanto previsto dall'art. 113 del d.lgs n. 267/2000, in materia di servizi pubblici «a rilevanza economica».

La sentenza del Consiglio di Stato dà un forte scossone all'impianto dei servizi sociali erogati a livello comunale. Infatti, se il sistema di servizi sociali venisse ricondotto ai moduli organizzativi tipici dei servizi a rilevanza economica, allora i Comuni non potrebbero più utilizzare le modalità di affidamento utilizzate fino ad oggi nell'erogazione dei servizi socio-educativi per i minori e di assistenza agli anziani e ad altre categorie a rischio: quali l'affidamento ad istituzioni o ad aziende speciali, gli affidamenti ad aziende pubbliche di servizi alla persona o a fondazioni derivanti dalla trasformazione delle ex Ipab, e l'affidamento al Terzo settore mediante trattativa privata.

Tali servizi pubblici possiedono rilevanza economica, poiché si tratta di attività suscettibili, in astratto, di essere gestite in forma remunerativa e per le quali esiste certamente un mercato concorrenziale.

I provvedimenti adottati recentemente dai tribunali regionali (confermati dalla pronuncia del Consiglio di Stato) assestano un altro colpo all'impianto dell'articolo 113 bis del TUEL.

La sentenza del Tribunale amministrativo regionale del Piemonte (n. 1604 del 31 marzo 2006) ha, infatti, ribadito il divieto di ricorrere a gare di appalto (cioè ad evidenza pubblica) per l'affidamento dei servizi ad organizzazione di volontariato, annullando l'avviso pubblico e la delibera di aggiudicazione approvati dal Comune di Vercelli⁴⁴.

In base a tale sentenza, alle associazioni può essere affidata la gestione di servizi sociali solo sulla base di procedure ristrette e/o negoziate (trattativa privata, licitazione, appalti concorso e per progetti), a patto che queste non attivino regimi di concorrenzialità tra volontariato e imprese cosiddette sociali e private.

⁴³ Relativamente alle procedure di affidamento dei servizi alle associazioni e al volontariato, queste si restringono a quelle previste dal D.p.c.m. 30 marzo 2001, di disciplina, in applicazione della L. n. 328/2000, del ruolo del Terzo settore nella programmazione e gestione dei servizi alla persona.

In sostanza, per attivare la partecipazione delle associazioni, gli Enti locali sono esortati ad avvalersi di forme di aggiudicazione o negoziali (come l'appalto concorso, la licitazione privata e la trattativa privata) dei servizi sociali, attraverso le quali si tenga conto delle capacità progettuali dei concorrenti del Terzo settore, della qualità e delle caratteristiche delle prestazioni, e della qualificazione del personale. Le organizzazioni di volontariato possono inoltre essere coinvolte solo nella gestione di servizi che non richiedono una organizzazione complessa (come, ad esempio gli interventi di promozione sociale), e a condizione che l'Ente faccia ricorso al criterio di aggiudicazione dell'offerta economicamente più vantaggiosa, evitando, in questo modo, la formula del massimo ribasso.

⁴⁴ Il caso preso in esame dal tribunale del Piemonte riguarda il Comune di Vercelli, che nel 2005 ha affidato il servizio di telesoccorso per persone anziane e disabili a una organizzazione di volontariato, a seguito dell'emanazione di un avviso pubblico. L'affidamento è stato contestato da due cooperative sociali locali per violazione del divieto per le associazioni di volontariato di partecipare alle gare d'appalto, divieto desumibile dalle norme nazionali di settore e regionali, che consentirebbero solo forme di finanziamento non caratterizzate dal fine di lucro.

In particolare, la sentenza si ispira all'art. 5 della l. n. 266/1991 (legge quadro sul volontariato), in base al quale i proventi delle associazioni sono costituiti esclusivamente dai «rimborsi derivanti da convenzioni» e dalle «attività commerciali e produttive marginali», tra cui non rientrano gli appalti pubblici.

Ricorrendo all'evidenza pubblica – sottolinea la sentenza – il regime di favore di cui gode il volontariato sotto vari aspetti (in primo luogo fiscale e previdenziale) altererebbe i normali parametri concorrenziali.⁴⁵

La pronuncia del Tar Piemonte non introduce significativi elementi di novità nella giurisprudenza in materia: tuttavia, proprio per la frequenza con cui i tribunali regionali sono chiamati ad esprimersi in materia (sempre nel 2006 il Tar Campania ha bocciato un'analogo operazione, questa volta effettuata da una Asl), la sentenza evidenzia come gli enti territoriali continuino a incontrare notevoli difficoltà nell'applicazione delle norme che disciplinano le modalità di affidamento dei servizi alla persona e socio-sanitari alle organizzazioni del Terzo settore.

Difficoltà accresciute dalla recente evoluzione del quadro normativo, all'interno del quale operano leggi di settore (la l. n. 328/2000 di riforma dell'assistenza e la legge-quadro sul volontariato n. 266/1991) poco coerenti con il nuovo art. 117 della Costituzione, che ha affidato alle Regioni la competenza legislativa esclusiva in materia di servizi sociali.

Fino ad oggi, la maggior parte dei governi regionali non ha provveduto a regolamentare in generale il settore dei servizi privi di rilevanza economica, affidati in gestione al terzo settore attraverso il sistema delle convenzioni, e, soprattutto, spesso non ha fornito indirizzi ai Comuni sulle modalità di gestione degli interventi socio-assistenziali. Infatti, dall'introduzione della riforma dell'assistenza – la l. n. 328/2000 – solo alcune Regioni, hanno adottato leggi organiche di riordino del settore dei servizi sociali.

In particolare, risultano poco applicati gli indirizzi della riforma che innovano le modalità di affidamento e di gestione dei servizi sociali: la costituzione dei Piani di zona; la regolamentazione del rapporto con il volontariato; l'introduzione dei requisiti per l'autorizzazione/accreditamento⁴⁶ delle strutture e dei servizi sociali.

In questo complesso quadro che vedeva il continuo intervento dei legislatori nazionale e comunitario, nonché una delimitazione per approssimazioni progressive della materia da parte dei giudici competenti, si è inserito il cd. decreto Bersani (art. 13 D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248), che ha riformato la disciplina delle società strumentali, cioè delle società a capitale pubblico o a capitale misto, costituite o anche partecipate da enti locali per la produzione di beni e servizi strumentali all'attività dell'ente (es. cd. *global service*, servizio informatica, etc.).

È stato previsto che tali società debbano operare esclusivamente con gli enti costituenti o partecipanti o affidanti e che non possano svolgere prestazioni a favore di altri soggetti, nemmeno se a seguito di gara. La riforma, pertanto, mirava a restringere l'ambito di operatività delle società strumentali, per scongiurare vantaggi anticoncorrenziali a soggetti operanti fuori dal mercato.

Ancorché la disposizione citata escludeva dal suo ambito di applicazione i servizi pubblici locali, ha posto il problema delle cd. Società *multiutility*, cioè delle società che erogano diversi servizi (multiservizi), alcuni qualificabili come servizi pubblici e altri come servizi strumentali. In questi

⁴⁵ F. Montemurro, *Il rapporto tra Enti locali e Terzo settore: un'indagine Auser*, in *Autonomie locali e servizi sociali* numero 1, aprile 2008

⁴⁶ L'accREDITAMENTO è stato introdotto nei servizi sociali con la L. n. 328/2000, con l'obiettivo di innalzare i livelli di efficacia delle prestazioni sociali e di uniformare gli standard dei servizi.

Entrato ormai a regime nel sistema sanitario come metodo di certificazione della qualità e dell'idoneità di strutture e servizi, in sostanza, l'accREDITAMENTO è la modalità attraverso la quale i diversi soggetti, pubblici e privati, purché in possesso di requisiti strutturali, tecnologici, organizzativi e di qualità previsti dalla normativa regionale, possono accedere ai finanziamenti sociali. In base alla normativa vigente, le Regioni sono chiamate a definire criteri per l'autorizzazione, l'accREDITAMENTO e la vigilanza delle strutture e dei servizi a gestione pubblica o privata (dimensioni e caratteristiche delle strutture, requisiti di professionalità degli operatori, ecc.). I Comuni, invece, sono titolari delle funzioni amministrative, e provvedono dunque a rilasciare le autorizzazioni e ad accREDITARE direttamente i soggetti che operano nel sociale.

Sono trascorsi circa dieci anni dall'approvazione della L. n. 328/2000 e le Regioni stanno ancora compiendo i primi passi per introdurre l'istituto dell'accREDITAMENTO dei servizi sociali, necessario a regolamentare il rapporto tra Enti locali e imprese sociali e a fissare standard di funzionamento e di gestione delle strutture e dei servizi.

casi, secondo autorevole dottrina, risulta necessario procedere allo scorporo delle attività dei due tipi, le prime regolate dalla normativa T.U.E.L., le altre dalla normativa sugli appalti⁴⁷.

Sempre nel luglio 2006 è stato depositato alle Camere il d.d.l. Lanzillotta che, nel tentare una riorganizzazione del settore dei servizi pubblici locali, proponeva la gara come modalità generale di affidamento del servizio, relegando gli affidamenti diretti a ipotesi eccezionali.

Il disegno di legge annunciato, presentato, lungamente discusso e infine decaduto per la fine della legislatura.

Successivamente, il tema dei servizi pubblici locali è stato nuovamente toccato dal legislatore nazionale con l'articolo 23 bis della Legge n. 133/2008.

La nuova riforma che si ispira largamente, e in alcuni punti riprende in modo quasi testuale il d.d.l. Lanzillotta, presentato nella passata legislatura, riguarda i servizi pubblici locali "di rilevanza economica" (la riforma al fine di evitare censure di legittimità costituzionale relative alla competenza dello Stato non tocca i servizi privi di rilevanza economica).

Anche in questa riforma si continua a parlare genericamente di "servizi pubblici locali di rilevanza economica" senza definirli dal punto di vista concettuale, né elencarli in modo preciso.

Il problema di definire il campo di applicazione viene spesso considerato irrilevante, ma non lo è affatto. Fin che si tratta di stabilire principi generali, va bene. Ma quando si lascia invece l'applicazione materiale alle acrobazie del caso, all'estro estemporaneo o alla lotteria della giustizia amministrativa che, notoriamente, ha fin qui sentenziato tutto e il contrario di tutto. Gli avvocati ringrazieranno, le aziende e i cittadini un po' meno⁴⁸.

La riforma che riguarda i soli servizi pubblici locali, restano pertanto esclusi i cd. servizi strumentali, per i quali sarà applicabile l'art. 13 della riforma Bersani (D.L. n. 223 del 2006, convertito nella Legge n. 248 del 2006), ha una vocazione universale e prevale sulle discipline di settore eventualmente difformi.

Il principale obiettivo dichiarato dall'art. 23-bis è quello di aprire i servizi pubblici locali alla concorrenza. Ma quali sono i concreti passi in avanti che la nuova normativa consente? L'analisi della questione mette subito in luce la "detipizzazione" delle modalità di affidamento. Il legislatore non elenca più le possibili forme di affidamento, superando così le previsioni dell'art. 113 Tuel, e cioè gara, società mista e *in house*.

I primi nove commi dell'articolo 23 bis sono norma legislativa operante, mentre il comma 10 prevede una specie di delega tramite regolamenti delegati, che ulteriormente introdurranno norme sui servizi pubblici locali.

In particolare il citato comma 10, dispone che "*Il Governo, su proposta del Ministro per i rapporti con le regioni ed entro il 31 dicembre 2009, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, e successive modificazioni, nonché le competenti Commissioni parlamentari, emana uno o più regolamenti, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, al fine di:*

⁴⁷ Col contratto d'appalto l'ente "appaltante" assegna le opere da realizzare ad un'impresa costruttrice, che si indica col termine di "appaltatore". La legge su cui si basa la regolamentazione dell'appalto delle opere pubbliche è il Decreto Legislativo 163/2006 (Codice dei contratti pubblici), che divide gli appalti in quattro tipologie che si differenziano per il tipo di corrispettivo, e precisamente: appalti a corpo, appalti a misura, appalti misti a corpo e misura e appalti in economia.

L'affidamento degli appalti viene definito in base a diversi fattori, tra cui la tipologia dell'opera da realizzare, le sue dimensioni e altre motivazioni che vengono prese in considerazione dal responsabile del procedimento amministrativo. Per la scelta della ditta che eseguirà i lavori, gli enti pubblici tendono a favorire quella che offre il prezzo più basso, ossia l'offerta più vantaggiosa. Normalmente quando si decide di appaltare un'opera si crea anche una tabella di punteggi nella quale si inseriscono i criteri di assegnazione dell'opera. Le metodologie sono: la procedura aperta (definita "pubblico incanto" dalla precedente legge n. 109/1994); la procedura ristretta (definita "licitazione privata" dalla precedente legge n. 109/1994); la procedura negoziata (definita "trattativa privata" dalla precedente legge n. 109/1994) e l'appalto concorso.

⁴⁸ A. Massarutto, *Ci risiamo: ecco la ri-contro-ri-riforma dei servizi pubblici locali*, Workshop "L'attuazione dell'articolo 23-bis della Legge 133/2008 in materia di servizi pubblici locali" Università di Roma "Tor Vergata" – 23 Gennaio 2009

a) prevedere l'assoggettamento dei soggetti affidatari diretti di servizi pubblici locali al patto di stabilità interno e l'osservanza da parte delle società in house e delle società a partecipazione mista pubblica e privata di procedure ad evidenza pubblica per l'acquisto di beni e servizi e l'assunzione di personale"

L'art. 5 del regolamento di attuazione approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri, il 17 dicembre 2009, assoggetta al patto di stabilità interno solo gli affidatari cosiddetti *in house*, stabilendo, inoltre, il principio della responsabilità degli enti locali dell'osservanza dei vincoli derivanti del suddetto patto.

Occorre evidenziare le problematiche relative all'applicazione delle norme riguardanti il patto di stabilità. Non ci si può nascondere come la norma causi problemi alle amministrazioni locali; l'esternalizzazione dei servizi, infatti, era stata in molti casi un'esigenza obbligata proprio per evitare i rigidi meccanismi imposti dal patto di stabilità.

In questa sede ci concentreremo, però, sulle modalità di affidamento. L'art. 23-bis, al comma 2, si limita a prevedere che l'affidamento ordinario avvenga mediante procedure competitive ad evidenza pubblica nei confronti di imprenditori o società, in qualsiasi forma costituite. Il successivo comma 3, invece, prevede che, in deroga alla modalità ordinaria, i servizi possano essere affidati direttamente *"nel rispetto dei principi della disciplina comunitaria"*, e a patto che ricorrano *"peculiari caratteristiche economiche, sociali, ambientali, e geomorfologiche del contesto territoriale di riferimento"* che non consentono il ricorso al mercato.

L'ente locale che intende adottare, in deroga alla procedura ordinaria, questo tipo di conferimento, deve presentare una relazione all'Antitrust, che entro sessanta giorni dal ricevimento della relazione deve dare un parere, non vincolante.

In buona sostanza, dovrà essere redatto un *business plan*, da cui si dovrebbe riuscire ad evincere il venir meno della *"rilevanza economica"* del servizio, tale da giustificare un affidamento diretto, in deroga alla procedura ordinaria⁴⁹.

Da ultimo, l'art. 23-bis del dl 112/2008 (legge 133/2008) è stato modificato dall'articolo 15 del decreto legge (Decreto Ronchi) n. 135 del 25/09/2009 convertito con modifiche nella Legge 20 Novembre 2009, n. 166.

Il nuovo testo normativo, oltre a riformulare il comma 8 dell'art. 23-bis (regime transitorio), conferma la regola della gara quale procedura ordinaria per l'affidamento della gestione di servizi pubblici locali a rilevanza economica, a favore di imprenditori o società, introducendo, quale novità rispetto all'originario art. 23-bis, la possibilità di affidare la gestione a società miste pubblico-privato, a condizione che:

- a) la scelta del socio avvenga mediante procedure competitive ad evidenza pubblica le quali abbiano ad oggetto, nello stesso tempo, la qualità di socio e l'attribuzione dei compiti operativi;
- b) al socio venga attribuita una partecipazione minima del 40 per cento.

Sintetizzando il Decreto Ronchi ha riaperto il travagliato iter di riforma dei servizi pubblici locali, ritentando di dare una organicità normativa. Purtroppo, i nodi lasciati aperti dai precedenti interventi sono ancora rilevanti e, nonostante i numerosi tentativi, non sempre lineari, di dare organicità normativa tra settori, il quadro di riferimento appare ancora frammentato e poco omogeneo, con discipline settoriali non sempre coerenti con la più ampia normativa generale.

La recente Review sull'Italia dell'OECD (2009) offre diverse indicazioni sulla necessità di procedere con maggior speditezza al completamento della riforma dei servizi pubblici locali e la segnalazione Antitrust sull'attività 2008 del 30 giugno 2009 individua, come fattore cruciale per il sostegno della crescita del paese, non solo la ripresa delle liberalizzazioni, ma anche più incisivi

⁴⁹ P. Polimanti, *Le principali novità nei servizi pubblici locali. Alcuni aspetti problematici della riforma*, in Amministrazione in cammino, gennaio 2010

interventi per garantire una netta separazione tra i soggetti preposti a funzioni di indirizzo e controllo e soggetti gestori di servizi pubblici⁵⁰.

Tuttavia, la transizione verso una completa emancipazione della gestione delle imprese di servizio pubblico locale deve passare non solo da una maggiore apertura ai privati della compagine proprietaria (e in questa direzione si è mosso il Decreto legge n. 135/2009 che innalza i tetti minimi di partecipazione ai partner privati nelle società miste), ma anche da un più moderno e avanzato sistema decisionale interno. Infatti, le modifiche che hanno investito sia le forme societarie delle imprese sia la capacità di controllo degli Enti Locali proprietari, sollevano nuove problematiche soprattutto per quel che attiene la governance delle gestioni e il controllo e la trasparenza delle stesse.

A conclusione di questo excursus normativo va sottolineato che la sovrapposizione tra i soggetti preposti a funzioni di indirizzo e controllo e soggetti gestori di servizi pubblici, che le riforme intraprese agli inizi degli anni novanta intendevano superare, rimane tutt'ora un aspetto caratterizzante l'organizzazione della maggior parte di imprese di servizio pubblico locale anche laddove si è optato per la forma societaria.

Accanto alle gestioni in economia o in house, infatti, le società di capitali che operano nelle local public utility sono prevalentemente miste (pubblico-private) in cui il pubblico detiene soprattutto partecipazioni di maggioranza (dati Unioncamere, 2009) ed interviene in modo incisivo nella gestione operativa.

La rilevanza di tale questione si connette anche in relazione alle recenti indicazioni comunitarie sulle varie tipologie di partenariato pubblico-privato istituzionalizzato (in sigla PPPI), in cui le società miste rientrano. La Commissione, accogliendo anche i risultati che sono emersi in parte della letteratura sia teorica che empirica per quel che attiene la relazione tra proprietà e performance, suggerisce di implementare diverse forme di PPPI che soddisfino le attitudini dei vari contesti nazionali. Del resto, le società miste risultano ampiamente diffuse pressoché in tutti i paesi europei e trasversalmente in quasi tutti i settori (oltre alle utility).

In Italia, le disposizioni del nuovo diritto societario potrebbero al riguardo offrire nuovi strumenti per favorire sistemi di amministrazione e controllo che consentano di favorire un adeguato filtro tra la proprietà e la gestione. Il modello dualistico, in particolare, potrebbe concorrere al disegno di una buona *governance* nelle *public utility* locali partecipate con una chiara ripartizione di competenze tra sfera politica e sfera economico industriale.

⁵⁰ L. Sciandra, *Privatizzazione parziale ed efficienza delle Public Utilities locali*, in Rapporto ISAE, *Priorità nazionali. Trasparenza, istruzione, finanza, energia* Novembre 2009

1.4 Le forme di gestione dei servizi pubblici locali. Il gruppo pubblico locale

Mentre il legislatore si è affannato in questi anni a presentare uno o più disegni di riforma in ciascuna legislatura la situazione reale, come sempre avviene, non è restata immobile. In particolare gli operatori, navigando tra le “rapide” delle numerose norme succedutesi, hanno attivato strategie diverse. A partire dagli anni Novanta, e sotto la spinta di molteplici fattori di natura sia politica, sia economica, sia ideologica e normativa, infatti, molti enti locali italiani hanno ripensato la propria azione e la propria struttura in termini di rete, di network⁵¹ interattivi, eterogenei e flessibili.

Questo processo ha condotto alla determinazione di strutture articolate, vere e proprie aggregazioni aziendali, nelle quali l’ente locale è diventato il soggetto economico attorno al quale ruotano aziende operanti in maniera snella e dinamica, non essendo vincolate dai processi decisionali formali tipici del sistema pubblico.

L’aumento della complessità e della diversificazione dei servizi e le relazioni con l’ambiente in cui opera l’ente locale, nonché la necessità di fronteggiare bassi livelli di efficienza e di recuperare soddisfacenti condizioni di economicità che favoriscono l’introduzione della logica manageriale e la definizione di un nuovo ruolo dell’ente locale, garante del sistema dei servizi, sono fra le ragioni che hanno spinto alla formazione di aggregazioni aziendali.

La soluzione aziendale, «corporatizzata»⁵², ha dato una risposta relativamente efficace alle pressioni e alle esigenze sopra citate poiché:

- allontana i centri di responsabilità organizzativa dalle pressioni politiche, o quantomeno da quelle – alternativamente troppo consociativistiche o troppo conflittuali – dei tradizionali consigli comunali;
- allontana allo stesso tempo dai vertici politici le responsabilità (percepiti) per tagli o riduzioni strutturali di spesa o di sovvenzione pubblica ai servizi;
- permette alle aziende così costituite di operare, con i loro vantaggi competitivi storicamente consolidati e con la flessibilità e le declinazioni opportune per ciascun settore di attività, in mercati che ci si aspetta di vedere liberalizzati;
- permette di eliminare dai bilanci pubblici debiti pregressi e mutui futuri che possono transitare nei bilanci delle partecipate (infatti, in molti casi, come osservato precedentemente, l’esternalizzazione dei servizi, è stata un’esigenza obbligata per evitare i rigidi meccanismi imposti dal patto di stabilità).

I differenti soggetti giuridici menzionati dalla normativa (società, aziende speciali, ecc.), seppur dotati di autonomia, restano legati al comune attraverso molteplici relazioni (finanziarie, economiche, strategiche, ecc.), di qui la costituzione di un nuovo aggregato definito *gruppo comunale o gruppo pubblico locale*⁵³.

⁵¹ Sulle finalità strategiche dell’esternalizzazione e dell’amministrazione attraverso *network* si veda in particolare: C. Hood, *The Hidden Public Sector. The ‘Quangocratization’ of the World?*, in F.-X. Kaufman, G. Majone e V. Ostrom (a cura di), *Guidance, Control, and Evaluation in the Public Sector*, New York, Walter de Gruyter (1985); K.J. Meier e L.J. O’Toole, *Desperately Seeking Selznick: Cooptation and the Dark Side of Public Management in Networks*, in «Public Administration Review» N. 6 (2004).

⁵² Il proliferare delle società di diritto privato partecipate dagli enti locali italiani è un fenomeno definito con il termine inglese *corporatization* (Grossi e Reichard 2008), ovvero creazione di una *corporation*, una società autonoma e riconosciuta. In italiano potrebbe essere detto letteralmente *aziendalizzazione*, se questo termine non avesse un’accezione parzialmente diversa dato il prevalente uso in relazione al settore della sanità (Anessi Pessina 2007); altri propongono l’espressione «esternalizzazioni fredde» (Gavana *et al.* 2007) per sottolineare la natura meramente formale della «estraneità» della società rispetto all’amministrazione.

⁵³ D. Preite, *Bilancio consolidato e informazioni per il gruppo pubblico locale*, Egea 2006

Il termine “gruppo” individua un’entità economica complessa ed organica⁵⁴. Si ha gruppo economico quando più combinazioni economiche di produzione o composte pertinenti a soggetti giuridici diversi sono istituite e rette per un unitario soggetto economico.⁵⁵

Da questa definizione emerge con chiarezza che non tutte le aggregazioni aziendali conducono alla nascita di un gruppo; è la presenza di un soggetto unico garante della direzione strategica unitaria (ente capogruppo) delle aziende consociate che lo distingue dalle semplici aggregazioni⁵⁶.

Pertanto, fanno parte del gruppo pubblico locale le entità economiche costituite o partecipate dall’Ente quali:

- le S.p.A.;
- le S.r.l.;
- le società cooperative;
- i consorzi/società consortili;
- le aziende speciali;
- le istituzioni;
- le aziende municipalizzate;
- gli enti autonomi e le associazioni/fondazioni.

Ai fini del presente lavoro, senza alcuna pretesa di esaustività, meritano di essere citate le più significative correnti di pensiero che definiscono il gruppo: la concezione classica e quella strategica.

La concezione classica (giuridico-formale), individua quali elementi formali costitutivi dei gruppi aziendali: l’esistenza di più imprese giuridicamente autonome, la struttura delle singole imprese e il legame finanziario riconducibile al possesso, da parte di una società del gruppo, della maggioranza delle quote/azioni rappresentative del capitale della società, che consente di attuare il controllo e la direzione delle altre imprese.

La visione di gruppo secondo la concezione strategica supera i criteri giuridico-formali e poggia su elementi tipicamente economico-aziendali quali: l’orientamento strategico unitario, l’individuazione di un “centro di comando” in cui viene definita una visione unitaria del sistema di aziende collegate al gruppo e la condivisione e la ripartizione di obiettivi che superano i confini formali dei tradizionali rapporti contrattuali o di partecipazione (possesso delle quote/azioni).

Il Gruppo aziendale deriva il suo carattere “pubblico” (o privato) da quello del soggetto che lo controlla e ne definisce indirizzi e finalità (*soggettività aziendale*)⁵⁷. Nel caso dei gruppi aziendali costituiti dagli enti locali (comuni), che costituiscono l’oggetto del presente studio, la natura pubblica appare inequivocabile.

Da ultimo il termine “locale” individua l’ambito territoriale di operatività del comune. In verità, il localismo del gruppo pubblico locale non va inteso in senso assoluto. In questa sede appare necessario evidenziare che il carattere “locale” del gruppo guidato dal comune è stato, negli ultimi anni, al centro di un vivace dibattito relativo alla possibilità per le aziende degli enti locali di espandere la propria attività al di fuori dell’area territoriale di competenza (extra-territorialità). Basti osservare che vi sono valide ragioni economiche che motivano positivamente l’extra-territorialità delle aziende partecipate: spesso una gestione imprenditoriale può garantire livelli di

⁵⁴ Sul punto P.E. Cassandro, *I gruppi aziendali*, Bari Cacucci 1982, afferma: “per unità economica ci pare si debba intendere un complesso di elementi fra di loro interdipendenti, i quali non hanno vita autonoma e non sono concepibili fuori dal complesso, o lo sono in altra funzione o con altro valore”.

⁵⁵ Per il concetto di “gruppo” si vedano: S. Terzani, *Il bilancio consolidato*, Padova Cedam 1990; L. Azzini, *I gruppi aziendali*, Milano Giuffrè 1975; N. Di Cagno, *Il bilancio consolidato di gruppo*, Bari Cacucci 1993

⁵⁶ Secondo S. Terzani (1990) il “gruppo aziendale” deve essere considerato come un: “complesso economico costituito da più aziende, aventi in prevalenza la forma giuridica di società per azioni, le quali, pur mantenendo inalterata la loro autonomia giuridica, vengono controllate da un medesimo soggetto economico che, avendo la facoltà di prendere le decisioni più opportune per il buon andamento del gruppo, coordina l’attività di ognuna secondo un indirizzo unitario, in base cioè ad una strategia comune”.

⁵⁷ G. Grossi, *Il bilancio consolidato negli enti locali*, Padova Cedam 2004

economicità solo spingendosi ad un livello dimensionale superiore rispetto al fabbisogno produttivo dell'ente locale di riferimento.

Il «gruppo», in senso economico, che si articola intorno all'ente locale, può essere costituito da aziende partecipate direttamente, ma anche da aziende controllate da queste e quindi solo indirettamente dal comune; alcune di queste aziende, o in alcuni casi gli stessi comuni, possono operare come vere e proprie holding – «scatole vuote», o «cassaforti», che controllano finanziariamente molteplici altre società – o come holding operative che gestiscono alcune attività trasversali (personale, riscossioni, ingegneria, ecc.); in ciascuno di questi modelli, a ciascuna delle aziende possono inoltre compartecipare soci privati o una molteplicità di enti pubblici di simile o diversa natura o livello territoriale.

La dimensione del gruppo è intrinsecamente legata all'elemento territoriale e genera strutture diversificate in funzione delle esigenze della comunità di riferimento e dell'entità degli investimenti effettuati.

In relazione alle varie possibilità organizzative e gestionali degli aggregati aziendali pubblici che si costituiscono è possibile operare una classificazione in⁵⁸:

- gruppi semplici o tradizionali, aventi una struttura caratterizzata dalla presenza di rapporti di controllo diretto⁵⁹ con una o con più aziende (vedi Figura 3);
- gruppi complessi o misti, aventi una struttura articolata caratterizzata dalla presenza di rapporti di controllo diretto e indiretto (vedi Figura 4);
- gruppi a catena, nei quali i poteri di controllo si compongono variamente anche a mezzo di partecipazioni incrociate (vedi Figura 5).

⁵⁸ Si vedano: F. Giaccarai, *Le aggregazioni aziendali*, Bari Cacucci 2003; N. Lattanzi, I caratteri distintivi e le possibili classificazioni dei gruppi aziendali, in Marchi L., Zavani M. (a cura di), *Economia dei gruppi e bilancio consolidato*, Torino Giappichelli 1998; N. Persiani, *La governance del gruppo d'impresa di servizi pubblici locali*, Milano Franco Angeli 2003; S. Sarcone, *I gruppi aziendali. Strutture e bilanci consolidati*, Torino Giappichelli 1993.

⁵⁹ In base a quanto disposto dall'articolo 2359 del codice civile:

“Sono considerate società controllate:

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

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.”

Figura 3: *Il gruppo semplice*



Figura 4: *Il gruppo complesso*

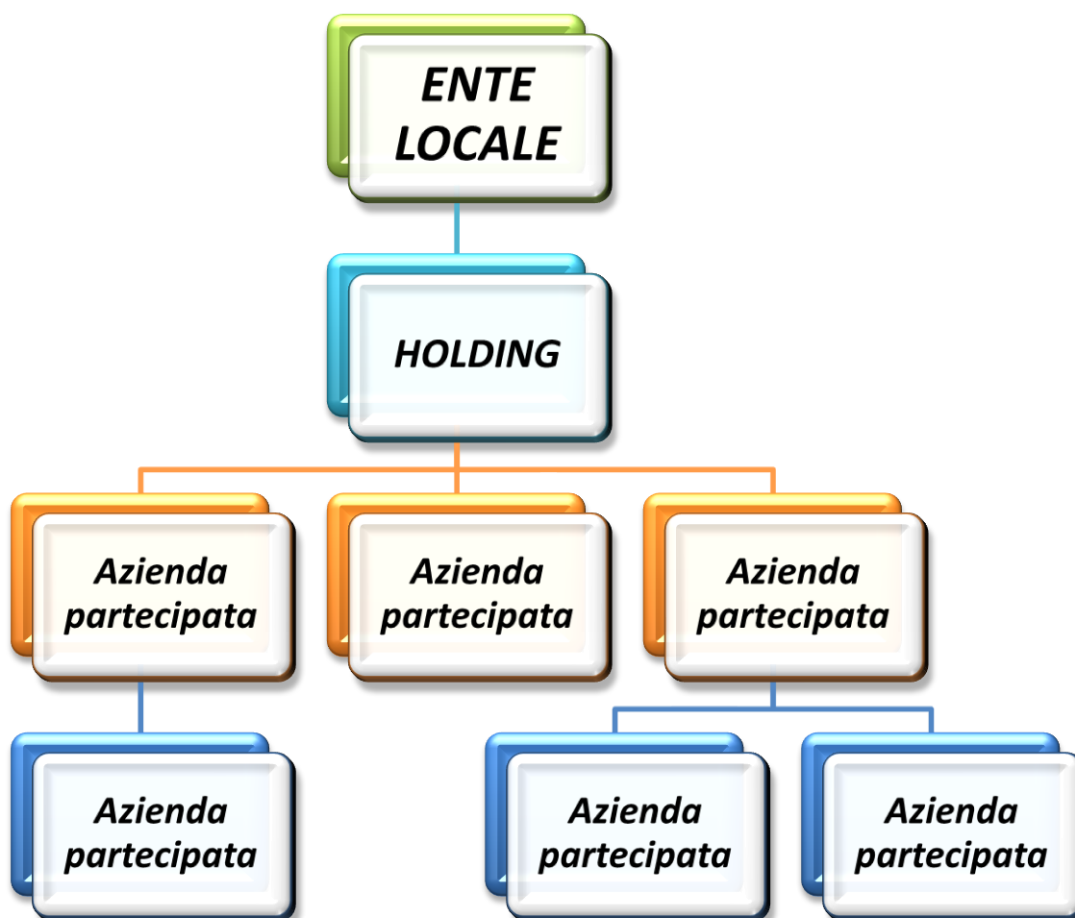


Figura 5: *Il gruppo a catena*



La diffusione del fenomeno delle partecipazioni locali, come si evince in tabella 2 dove viene presentata una breve descrizione quantitativa basata sui dati pubblicati da Unioncamere nel 2008 che riassumono le informazioni delle visure delle società iscritte alle Camere di commercio, è rilevante.⁶⁰

Tabella 2: *Numero delle società partecipate dagli enti locali nel 2005.*

	Società partecipate	%
Partecipazione diretta	3.543	72,7%
Partecipazione indiretta	1.331	27,3%
Totale	4.874	100%

La Tabella riporta i dati complessivi della diffusione delle partecipazioni degli enti locali in Italia, che ammontano a 4.874 nel 2005. Questo dato implica peraltro un aumento sensibile rispetto a due anni prima (2003), quando le partecipate erano 4.604. Come si vedrà in seguito sono particolarmente concentrate al Centro-Nord, dove nascono dalla trasformazione in società di capitali (Spa e Srl) delle aziende speciali particolarmente diffuse in tali aree del paese, ma stanno progressivamente prendendo piede anche al Sud e nelle Isole.

La Tabella 3 riporta i dati dal punto di vista degli enti locali: mostra cioè quante sono le società a cui partecipano i singoli enti locali divisi per livello amministrativo.

⁶⁰ Dati estratti da: G. Citroni, *Governo S.p.A. Pubblico e privato nelle società partecipate degli enti locali*, in Rivista italiana di scienza politica n. 1, aprile 2009

Tabella 3: Enti locali classificati per numero di partecipazioni (2005).

	1 società	2-3 società	4-5 società	oltre 5 società	Totale	Media numero di partecipate per ente
Comuni	1.124	2.038	1.123	2.973	7.258	7,7
Province	0	5	10	87	102	20,5
Regioni	0	1	0	19	20	32,8
Comunità montane	103	81	30	37	251	3,3
Percentuali	16,1%	27,8%	15,2%	40,8%	100,0%	7,8

Interessante, ai fini del presente studio, è notare che l'ente territoriale più frequente nell'azionariato delle società a partecipazione pubblica locale è il comune e la quasi totalità dei comuni italiani (7.258 sui poco più di ottomila totali) detengono quote in almeno una società partecipata, molto spesso in più di una, con una forte presenza di comuni che partecipano in oltre 5 società e una media di 7,7 società.

La Tabella 4 mostra invece i settori di attività delle società in cui gli enti locali detengono quote pari almeno al 10% negli anni 2003 e 2005.

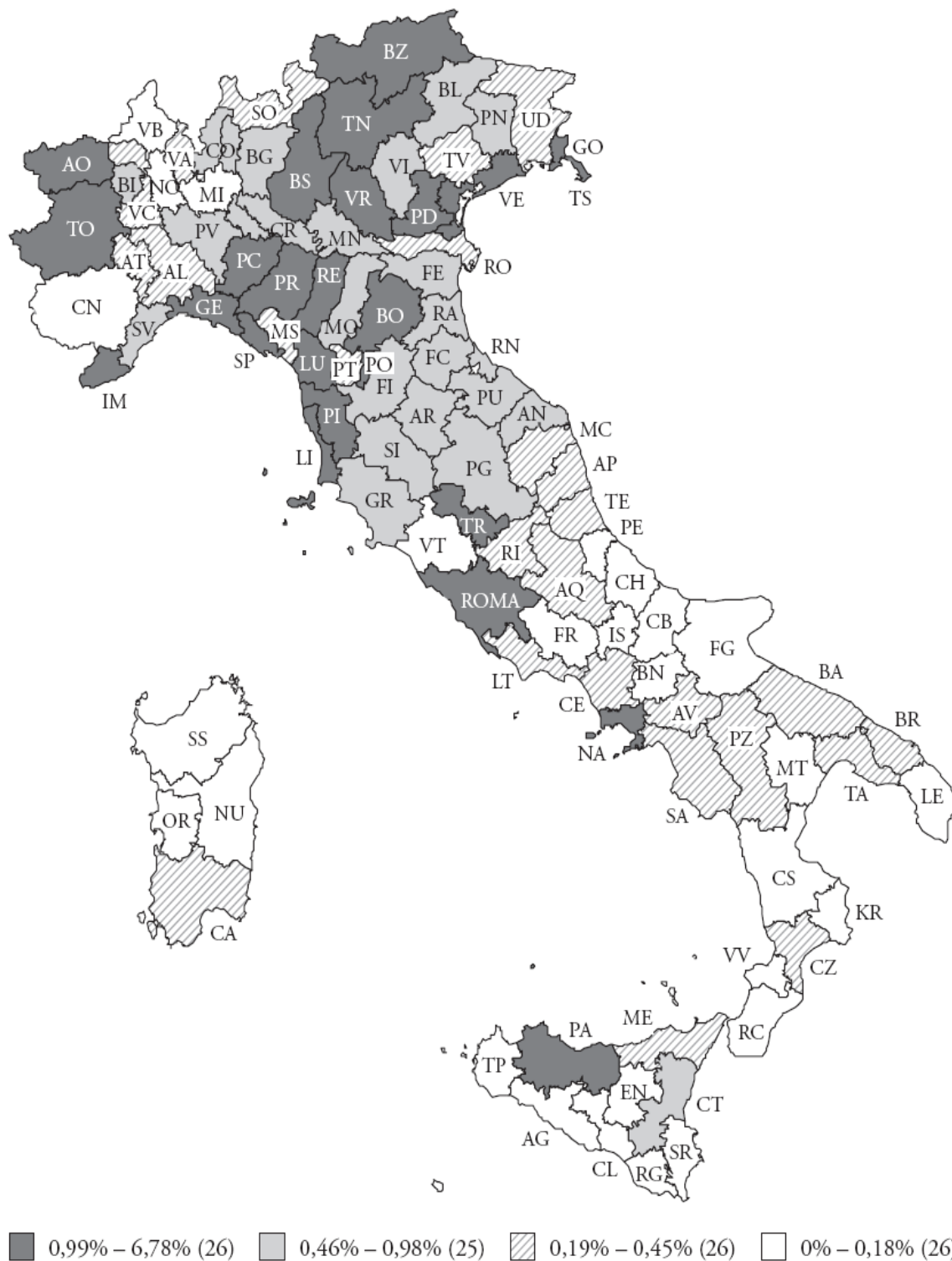
Tabella 4: Settori di attività delle società con partecipazione $\geq 10\%$.

	2003		2005		
	n. aziende	%	n. aziende	%	n. addetti
Produzione e distribuzione di energia elettrica	149	3,2	177	3,6	10.139
Produzione e distribuzione gas	263	5,7	283	5,8	10.077
Servizio idrico integrato	248	5,4	277	5,7	20.485
Smaltimento dei rifiuti e delle acque di scarico	353	7,7	393	8,1	34.909
Trasporti	419	9,1	434	8,9	94.253
Agricoltura, silvicoltura e pesca	41	0,9	43	0,9	338
Industria in senso stretto	254	5,5	168	3,4	7.727
Commercio e pubblici servizi (incl. farmacie)	297	6,5	339	7	6.924
Infrastrutture e servizi alle imprese	1.404	30,5	1.502	30,8	28.616
Formazione	69	1,5	77	1,6	808
Servizi socio-sanitari	160	3,5	160	3,3	2.235
Attività ricreative, culturali e sportive	182	4	198	4,1	4.930
Altri servizi	234	5,1	286	5,9	116
(Totale partecipazioni $\geq 10\%$)	4.073	88,5	4.337	89	221.557
Partecipazioni inferiori al 10%	531	11,5	537	11	16.836
Totale generale	4.604	100	4.874	100	238.393

Il dato su base provinciale del contributo percentuale al Prodotto Interno Lordo (2005) è certamente utile per fornire una prima indicazione sulla rilevanza di queste imprese nell'economia locale. La mappa presentata nella figura 6 mostra i dati per le 103 province italiane riferiti al PIL⁶¹.

⁶¹ Dati estratti da: B. Bortolotti, L. Pellizzola, C. Scarpa, *Il Comune Azionista: un'analisi empirica del capitalismo municipale in Italia*, in Mercato concorrenza regole n. 3, dicembre 2007

Figura 6: *Peso delle Società a Controllo Pubblico Locale nell'economia, PIL (%), 2005.*



Fonte: Elaborazioni su dati AMADEUS Database (Bureau van Dijk) e ISTAT. (Bortolotti, 2007)

Si evidenziano chiaramente due macro-aree, con un Centro-Nord particolarmente ricco di imprese a controllo pubblico locale, e un Centro-Sud in cui questa forma di impresa non si è affermata. Se si vuole tentare di tracciare una linea di demarcazione fra queste due aree, la si può individuare nei confini che dividono la Toscana, l'Umbria e le Marche dal Lazio e dall'Abruzzo. Al Nord di questi confini, ritroviamo soltanto tre province con valori nel primo quartile della distribuzione del contributo al PIL. A Sud di questa linea, soltanto tre province presentano valori al

di sopra del terzo quartile. Ovunque emerge per altro un ruolo pesante delle aree metropolitane. Tutte le province che ospitano le grandi città metropolitane, con l'eccezione di Firenze, mostrano una presenza di imprese a controllo pubblico locale più elevata, indipendentemente dalla collocazione Nord-Sud. La polarità metropoli-provincia risulta quindi determinante nella creazione e nello sviluppo delle imprese a controllo pubblico locale.

I dati a livello di singolo ente territoriale confermano questo fatto. La tabella 5 presenta la classifica dei primi 20 enti locali per valore delle partecipazioni nelle società a partecipazione pubblica locale, misurate in termini di attivo. Il portafoglio più ricco è quello del Comune di Milano, seguito a buona distanza dal Comune di Roma. Dei primi 10 enti, 8 sono i comuni delle principali aree metropolitane italiane.

Tabella 5: I 20 maggiori enti locali per presenza di Società a Partecipazione Pubblica Locale, dati 2005.

	<i>Azionista</i>	<i>Area</i>	<i>Attivo Totale in milioni di €</i>
1	Comune di Milano	Nord	11.280
2	Comune di Roma	Centro	5.573
3	Comune di Torino	Nord	3.845
4	Comune di Brescia	Nord	2.569
5	Regione Valle D'Aosta	Nord	1.666
6	Comune di Napoli	Sud	1.465
7	Comune di Genova	Nord	1.242
8	Regione Puglia	Sud	1.177
9	Comune di Verona	Nord	1.016
10	Comune di Bologna	Nord	900
11	Comune di Venezia	Nord	862
12	Comune di Parma	Nord	693
13	Comune di Palermo	Sud	689
14	Regione Lombardia	Nord	683
15	Provincia di Trento	Nord	641
16	Regione Friuli Venezia Giulia	Nord	554
17	Provincia di Milano	Nord	549
18	Comune di Firenze	Centro	544
19	Regione Lazio	Centro	532
20	Comune di Padova	Nord	507

Gli elementi presentati finora danno una chiara indicazione della rilevanza e della diffusione del fenomeno dei gruppi pubblici locali o gruppi comunali in Italia.

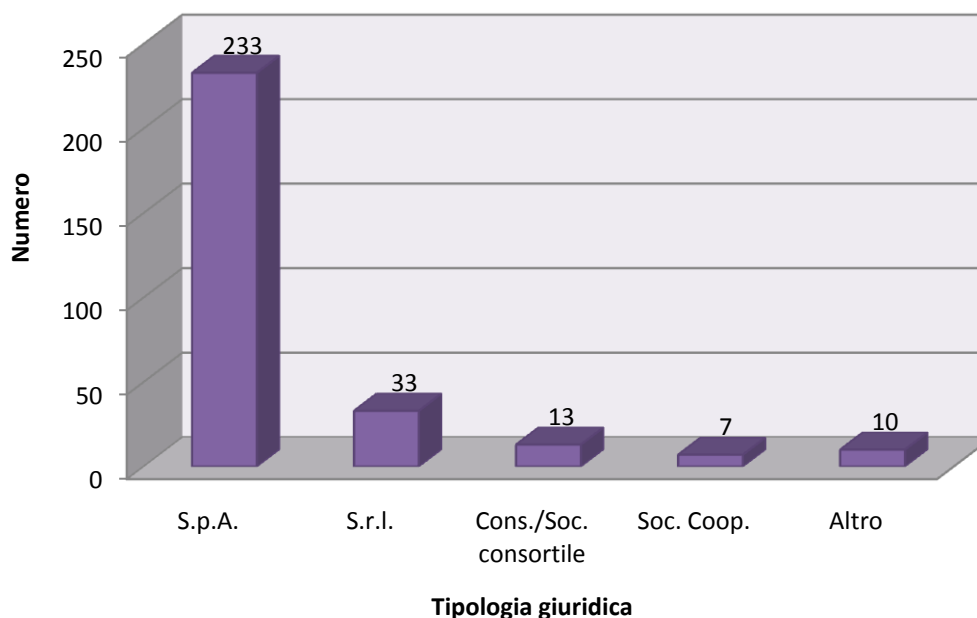
In merito alla struttura dei GPL, secondo una ricerca condotta nel 2008⁶² su un campione composto dai comuni italiani aventi una popolazione maggiore o uguale a 80.000 abitanti, per un totale di 60 enti e 296 controllate, si evidenzia la netta preponderanza di società di capitali sul totale di aziende partecipate dagli enti locali.

Come si evince nel grafico n. 1, che ripropone i risultati della citata ricerca, il 79% delle partecipate sono rappresentate da società per azione (233 partecipate), seguono le società a responsabilità limitata (33 partecipate pari all'11%), i consorzi/società consortili (13 partecipate pari al 4,4%) e le società cooperative (7 partecipate pari al 2,3%). La categoria residuale "Altro"

⁶² F. De Matteis, D. Preite, I. Steccolini, *La governance dei gruppi pubblici locali italiani: quali criticità per il bilancio consolidato?*, in *La finanza locale* n. 11, 2008

comprende l'azienda speciale, l'azienda municipalizzata, l'istituzione, l'ente autonomo e l'associazione/fondazione per un totale di 10 partecipate (pari al 3,3%).

Grafico n. 1:
La composizione dei gruppi pubblici locali



1.5 Sistemi di governance e problemi di accountability del GPL

L'insieme delle riforme e il connesso processo di aziendalizzazione sfociato nella creazione di numerose aziende partecipate hanno generato una gestione locale dei servizi pubblici che vede protagonista l'ente di riferimento. Agli enti locali spetta il compito primario della definizione dei bisogni, di scelta dei soggetti erogatori di servizi e di coordinamento, indirizzo e controllo sull'attività delle aziende partecipate, attraverso strumenti strategicamente significativi.

La proliferazione di gruppi pubblici locali, rende di grande attualità il tema del "controllo" e dell'adeguata definizione delle relazioni di governance tra l'amministrazione pubblica locale e le aziende partecipate.

Nella realtà nazionale ed internazionale, è possibile individuare tre diverse soluzioni per lo svolgimento della funzione di indirizzo, controllo e coordinamento delle aziende satellite: tradizionale, specialistica e innovativa.

La soluzione "tradizionale", diffusa nell'ambito degli enti locali italiani, si ha quando gli organi politici si avvalgono del supporto di strutture già esistenti nell'ente locale e competenti nelle diverse aree di attività in cui opera ogni azienda controllata⁶³. Tale soluzione comporta da un lato benefici connessi all'omogeneità delle competenze in base alle quali avviene l'interazione, dall'altro notevoli problematiche connesse all'impossibilità di dar vita ad indirizzi strategici unitari, in quanto non esiste un referente unico per tutte le aziende. In questa ipotesi, infatti, le competenze restano frammentate in capo ai singoli settori che gestivano i servizi prima dell'esternalizzazione. L'adozione di questo modello, di fatto, rende difficile la creazione di una strategia comune per l'intero gruppo, ed il sorgere di decisioni frammentarie e improntate più a risolvere problemi contingenti che non a realizzare un armonico disegno unitario di sviluppo locale: di fatto

⁶³ G. Grossi, *Il bilancio consolidato negli enti locali*, Padova Cedam 2004

l'eterogeneità dell'aggregazione si rifletterebbe in un'eterogeneità dei soggetti referenti, aggravando se possibile la frammentarietà del gruppo pubblico. Ancora, la soluzione oggetto di analisi comporterebbe, probabilmente, l'adozione di strumenti di programmazione e controllo diversi tra loro, rendendo ancor più difficile una sintesi che rappresenti la situazione dell'aggregato, con complesse problematiche connesse alla comparabilità delle performance delle aziende di gestione.

La soluzione "specialistica" si ha nel caso in cui all'interno dell'ente locale venga istituita un'apposita unità organizzativa avente il fine precipuo di creare e mantenere un collegamento stabile e profondo tra l'ente locale e le aziende controllate⁶⁴. In questa ipotesi le competenze dei servizi vengono aggregate all'interno di un'unica unità organizzativa abilitata sia al controllo delle aziende partecipate che a supportare l'amministrazione comunale, nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi attribuiti ai soggetti esterni responsabili della produzione dei servizi, nell'attività di predisposizione di piani di investimento/disinvestimento, reporting per organi istituzionali e direzionali, studi di fattibilità, piani di settore relativi ad enti ed aziende comunali, o con quota di partecipazione comunale.

La presenza di un costante punto di riferimento permette l'elaborazione di strategie comuni, con la realizzazione di quegli indirizzi unitari che consentono di definire un vero e proprio gruppo. Sarà in più possibile l'adozione di precisi strumenti, possibilmente anch'essi uguali per le varie aziende (ferme restando le specificità in termini di obiettivi), favorendo la successiva azione di controllo e di riattivazione del processo programmatico. Circa l'inserimento di tale struttura all'interno dell'organigramma dell'ente, appare consigliabile la collocazione in staff alla direzione generale: in tal modo sarà possibile un più rapido accesso ai dati, nonché evitare conflitti con altre aree dell'amministrazione, in virtù della posizione sovraordinata. L'inserimento della struttura in oggetto all'interno di una delle aree operative dell'ente comporterebbe rischi simili a quelli inerenti la collocazione in line dell'ufficio controllo di gestione (conflitti di interessi, maggiori resistenze all'ottenimento dei dati, rischio di assenza di competenze necessarie).

Da ultimo la soluzione "innovativa" consiste nella creazione di un apposito organismo aziendale (solitamente una società controllata integralmente dall'ente locale – holding pura) specializzato nel coadiuvare gli organi politici nella definizione degli obiettivi strategici riguardanti l'aggregazione delle entità economiche controllate dall'ente locale. Si tratta di una soluzione di indubbio interesse, laddove si consideri la possibilità di sfruttare i vantaggi connessi alla struttura societaria e alla sua maggiore fluidità d'azione (essendo essa meno legata a logiche burocratiche). In più, la soluzione in oggetto consente anche la gestione accentrata di alcuni servizi utili per il gruppo, come la gestione delle riscossioni e dei finanziamenti o la formazione del personale, con notevoli risparmi per l'intera aggregazione. Considerando, tuttavia, la realtà del gruppo locale italiano, occorre notare come sia possibile la gestione unitaria tramite holding esterna per le sole aziende aventi anch'esse la forma di società di capitali, essendo impossibile il conferimento di quote di istituzioni o aziende speciali. Occorrerà quindi un adeguato coordinamento all'interno dell'ente, affinché non si manifesti uno scollamento tra la gestione dei servizi affidati a società (tipicamente servizi di natura economica) e ad altre tipologie di soggetti, che rappresentano una parte assai rilevante dell'operatività dell'amministrazione sul proprio territorio. Il sorgere di un duplice trattamento tra le diverse tipologie di aziende potrebbe portare ad uno sviluppo rallentato e scevro dai benefici connessi alla gestione unitaria per le aziende che non gestiscono servizi economici, facendo perdere vantaggi quali, ad esempio, la possibilità di sinergie connesse alla copertura delle fisiologiche perdite di alcuni organismi con i profitti delle aziende di gestione dei servizi pubblici economici. La gestione coordinata di tutte le attività da parte di un soggetto unitario, improntata al principio di economicità, potrebbe da un lato ridurre le perdite di alcune aziende, dall'altro consentire politiche tariffarie confacenti con le esigenze del gruppo, ma anche con quelle dei cittadini: in presenza di mezzi sufficienti a coprire anche le gestioni in perdita, l'ente potrebbe optare per un calo delle tariffe imposte o per un accrescimento dei servizi erogati.

⁶⁴ G. Grossi, *Il gruppo comunale e le sue dinamiche economico-gestionali*, Padova Cedam 2001

Tale soluzione risulta presente in Australia, Nuova Zelanda e Svezia.

L'individuazione del miglior assetto organizzativo, tra le diverse alternative possibili, per l'esercizio della funzione di vertice strategico non rappresenta un problema astrattamente superabile. Ciascun ente locale è chiamato a trovare una soluzione operativa, effettuando valutazioni e considerazioni sulla base delle proprie dimensioni, delle sue aziende e del grado di accentramento/decentramento. In base alle dimensioni dell'ente locale, le tre soluzioni proposte si adattano rispettivamente ai gruppi di piccole, medie e grandi dimensioni.

Non bisogna dimenticare che la titolarità del servizio pubblico locale resta nelle competenze dell'amministrazione pubblica locale che, non può tralasciare gli obiettivi sociali cui è preposta e che si esplicano, anche a livello normativo, nella soddisfazione dei bisogni e nella promozione dello sviluppo della comunità locale.

L'amministrazione pubblica locale è quindi responsabile del raggiungimento simultaneo di obiettivi di economicità e di socialità ed, inoltre, gli incrementi di efficienza ed efficacia resi possibili dalla specializzazione aziendale dei servizi pubblici non dovranno essere finalizzati alla massimizzazione dei profitti conseguiti, ma dovranno tradursi in benefici netti per la collettività amministrata.

L'Ente pubblico locale, infatti, essendo responsabile dell'assolvimento di un *munus publico*, nel processo di esternalizzazione dei servizi e aziendalizzazione della P.A. è chiamato a svolgere tre ruoli distinti e separati:

- quello di azionista ed ha quindi la responsabilità del buon andamento dell'azienda, coniugando le attese degli stakeholders con le aspettative del mercato, ottimizzando l'efficienza produttiva e rispettando i vincoli normativi;
- quello di titolare dei servizi e deve quindi controllare la qualità dei servizi medesimi e la conformità dell'azione societaria alle strategie gestionali dell'Ente Comune;
- quello di pubblica amministrazione ed in questo ruolo istituzionale deve assolvere i suoi doveri nei confronti della collettività.

Soprattutto in quest'ultima accezione si evidenzia l'evolversi del concetto di accountability, il dover cioè dar conto alla cittadinanza dei risultati economici, finanziari e patrimoniali dall'attività in senso alto svolta dall'ente, sia attraverso gli strumenti pubblicistici classici sia utilizzando quelli privatistici ed aziendalistici delle società.

L'esigenza di un sistema di decisioni e di responsabilità sovraordinato alle singole aziende, unitamente all'esigenza di preservare e perseguire l'unitarietà di direzione all'intero gruppo, determina il concreto dispiegamento delle funzioni di indirizzo, coordinamento e controllo, riconducibili agli enti locali in quanto soggetti posti al vertice della struttura di gruppo pubblico locale.⁶⁵

La capogruppo dovrà quindi predisporre strumenti, tramite i quali assegnare a ciascuna consociata obiettivi in termini economici, finanziari, tecnici, di mercato, coerenti con il disegno strategico voluto dal vertice dell'aggregazione. L'attività di programmazione, per essere realmente incisiva, deve essere accompagnata da una verifica puntuale del rispetto degli indirizzi forniti.

Il punto cruciale è che, in presenza di servizi esternalizzati, a fronte di questi fabbisogni il bilancio dell'ente locale (unico strumento regolamentato), da solo, non consente l'apprezzamento degli impatti economici, finanziari, patrimoniali del complesso delle attività di prestazione dei servizi, che risultano espresse in modo frammentato nei bilanci dei singoli soggetti gestori.

In tal contesto si rende necessario per l'ente locale dotarsi di sistemi informativi direzionali che riescano ad informare e a supportare, nelle decisioni di tipo strategico, gli amministratori pubblici. Le scelte di questi ultimi devono essere adottate considerando l'ottica del gruppo.

Per colmare le citate lacune del sistema informativo dell'ente locale, uno strumento ancora poco conosciuto e utilizzato nei gruppi pubblici locali italiani, che può essere di grande utilità ai fini di un efficace governo di un complesso organizzato di aziende è il bilancio consolidato.

⁶⁵ L. Pullano, F. Bruno, *Enti locali e aziende di servizi pubblici: aspetti e processi di corporate governance*, in Finanza locale n. 7-8, 2008

Il bilancio consolidato, oggetto del presente studio, è il bilancio che espone la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico di un gruppo di imprese, guardando quindi al gruppo come entità economica unitaria, a prescindere dalle specificità economiche e giuridiche delle singole aziende che lo compongono.

Tramite tale strumento è infatti possibile conoscere la composizione del patrimonio dell'aggregato, nonché comprendere le sue performance economiche, evidenziando così, per tale via, i risultati delle strategie impostate dalla capogruppo.

Il bilancio consolidato, oltre alla funzione gestionale, è anche un importante strumento di accountability, esso infatti, abbracciando l'intera attività dell'ente e non solo una parte come ormai avviene per il bilancio consuntivo dell'ente locale, consente di far conoscere ai cittadini l'utilizzo delle risorse da essi fornite, nonché di confrontate i benefici provenienti dalla fruizione dei servizi con i sacrifici imposti per poter godere degli stessi.

Occorre precisare che il bilancio consolidato è strumento altamente tecnico, la cui lettura è complessa per gli stessi "addetti ai lavori": è quindi difficile credere che i cittadini siano in grado di coglierne appieno la significatività. Il documento in oggetto dovrebbe, quindi, essere utilizzato per fornire alcuni dati attendibili tramite forme di comunicazione più semplici ed immediate come il bilancio sociale: esso, con le informazioni promananti dal consolidato, potrebbe essere realmente in grado di comunicare ai cittadini l'intera azione svolta in loro favore dall'ente locale, in via diretta (ad oggi prevalente nei bilanci sociali) ed indiretta. L'amministrazione potrebbe così rendere nota non solo la qualità dei servizi prodotti, ma anche le azioni di controllo e tutela delle diverse categorie di stakeholder che vengono realizzate.

Vista l'importanza di tale documento, nel prosieguo della trattazione, una volta tratteggiate le caratteristiche e la funzione del bilancio consolidato, ci si focalizzerà su di esso, analizzandone le modalità di redazione considerando la prospettiva normativa e dei principi contabili.

In questa sede risulta però opportuno evidenziare che di sicura utilità ai fini della misurazione della performance del GPL, in modo complementare rispetto al bilancio consolidato, ci sono gli indicatori. Tramite essi è infatti possibile programmare gli obiettivi e verificare i risultati ottenuti dalle singole aziende, in modo tale da poter avere evidenza della bontà del loro operato. In più, essi consentono di orientare il comportamento dei diversi soggetti che agiscono all'interno dell'ente locale e delle consociate: la presenza di un sistema di controllo, basato su dati oggettivi e non facilmente confutabili, induce un maggior impegno da parte del management delle diverse aziende del gruppo.

Gli indicatori possono essere suddivisi in:

- contabili, di natura economico-finanziaria, derivanti dai bilanci dell'ente e delle sue controllate;
- non contabili, legati cioè a dati ottenuti tramite la contabilità analitica o rielaborazioni statistiche.

Tra i primi vi sono quelli legati all'analisi di bilancio, ovvero gli indici patrimoniali-finanziari e quelli economici.

Tra gli indicatori non contabili è possibile individuare misure di efficienza (rapporto tra costo dell'input impiegato e output prodotto), di efficacia (rapporto tra risultati conseguiti e obiettivi prestabiliti) e del grado di economicità (capacità aziendale di ricercare e mantenere un equilibrio economico).

Gli indicatori possono e devono essere utilizzati in tutti i momenti che caratterizzano il ciclo di programmazione e controllo di gruppo: essi, infatti, devono essere sicuramente definiti a preventivo, in modo tale da rendere noti non solo i risultati che si vogliono ottenere, sulla base dei quali verranno valutate le prestazioni delle diverse aziende, ma anche il parametro tramite il quale avverrà la misurazione.

L'utilizzo degli indicatori, senza dubbio importante per i gruppi pubblici, deve sempre avvenire considerando che la loro portata informativa risente di alcuni limiti: innanzitutto, gli indici devono essere necessariamente pensati in rapporto non solo ai fenomeni da misurare, ma anche alle caratteristiche dell'azienda che li deve utilizzare. In più, occorre che gli stessi siano sottoposti a

costante manutenzione, in quanto devono adattarsi ai cambiamenti del contesto di riferimento e dell'oggetto della misurazione.

Le informazioni sulla performance ricavabili dagli indicatori possono supportare l'elaborazione delle strategie di miglioramento organizzativo anche mediante un processo di confronto tra prodotti, servizi, processi e caratteristiche di più entità organizzative (amministrazioni o unità organizzative interne).

Questo tipo di analisi, che si chiama benchmarking, serve per misurare, valutare e verificare la propria performance e confrontarla con quella di altre organizzazioni simili per capire e gestire i fattori che determinano prestazioni superiori.

Dal confronto effettuato sulla base di specifici indicatori (benchmark) sono individuate le organizzazioni che rappresentano le prassi migliori (nel senso di uno standard di confronto o punto di riferimento con il quale altri devono essere misurati). In un certo senso, nell'ambito delle pubbliche amministrazioni il benchmarking mira a incentivare il miglioramento tramite la creazione di un tipo di comparazione virtuale che mette al confronto i servizi e le organizzazioni che generalmente non sono sottoposte alle regole dei mercati concorrenziali.

Lo scopo ultimo del benchmarking è quello di promuovere dei cambiamenti per migliorare la performance organizzativa, sia che si tratti di un miglioramento continuo, sia che si tratti di cambiamenti più radicali avviati ad hoc mediante l'impiego di strumenti come il Business Process Reengineering, il Business Process Improvement o il Public Organization Reengineering .

Dunque il benchmarking non si ferma al semplice confronto fra indicatori, bensì ricerca le cause da cui sono scaturiti i risultati gestionali resi palesi dai primi.

Capitolo 2

Il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale

2.1 Premessa

Il bilancio consolidato può essere definito come quel bilancio che espone la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico di un gruppo di imprese considerate come se fossero un'unica impresa. Da questo è possibile evincere informazioni sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria del gruppo unitariamente considerato. Infatti, le imprese costituenti il gruppo sono considerate come un unicum ovvero divisioni o filiali di un'unica grande società e, quindi, le singole voci dei bilanci di ognuna di queste vengono sommate tra loro (la cosiddetta somma linea per linea) ottenendo il cosiddetto bilancio aggregato⁶⁶ per arrivare - in seguito alle opportune operazioni di rettifica al fine di eliminare le operazioni infragruppo - alla redazione del «consolidato».

La dottrina economico-aziendale distingue il concetto di bilancio consolidato da quelli di bilancio aggregato e bilancio combinato.

Nel bilancio aggregato, poiché non vengono eliminate le partite patrimoniali ed economiche infragruppo, esso mostra valori di attività e passività complessive, di capitale netto ed utile di gruppo non veritieri. Tale documento, come è facile intuire, ha uno scarso valore informativo.

Per bilancio combinato, invece, si intende il bilancio consolidato di un gruppo paritetico o orizzontale, cioè di un'aggregazione in cui la capogruppo esercita il controllo sulle altre aziende del gruppo, in funzione di accordi fra le stesse e non in funzione di partecipazioni azionarie.

La differenza sostanziale fra bilancio consolidato e bilancio combinato va individuata nella mancanza, in quest'ultimo, della fase di sostituzione delle partecipazioni della capogruppo con le attività e passività delle controllate.⁶⁷

⁶⁶ Il bilancio aggregato è definito come un bilancio redatto eseguendo semplicemente la somma aritmetica delle attività e delle passività di tutte le aziende controllate dalla capogruppo.

⁶⁷ Per approfondimenti sul bilancio combinato si veda P. Pisani, *Gruppi aziendali e bilanci di gruppo*, Giuffrè, Milano 1983

Ritornando al bilancio consolidato, esso costituisce lo strumento per poter comprendere la realtà reddituale, patrimoniale e finanziaria del gruppo inteso come entità diversa dalle singole società che lo compongono.

Con riferimento alla funzione del bilancio consolidato, occorre osservare che esso è il principale strumento di rendicontazione dei gruppi aziendali, intesi quali insiemi di aziende giuridicamente autonome, retti da un unico soggetto economico ed aventi una strategia unitaria da quest'ultimo impostata (si ha quindi una perdita di autonomia sotto il profilo economico da parte delle diverse imprese componenti), che si fa portatore dell'interesse generale, indirizzando in modo unitario l'attività dell'intero gruppo: tale soggetto economico si identifica nell'impresa capogruppo.

In tal modo, l'attività di ogni singola impresa viene valutata in relazione al contributo che questa apporta al gruppo al fine di generare «profitto» per quest'ultimo e anche le decisioni strategiche possono essere correttamente ponderate e poste in essere solo se valutate rispetto ai loro effetti sull'attività complessiva del gruppo (cioè in termini di realizzazione degli obiettivi di questo).

Nel settore privato il bilancio consolidato è stato introdotto nel nostro Paese nel 1991 con il D. Lgs. n. 127/1991, con cui sono state recepite la quarta e la settima direttiva CEE, in particolare quest'ultima relativa ai conti consolidati.

L'accoglimento di tale strumento nel nostro sistema privatistico, collegato al crescente fenomeno delle esternalizzazioni dei servizi tramite la creazione di aziende private sottoposte al controllo da parte degli enti pubblici e alla necessità di rendere conto dei risultati ottenuti attraverso l'uso delle risorse pubbliche (accountability) ha suscitato l'interesse degli addetti del settore verso l'allargamento di questo strumento anche ai gruppi economici la cui capogruppo sia un ente pubblico locale.

A dimostrazione di tale interesse sul piano normativo, la legge delega sul federalismo fiscale ha previsto l'introduzione del bilancio consolidato.

A sua volta, sul piano amministrativo, l'Osservatorio per la finanza e Contabilità degli enti locali ha approvato in via sperimentale e completa nel 2009 un nuovo principio contabile interamente dedicato alla predisposizione del bilancio consolidato degli enti locali. Si tratta del principio contabile n. 4, che contiene i principi per la redazione e presentazione del bilancio consolidato e per la contabilizzazione degli organismi controllati, a controllo congiunto e collegati, nel rendiconto dell'ente locale controllante.

I principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS), da anni impongono, a scopi informativi, la redazione del consolidato a tutti gli enti del settore pubblico che controllano un'entità economica (e quindi anche un organismo che non sia un'azienda).

La normativa italiana non impone all'ente locale la redazione di un bilancio consolidato che lo aggrega con le altre entità economiche da esso controllate, anche perché, a causa della differente natura che caratterizza l'ente locale, gli altri organismi pubblici economici che ad esso fanno capo e le aziende di produzione da questo controllate, il bilancio consolidato non risulta agevole.

Il sesto comma dell'articolo 230 del Testo Unico degli enti locali (TUEL) prevede però la facoltà, per l'ente locale, di redigere un "conto consolidato patrimoniale per tutte le passività interne ed esterne", sulla base della potestà regolamentare.

Inoltre, il secondo comma dell'articolo 152 del TUEL dispone: "Il regolamento di contabilità assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi."

L'estensione di quanto previsto dal D. Lgs. n. 127/1991 e dal principio contabile OIC 17 alla realtà dell'ente locale, risulta chiaro, sarebbe improponibile senza opportuni adattamenti, che devono rendere coerente la tecnica di consolidamento al particolare contesto del gruppo ente locale.

Infatti, le società che fanno parte dei normali gruppi di imprese adottano tutte la medesima tipologia di contabilità e di regola seguono gli stessi principi contabili. Non è così invece per quanto riguarda gli enti locali e le loro aziende partecipate, che, come osservato nel primo capitolo, possono trovarsi

di fronte società di capitali, aziende speciali, istituzioni, fondazioni, ecc. tutte con sistemi contabili eterogenei tra loro.⁶⁸

Le tematiche da affrontare per definire il *modus operandi*, a seconda della qualità degli obiettivi che ci si prefigge, sono diverse:

- l'area di consolidamento;
- le modalità di consolidamento;
- la tipologia di contabilità da adottare;
- i principi contabili da applicare.

Analizziamo in questa sede, dopo una breve presentazione del quadro normativo e dei principi contabili per il bilancio consolidato del settore privato, i principi contabili IPSAS, i principi contabili italiani per gli enti locali, le finalità, i benefici e le criticità del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale e le tendenze nazionali e internazionali.

⁶⁸ S. Pozzoli, *Il bilancio consolidato per gli enti locali secondo il principio contabile dell'Osservatorio*, in Insetto di AziendaItalia n. 6, 2009

2.2 Il bilancio consolidato del settore privato

Un gruppo aziendale è comunemente definito come un insieme di unità tra loro autonome dal punto di vista giuridico, assoggettate ad un unico soggetto economico.

Infatti, le imprese legate da vincoli partecipativi, in quanto operanti nell'ambito di un gruppo economico, conservano la loro autonomia giuridica, ma subiscono una più o meno rilevante influenza nella gestione economica.

Il fenomeno dei gruppi, sempre più diffusi ai giorni nostri, sorge per diverse motivazioni, quali il tentativo di sfruttare economie di scala, di ridurre la concorrenza, di integrare diverse fasi di un medesimo processo produttivo, di penetrare in nuovi mercati, ecc..

La dottrina aziendalistica ha esaminato il gruppo aziendale sotto molteplici punti di vista (produttivo, strutturale, organizzativo, ecc.) ed ha elaborato diverse distinzioni. Di seguito si riportano in sintesi alcune di queste configurazioni teoriche:

- dal punto di vista del livello di integrazione strategica si distingue tra: gruppo economico⁶⁹ e gruppo finanziario⁷⁰;
- con riferimento all'attività svolta dalla società capogruppo (holding) quest'ultima è così qualificata: holding pura, se è caratterizzata dall'assenza di attività produttiva e dall'accentramento delle funzioni di pianificazione, finanza e controllo; holding mista, quando unisce alle funzioni proprie di pianificazione, finanza e controllo anche quella produttiva⁷¹;
- con riferimento alle modalità di configurazione del controllo si distingue, come precedentemente osservato, tra: gruppi a struttura semplice, gruppi a struttura complessa e gruppi a catena. Inoltre, un gruppo può essere suddiviso in sottogruppi, questo vuol dire che la holding al posto di controllare direttamente tutte le società le controlla tramite altre società dette subholding (questa ulteriore suddivisione viene solitamente effettuata allo scopo di identificare aree omogenee di affari, cioè di raggruppare controllate che operano nello stesso settore economico al fine di gestirle nel modo migliore).

Per poter comprendere la reale situazione dell'unitario gruppo di aziende, spesso composto da molteplici imprese legate tra loro da complessi legami, non possono essere sufficienti i bilanci delle singole consociate, in quanto l'informazione risulterebbe eccessivamente frammentata ed eterogenea, impedendo di apprezzare i risultati delle strategie poste in essere dalla capogruppo: a tal fine diviene essenziale la redazione di un bilancio consolidato, visto quale il documento volto a

⁶⁹ Secondo questa teoria una aggregazione di imprese configura una unità economica se è caratterizzata da un disegno imprenditoriale e da una direzione unitaria del complesso di imprese che lo compongono. Tale concetto implica l'esercizio effettivo del coordinamento e non la mera potenzialità del potere di controllo. Quest'ultimo poi, viene fatto discendere tanto dal potere attribuito dal possesso di partecipazioni maggioritarie, quanto dal potere derivante da legami contrattuali. Secondo un parte della dottrina, nel gruppo economico non è necessaria l'esistenza di una società capogruppo (gruppo verticale), essendo possibile attuare l'unità del disegno imprenditoriale e della direzione anche attraverso accordi fra più imprese che portino, ad esempio, alla designazione di un unico comitato di direzione o alla designazione comune degli amministratori.

⁷⁰ Il gruppo finanziario è caratterizzato dalla presenza di un controllo garantito tanto dal possesso di partecipazioni, quanto da vincoli contrattuali, che non si esplica però necessariamente in un coordinamento di gruppo inteso quale unica entità economica.

⁷¹ Anche i gruppi si possono dividere in due categorie: gruppi conglomerati e gruppi integrati. I gruppi conglomerati sono costituiti da imprese che svolgono attività economiche non collegate tra loro (ad esempio un'industria alimentare e una società di trasporti), mentre i gruppi integrati sono costituiti da aziende che svolgono attività economiche tra loro collegate. I gruppi integrati si distinguono ulteriormente in gruppi verticali e in gruppi orizzontali. I gruppi verticali sono formati da aziende che svolgono una parte dello stesso processo produttivo (ad esempio una cartiera e una società che produce imballaggi in cartone); i gruppi orizzontali sono formati da imprese la cui attività è collegata in modo indiretto, o dal fatto che i loro prodotti siano succedanei (un'impresa che produce burro e una che produce margarina) o dal fatto che i loro prodotti siano complementari (ad esempio una società petrolifera e un'industria automobilistica).

rappresentare in modo unitario la situazione patrimoniale, finanziaria e l'andamento economico dell'intero gruppo.

In Italia il bilancio consolidato dei gruppi privati, come accennato in premessa, trova le sue basi normative nel D. Lgs. 127/91, ossia il provvedimento legislativo che ha recepito la settima direttiva europea sui bilanci consolidati e nel principio contabile OIC⁷² n. 17.

Tale principio, nato con lo scopo di interpretare le norme relative alla redazione del bilancio consolidato, definisce lo stesso come quel bilancio che consente di:

- sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci delle società che detengono rilevanti partecipazioni di maggioranza;
- ottenere una visione globale sulle consistenze patrimoniali-finanziarie del gruppo e delle sue variazioni, incluso il risultato economico;
- misurare tali consistenze e risultati secondo corretti e omogenei principi contabili, eliminando gli utili intragruppo non realizzati nei confronti di terzi;
- assolvere a funzioni essenziali di informazione (il bilancio consolidato è, difatti, lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo sia verso i terzi che sotto il profilo del controllo di gestione) che non possono essere assolte dai bilanci separati delle singole società componenti il gruppo;
- eliminare tutte le appostazioni operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie.

Con l'introduzione del D. Lgs. n. 38/2005 è cambiato il quadro di riferimento delle imprese tenute alla redazione del bilancio consolidato e conseguentemente l'OIC n. 17 è sempre rivolto alla generalità delle imprese, eccetto per quelle per cui si applicano obbligatoriamente gli IAS/IFRS⁷³ elaborati dall'International Accounting Standard Board (IASB⁷⁴) e per le imprese operanti in settori

⁷² L' Organismo Italiano di Contabilità (OIC) è stato costituito il 27 novembre 2001, sotto forma di fondazione privata. I suoi compiti possono essere sintetizzati in questi termini:

- valutare l'applicabilità dei Principi contabili internazionali in Italia;
- collaborare con l'EFRAG e quindi con lo IASB, nel processo teso ad uniformare i bilanci europei;
- emanare i principi contabili per la redazione dei bilanci dei soggetti per i quali non è prevista l'applicazione immediata degli IAS (Enti non profit, Amministrazioni pubbliche nazionali e locali);
- collaborare con il legislatore nell'emanazione della normativa contabile.

⁷³ I principi contabili internazionali (IAS/IFRS) sono costituiti da un insieme di criteri contabili, di matrice anglosassone, che sono stati perfezionati da un organismo di diritto privato (*International Accounting Standards Board* - IASB) al fine di promuovere l'armonizzazione delle regole per la redazione dei bilanci delle società.

Gli IAS/IFRS, in particolare, sono principi contabili direttamente orientati al mercato e agli investitori, per cui il modello contabile rappresenta lo strumento per garantire, un'informativa veritiera, trasparente e corretta (*true and fair view*) dell'impresa.

⁷⁴ Lo IASB, l'organismo preposto alla statuizione dei principi contabili internazionali, è uno *standard setter* internazionale di natura privata, al quale partecipano le professioni contabili dei principali paesi nonché, in qualità di osservatori, l'Unione Europea, lo IOSCO (*International Organization of Securities, Commission*) e il Comitato di Basilea. Lo IASB, costituito nell'aprile 2001, raccoglie l'eredità dell' *International Accounting Standards Committee* (IASC), costituito nel 1973 dall'International Federation of Accountants (IFAC - *l'organizzazione che rappresenta la professione contabile internazionale*), allo scopo di promuovere l'armonizzazione delle regole per la redazione dei bilanci delle società. Con la trasformazione dello IASC in IASB si è deciso, tra l'altro, di denominare i nuovi principi contabili *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Nella sua attività lo IASB è supportato da diversi organi, tra cui assume rilevante importanza l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), organo così ridenominato nel 2002 (prima Standing Interpretations Committee - SIC) a seguito dei profondi rinnovamenti subiti dallo IASC. L'IFRIC ha l'importante compito di emanare i documenti contenenti le interpretazioni ufficiali dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

A livello Europeo, rappresentano organismi di estrema significatività per il ruolo che sono richiamati a svolgere l'*Accounting Regulatory Committee* (ARC) e l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG).

Il primo è un organismo politico presieduto dalla Commissione Europea, composto da rappresentanti degli Stati membri dell'Unione, la cui funzione consiste nell'approvazione dell'adozione degli standard internazionali in Europa.

Il secondo è un'istituzione privata, la cui costituzione è stata promossa nel 2001 dall'Unione Europea, la cui funzione è fornire la consulenza tecnica necessaria per la valutazione e l'omologazione dei principi contabili internazionali in rapporto alle norme vigenti negli Stati membri.

particolari, per cui si applicano norme specifiche quali enti creditizi e finanziari, imprese assicurative, fiduciarie, ecc.

Nel modello contabile IASB il bilancio consolidato è analizzato: dal principio contabile internazionale IAS 27, che si applica per la preparazione dei bilanci consolidati di un gruppo di entità controllate da una capogruppo; dal principio contabile internazionale IAS 28, che si riferisce alle partecipazioni in società collegate, e dal principio contabile internazionale IAS 31, inerente le partecipazioni in joint venture.

Ritornando alla normativa italiana, il D. Lgs. n. 127/1991 non esprime altra nozione di gruppo se non quella implicita nella definizione dell'obbligo di consolidamento di tutte le imprese controllate. Per il controllo societario viene fatto un esplicito riferimento all'articolo 2359 C.C. che configura, secondo la dottrina ormai consolidata, situazioni di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuali".

Sono considerate controllate le società in cui la capogruppo detenga, anche indirettamente (tramite altre società controllate), la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o disponga dei voti sufficienti ad esercitare in questa un'influenza dominante (o possa esercitarla tramite clausole statutarie o contrattuali).

Dispone, infatti, l'articolo 26 del D. Lgs. 127/1991 che agli effetti dell'art. 25 sono considerate imprese controllate quelle indicate nei numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 2359 del codice civile.

Agli stessi effetti sono in ogni caso considerate controllate:

- a) le imprese su cui un'altra ha il diritto, in virtù di un contratto⁷⁵ o di una clausola statutaria⁷⁶, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge applicabile consenta tali contratti o clausole;
- b) le imprese in cui un'altra, in base ad accordi con altri soci, controlla da sola la maggioranza dei diritti di voto⁷⁷. Si tratta di situazione di fatto, potrebbe trattarsi anche di una maggioranza relativa dei diritti di voto se la restante parte dei diritti di voto è polverizzata.⁷⁸

L'organo professionale italiano (OIC), pur non fornendo una definizione di aggregazione aziendale, evidenzia le caratteristiche del controllo e le modalità in cui lo stesso si palesa. Secondo le indicazioni fornite nel documento, ai fini della redazione del bilancio consolidato, il controllo deve essere:

- duraturo, ovvero non contingente, non connesso ad investimenti speculativi e stabile nel tempo;
- autonomo, cioè non subordinato ad accordi con altri soggetti indipendenti.

Come è facile intuire la nozione di gruppo non necessariamente coincide con il concetto di area di consolidamento.

Se, infatti, il primo si concepisce come un insieme interconnesso (o sistema) di aziende, composto da controllante e controllate, l'area di consolidamento è un insieme minore o, al più, uguale a questo, atteso che comprende solo quei soggetti, appartenenti al gruppo aziendale, i cui bilanci devono essere sottoposti alla procedura di consolidamento; a tale area si perviene attraverso l'esclusione (obbligatoria o facoltativa) di alcune società del gruppo dall'integrazione.

Si pone dunque il problema di elevato spessore, sia concettuale che operativo, consistente nella individuazione di quest'area, problema al quale sono state date, nelle legislazioni e nelle concezioni dottrinali di diversi paesi, soluzioni differenti, tese a privilegiare ora aspetti sostanziali, ora aspetti più meramente formali.

⁷⁵ Si tratta dei contratti di dominazione non consentiti dal diritto italiano.

⁷⁶ Include l'ipotesi di influenza dominante esercitata dall'azionista minoritario ente pubblico in virtù di clausola statutaria che gli riserva la nomina della maggioranza degli amministratori, v. art. 2458 c.c.

⁷⁷ Esempio: patti di sindacato, obbligo contrattuale di non esercizio del voto da parte di altri soci.

⁷⁸ Ai fini della verifica del requisito di controllo si considerano anche i diritti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persone interposte; non si considerano quelli spettanti per conto di terzi.

Il D. Lgs. 127/91 nell'introdurre l'obbligo di redazione e pubblicazione dei bilanci consolidati, si è limitata a sancire tale obbligo per:

- le società di capitali che controllano un'impresa di qualunque forma giuridica;
- gli enti pubblici economici (di cui all'articolo 2201 del codice civile) che hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale, le società cooperative e le società di mutua assicurazione che controllano una società di capitali.

In sintesi è necessario prima esaminare la forma giuridica della controllante e, successivamente, quella della controllata. Restano di conseguenza non obbligati alla redazione del bilancio consolidato:

- gli imprenditori individuali, le società di persone⁷⁹;
- le associazioni o fondazioni che esercitano attività imprenditoriale, anche nel momento in cui siano controllanti di una società di capitali (a meno che l'impresa controllata abbia emesso titoli quotati in mercati regolamentati);
- gli enti pubblici che non hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale, le società cooperative e le mutue assicuratrici che non controllano società di capitali;

L'esclusione dall'obbligo è motivata anche dalla circostanza che trattasi di soggetti controllanti non tenuti alla pubblicazione dei propri bilanci.

Inoltre, possono essere escluse dal consolidamento (è una facoltà), ai sensi dell'articolo 28 del D. Lgs. 127/91, come modificato dal D. Lgs. 2 febbraio 2007, n. 32, le imprese controllate quando:

a) la loro inclusione sarebbe irrilevante alla rappresentazione veritiera e corretta, salvo il caso che il complesso di tali esclusioni sia rilevante ai fini della clausola generale. La rilevanza è normalmente misurata sulla base del totale attivo, patrimonio netto e ricavi caratteristici o sulla base dell'importanza strategica dell'impresa all'interno del gruppo.

b) l'esercizio effettivo dei diritti della controllante è soggetto a gravi e durature restrizioni (es.: procedure concorsuali; procedimenti di nazionalizzazione o espropriazione; norme che vietano il rimpatrio dei capitali e dei dividendi; rischi di natura politica. In merito lo IAS 27 prevede invece l'obbligo di esclusione, ma solo se la perdita di controllo è effettiva: perdita del potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di una controllata al fine di ottenerne i benefici);

c) non è possibile ottenere tempestivamente, o senza spese sproporzionate, le necessarie informazioni. Si tratta di casi limitati e eccezionali: eventi di natura straordinaria che hanno determinato la perdita delle informazioni necessarie al consolidamento; controllate residenti all'estero che per motivi politici sono impossibilitate a comunicare le informazioni. Per la Relazione ministeriale al decreto può applicarsi al caso di partecipazioni acquistate nell'esercizio.

d) le loro azioni o quote sono possedute esclusivamente allo scopo della successiva alienazione (scopo immediato e non eventuale. Normalmente la partecipazione è iscritta nell'attivo circolante – in merito lo IAS 27 prevede che le partecipazioni possedute per la vendita devono essere contabilizzate come da IFRS 5).

Tutte le società escluse vanno comunque inserite nel consolidato utilizzando il metodo del patrimonio netto, di cui si dirà nel prosieguo.

Sono esonerati alla redazione del bilancio consolidato, ai sensi dell'articolo 27 del D. Lgs. 127/91, come modificato dal D. Lgs. del 7.11.2006, n. 285 e dal D.Lgs. 3 novembre 2008, n. 173, restando obbligati ad indicare le ragioni dell'esonero nella nota integrativa:

- le imprese controllanti che, unitamente alle controllate, non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti quantitativi:
 - euro 17.500.000 nel totale dell'attivo dello stato patrimoniale;
 - euro 35.000.000 nel totale dei ricavi e delle prestazioni;
 - 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

⁷⁹ Le S.n.c. e le S.a.s. sono tenute alla redazione del bilancio consolidato solo se tutti i loro soci illimitatamente responsabili sono rappresentati da S.p.a., S.a.p.a. o S.r.l.

La verifica deve essere effettuata sommando gli importi dell'attivo di stato patrimoniale e ricavi dei bilanci della capogruppo e delle imprese controllate, senza operare alcuna operazione di consolidamento, in quanto sarebbe fuori luogo richiedere operazioni di consolidamento se l'obbligo dello stesso non è certo.

L'esonero della redazione del bilancio consolidato, tuttavia, non si applica se l'impresa controllante o una delle imprese controllate ha emesso titoli quotati in Borsa.

- nel caso di presenza di sottogruppi, le imprese a loro volta controllate (della "controllata-controllante di 2° livello", es. subholding) quando la controllante è titolare di oltre il 95% delle azioni o quote dell'impresa controllata ovvero, in difetto di tale condizione, quando la redazione del bilancio consolidato non è richiesta almeno 6 mesi prima della fine dell'esercizio da tanti soci che rappresentano almeno il 5% del capitale.

La controllante di 2° livello può non redigere il bilancio consolidato alle seguenti condizioni:

1. l'impresa controllante (es. holding) redige il bilancio consolidato ed è sottoposta al diritto di uno stato membro dell'Unione europea;
2. l'impresa controllata (es. subholding) non ha emesso titoli quotati in borsa.

In questo caso la nota integrativa deve altresì indicare la denominazione e la sede della società controllante che redige il bilancio consolidato; copia dello stesso, della relazione sulla gestione e di quella dell'organo di controllo, redatti in lingua italiana, devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove è la sede dell'impresa controllata; dell'avvenuto deposito deve farsi menzione nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata.

Lo IAS 27, diversamente, indica che una capogruppo deve sempre presentare il bilancio consolidato in quanto fonda la sua ragion d'essere sul presupposto che il consolidato è uno strumento d'informazione sulla struttura, dinamica finanziaria e risultato economico del gruppo; esso, in altri termini, non pone limitazioni determinate da caratteristiche specifiche richieste ai gruppi.

L'unica eccezione è rappresentata dal caso in cui una società capogruppo interamente controllata, anche solo di fatto, può non redigere questo bilancio purché ottenga il consenso dei possessori della quota di pertinenza di terzi.⁸⁰ In ogni caso bisogna indicare i motivi della mancata presentazione e i criteri di contabilizzazione dei valori delle imprese controllate. Deve anche essere indicata la denominazione e la sede legale della capogruppo che pubblica il bilancio consolidato. Non sono previsti altri casi di esonero.

Una volta individuata l'area di consolidamento, la fase centrale, e forse la più delicata, del processo di integrazione dei singoli bilanci in quello del gruppo cui più imprese appartengono è plausibilmente quella in cui si procede al consolidamento delle partecipazioni.

A livello internazionale sono state elaborate numerose teorie di consolidamento le quali, rifacendosi ad una differente concezione del gruppo, generano delle diversità sia rispetto all'accezione di bilancio consolidato, sia in relazione al processo di consolidamento relativamente al metodo adottato e al trattamento di alcune poste contabili.

In merito al ruolo assegnato al bilancio consolidato, esistono tre prevalenti filoni teorici: la teoria dell'entità, la teoria della proprietà e la teoria della capogruppo.

La teoria dell'entità (entity theory) considera il consolidato come il bilancio che contiene i risultati, patrimoniali ed economici, complessivi del gruppo. Secondo tale teoria la capogruppo non è che una delle unità del gruppo stesso.⁸¹

La teoria della proprietà (proprietary theory), invece, valuta, come elemento cardine dell'aggregazione aziendale, la capogruppo, che viene considerata nel suo ruolo di proprietaria delle

⁸⁰ Con la dizione "di fatto interamente posseduta" lo IAS 27 intende indicare che la capogruppo detiene il 90% o più dei voti esercitabili in assemblea.

⁸¹ Si vedano: M. Moonitz, *The entity theory of consolidated statements*, The foundation Press Inc., Brooklyn 1951; W.A. Paton, *Accounting theory*, Ronald Press, New York 1922; E. Viganò, "L'entità concept" nella dottrina contabile americana, in *Studi economici*, Giannini 1965.

partecipazioni nelle altre aziende partecipate. In base a questa teoria, pertanto il bilancio consolidato viene concepito come un ampliamento del bilancio della capogruppo.

La teoria della capogruppo (parent company theory) e, infine, considerata un modello concettuale intermedio tra la teoria dell'entità e della proprietà. Essa pone l'accento sul gruppo, visto come insieme unitario finalizzato a soddisfare gli interessi della controllante, ma tenendo in considerazione gli interessi delle minoranze.⁸²

In merito al metodo di consolidamento adottabile, intendendosi per metodo "la logica che va seguita per inserire nel consolidamento i valori delle affiliate"⁸³, le soluzioni predisposte dalla tecnica ragionieristica risultano differenti in relazione alle diverse teorie contabili di gruppo accettate.

Secondo la teoria dell'entità, il gruppo costituisce un'unica entità economica e contabile e pertanto il patrimonio e il risultato economico appartengono al gruppo nel suo complesso, senza distinzione alcuna delle interessenze di terzi. Conseguentemente, all'interno del bilancio consolidato, i soci di maggioranza e quelli di minoranza delle imprese partecipate vengono considerati in modo analogo e sono accreditati delle rispettive quote proporzionali delle attività nette espresse a valori correnti al momento dell'acquisizione, in tal modo la quota parte di patrimonio netto di pertinenza dei soci di minoranza è considerata ed esposta in bilancio come parte integrante del patrimonio netto. Gli eventuali utili o perdite non realizzate dalle operazioni infragruppo sono, comunque, dedotti dalle quote di risultato attribuibili ai soci di maggioranza e di minoranza. Secondo questa teoria viene utilizzato il metodo di consolidamento integrale (o globale).

Il metodo di integrazione globale prescrive che le attività e le passività delle aziende controllate siano riportate integralmente in sostituzione della voce partecipazioni della società madre, anche quando la quota da questa posseduta sia inferiore al 100%. Allo stesso modo sono ripresi interamente i costi e ricavi all'interno del Conto Economico, infine globale è l'eliminazione degli utili interni e delle voci attive e passive infragruppo (crediti e debiti reciproci).

Due sono le teorie su cui si fonda tale metodo, cioè la teoria suesposta dell'entità e quella della capogruppo.

Secondo la teoria della capogruppo il bilancio consolidato continua ad essere un bilancio autonomo redatto principalmente in base al metodo dell'integrazione globale. Tuttavia, le operazioni di consolidamento non si esauriscono nella sostituzione della posta partecipazioni con le attività e le passività della controllate e nella eliminazione delle voci infragruppo. Infatti, per favorire le esigenze dei soci di maggioranza, il valore integrale del patrimonio netto e del risultato d'esercizio sono scomposti in modo da evidenziare e distinguere le quote di pertinenza delle minoranze.

In sintesi la teoria della capogruppo concilia il bisogno di fornire una completa informazione della situazione economico patrimoniale del gruppo aziendale con quello di esporre il risultato economico ed il patrimonio netto di stretta pertinenza dell'azionista capogruppo.

In base a tale teoria, che rappresenta la più diffusa nella pratica e nella prassi internazionale, i soci di minoranza delle aziende controllate vengono considerati come soggetti esterni al gruppo e quindi la quota del patrimonio netto di loro pertinenza è rappresentata in bilancio consolidato come una passività o come una voce separata tra il patrimonio netto e le passività. Allo stesso modo, la quota parte del risultato economico delle controllate attribuibile agli azionisti di minoranza risulta esposta separatamente nel conto economico consolidato, per non essere inserita impropriamente con il risultato economico del gruppo.

Ai fini dell'assegnazione del risultato economico conseguito nel corso del periodo amministrativo ai soci di minoranza, nell'ipotesi di vendite realizzate dalle aziende controllate alla società capogruppo, la quota di utili e di perdite di spettanza dei soci di minoranza delle aziende

⁸² Una variante di questa teoria è rappresentata dalla teoria modificata della capogruppo (modified parent company theory). Non ci sono differenze rispetto al ruolo assegnato al bilancio consolidato, ma solo in relazione al trattamento contabile delle minoranze.

⁸³ S. Terzani, *Il bilanci consolidato*, Cedam, Padova 1990

controllate viene considerata per l'azienda capogruppo come realizzata. Pertanto nel processo di consolidamento viene eliminata esclusivamente la quota parte degli utili e delle perdite attribuibile all'azienda capogruppo.

Nell'ipotesi, invece, di vendite effettuate dall'azienda capogruppo alle aziende controllate, gli utili o le perdite vengono considerati come realizzati dall'azienda capogruppo e pertanto eliminati al 100%.⁸⁴

La legislazione nazionale prevede che il bilancio consolidato debba essere redatto secondo il metodo integrale tenendo conto delle percentuali di partecipazione della controllante solo nella determinazione del patrimonio netto e del risultato d'esercizio consolidato. In sintesi l'articolo 31 del D. Lgs. 127/1991 prevede il metodo di consolidamento integrale, secondo la teoria della capogruppo.

Il citato articolo dispone, infatti, che nella redazione del bilancio consolidato gli elementi dell'attivo e del passivo nonché i proventi e gli oneri delle imprese incluse nel consolidamento sono ripresi integralmente.

Sono invece eliminati:

- a) le partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni del patrimonio netto di queste;
- b) i crediti e i debiti tra le imprese incluse nel consolidamento;
- c) i proventi e gli oneri relativi ad operazioni effettuate fra le imprese medesime;
- d) gli utili e le perdite conseguenti ad operazioni effettuate tra tali imprese e relative a valori compresi nel patrimonio, diversi da lavori in corso su ordinazione di terzi.⁸⁵

Secondo la teoria della proprietà, le aziende appartenenti all'azienda capogruppo devono entrare nel processo di consolidamento in proporzione alle quote di partecipazione che essa detiene. Pertanto la teoria della proprietà si fonda sull'applicazione di un metodo proporzionale di consolidamento.

In base a tale prospettiva, il bilancio consolidato include solo la quota delle attività e delle passività corrispondente alla frazione che l'azienda partecipante detiene nel capitale sociale dell'azienda partecipata. Pertanto la corrispondente quota degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo attribuibili all'azienda controllante deve essere eliminata. In tal modo non viene evidenziato alcun interesse degli azionisti terzi. In sintesi il bilancio consolidato non riflette alcuna parte del patrimonio netto o del risultato attribuibile a soci diversi dalla società controllante; il patrimonio ed il risultato d'esercizio consolidato dovranno rappresentare solo quanto di pertinenza della capogruppo ed il metodo di consolidamento consisterà nell'attribuzione proporzionale delle attività, passività, costi, ricavi, utile e patrimonio.

Nella prassi internazionale il metodo proporzionale viene prevalentemente utilizzato per consolidare l'attività svolta mediante "joint venture"⁸⁶.

La normativa italiana prevede, nell'articolo 37 del D. Lgs. 127/1991 la possibilità di includere nel bilancio consolidato anche le imprese sulle quali un'impresa inclusa nel consolidamento abbia il controllo congiuntamente con altri soci ed in base ad accordi con essi, purché la partecipazione posseduta non sia inferiore alle percentuali indicate nell'art. 2359, terzo comma, del codice civile, ossia il 20% per le società non quotate in borsa ed il 10% per le società

⁸⁴ G. Grossi, *Il bilancio consolidato negli enti locali*, Padova Cedam 2004

⁸⁵ Possono non essere eliminati, indicandone il motivo nella nota integrativa: gli importi di cui alle lettere b), c) e d) se irrilevanti; quelli di cui alla lettera d) relativi ad operazioni correnti dell'impresa, concluse a normali condizioni di mercato, se la loro eliminazione comporta costi sproporzionati.

Ai fini della eliminazione delle partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni del patrimonio netto di queste, dal patrimonio netto delle imprese incluse nel consolidamento deve previamente essere detratto il valore contabile delle azioni o quote della società che redige il bilancio consolidato appartenenti a quelle. Tale importo è iscritto nello stato patrimoniale consolidato alle voci "azioni o quote proprie" e "riserva per azioni o quote proprie".

⁸⁶ Il "joint venture" è un accordo contrattuale in base al quale due o più soggetti intraprendono un'attività economica, sottoposta a controllo congiunto (condivisione contrattuale del controllo).

con azioni quotate in borsa. In tal caso l'inclusione nel consolidamento avviene secondo il criterio della proporzione con la partecipazione posseduta.

In contrapposizione ai due metodi di consolidamento esposti (integrale e proporzionale) esiste un altro metodo definito sintetico ovvero su una «sola linea» in quanto non trasferisce analiticamente i valori dei singoli elementi che compongono il bilancio dell'affiliata, bensì va ad incidere direttamente sull'importo della voce partecipazioni nel bilancio della partecipante; il metodo del patrimonio netto.

Esso consiste in un metodo di valutazione delle partecipazioni azionarie, che richiede comunque alcune rettifiche al fine di evitare duplicazioni che altrimenti inciderebbero sul consolidato qualora non si tenesse conto delle operazioni infragruppo. In sintesi consiste nella semplice iscrizione nel bilancio consolidato di parte del patrimonio netto rettificato, cioè la quota del patrimonio netto ottenuto tramite l'eliminazione delle operazioni infragruppo, della entità economica in cui la holding detiene una interessenza.

Il metodo del patrimonio netto è previsto dal legislatore nazionale per le partecipazioni non consolidate. L'articolo 36 del D. Lgs. 127/1991 dispone, infatti, che le partecipazioni costituenti immobilizzazioni in imprese collegate sono valutate con il criterio indicato nell'art. 2426, n. 4 (criterio del patrimonio netto anziché criterio del costo), del codice civile; tuttavia la differenza positiva tra il valore calcolato con tale criterio e il valore iscritto nel bilancio precedente, per la parte derivante da utili, è iscritta in apposita voce del conto economico.

È possibile applicare il metodo del patrimonio netto anche per le joint venture (anche se il metodo consigliato per queste è quello del consolidamento proporzionale).

Quando l'entità della partecipazione è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'art. 29, ossia a 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 può non essere applicato il criterio di valutazione del patrimonio netto.

Lo IAS 28 definisce come impresa collegata un'entità (compresa un'associazione non riconosciuta) nella quale un investitore ha un'influenza notevole (20% o una quota maggiore dei voti esercitabili nell'assemblea della partecipata) e che non è una controllata, né una joint venture per la partecipante. L'influenza notevole riguarda il potere di partecipare alla determinazione delle scelte operative e finanziarie della partecipata senza averne il controllo oppure il controllo congiunto. Il principio richiede, inoltre, che tutte le partecipazioni in imprese collegate debbano essere valutate con il metodo del patrimonio netto, ossia prevedendo che la partecipazione sia inizialmente rilevata al costo e il valore iscritto venga incrementato o diminuito per rilevare la quota spettante alla partecipante degli utili e delle perdite realizzate dalla collegata dalla data di acquisizione.

Rispetto alla joint venture, lo IAS 31 precisa che si tratta di un accordo contrattuale mediante il quale due o più parti intraprendono un'attività economica che è sottoposta a controllo congiunto, inteso come la condivisione dello stesso su un'attività economica. Lo IAS 31 prevede che la rilevazione di investimenti in joint venture possa avvenire secondo il metodo del patrimonio netto oppure attraverso due forme alternative di presentazione del consolidamento proporzionale, che conducono ai medesimi risultati:

1) la partecipante aggrega, linea per linea, la quota parte di ciascuna attività, passività, ricavi e costi della joint venture alle rispettive voci del proprio bilancio cumulativamente ovvero aggiungendo una linea per ogni voce, ovvero

2) consolidamento proporzionale (c.d. ridotto): il bilancio consolidato della partecipante include, esponendole in voci separate (normalmente aggregate per classi), la quota parte di attività, passività, ricavi e costi appartenenti alla società sottoposta al controllo congiunto.

Il metodo proporzionale è vivamente consigliato dallo stesso principio, poiché rappresenta meglio la sostanza dell'accordo contrattuale. Esso prevede che gli elementi patrimoniali ed economici dell'entità economica a controllo congiunto siano consolidati nel bilancio dei partecipanti in modo

proporzionale alla quota di benefici economici futuri o servizi potenziali spettanti a ciascuno di loro.

Il D. Lgs. 127/1991 prescrive che il bilancio consolidato deve essere redatto, dagli amministratori dell'impresa controllante, 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.⁸⁷ Esso è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

Le modalità di redazione dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati, la struttura e il contenuto degli stessi, nonché i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, se non in casi eccezionali, dandone motivazione nella nota integrativa ed indicando gli effetti sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico consolidato.

In sintesi si richiede che gli schemi e i criteri di valutazione, siano mantenuti costanti nel tempo, cosicché i bilanci consolidati siano coerenti e comparabili di anno in anno.

La struttura e il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati sono quelli prescritti per i bilanci di esercizio delle imprese incluse nel consolidamento, salvi gli adeguamenti necessari. Se questi sono soggetti a discipline diverse, deve essere adottata quella più idonea a realizzare una rappresentazione veritiera e corretta, dandone motivazione nella nota integrativa (es.: capogruppo finanziaria che controlla un gruppo industriale: si adottano gli schemi delle controllate industriali).

Per redigere un bilancio consolidato occorre aggregare stati patrimoniali e conti economici delle società del gruppo, cosicché gli elementi dell'attivo e del passivo, i ricavi e i costi delle imprese incluse nell'area di consolidamento siano ripresi integralmente. Per effettuare una corretta aggregazione, di conseguenza, occorre che i bilanci delle singole società siano stati redatti in base a principi contabili e criteri di valutazione uniformi e omogenei⁸⁸.

L'articolo 35 del citato decreto legislativo, prescrive che devono essere utilizzati i criteri di valutazione del bilancio di esercizio dell'impresa che redige il bilancio consolidato.

È accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta.⁸⁹

Entrando nel merito delle singole voci di bilancio viene poi prescritto che:

- l'eliminazione delle partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni del patrimonio netto di queste è attuata sulla base dei valori contabili riferiti alla data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento.

Se l'eliminazione determina una differenza da consolidamento, questa è imputata nel bilancio consolidato, ove possibile, agli elementi dell'attivo e del passivo delle imprese incluse nel consolidamento.

L'eventuale residuo, se negativo, è iscritto in una voce del patrimonio netto denominata "riserva di consolidamento", ovvero, quando sia dovuto a previsione di risultati economici sfavorevoli, in una voce denominata "fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri"; se positivo, è iscritto in una voce dell'attivo denominata "differenza da consolidamento" o è portato esplicitamente in detrazione della riserva da consolidamento fino a concorrenza della

⁸⁷ Se le informazioni fornite nel bilancio consolidato non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, devono essere fornite delle informazioni supplementari necessarie allo scopo. Nei casi eccezionali in cui il bilancio consolidato risulta inadatto a fornire una rappresentazione veritiera e corretta, la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

⁸⁸ Ad esempio, l'aggregazione di bilanci di due società che operano nello stesso settore, di cui una rileva a conto economico i costi di ricerca e sviluppo al momento del loro sostenimento e l'altra li capitalizza, pur essendo entrambe nelle medesime condizioni, non può correttamente rappresentare la situazione patrimoniale ed economica consolidata.

⁸⁹ In questi casi la nota integrativa del bilancio consolidato deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati ed i motivi di tale difformità.

medesima. L'importo iscritto nell'attivo è ammortizzato in un periodo non superiore a 5 anni (art. 2426, n. 6, del codice civile).

- l'importo del capitale e delle riserve delle imprese controllate corrispondente a partecipazioni di terzi è iscritto in una voce del patrimonio netto denominata "capitale e riserve di terzi";
- la parte del risultato economico consolidato corrispondente a partecipazioni di terzi è iscritta in una voce denominata "utile (perdita) dell'esercizio di pertinenza di terzi";
- le rimanenze possono essere raggruppate quando la loro distinta indicazione comporti costi sproporzionati.

In tema di differenze da consolidamento è interessante analizzare alcune difformità rispetto alla normativa italiana relative ai dettami dei principi contabili internazionali. Gli IAS/IFRS impongono, per il consolidamento delle partecipazioni in imprese controllate, il c.d. *purchase method*, che prevede, come primo passaggio, la determinazione del costo della partecipazione acquisita. Successivamente, occorre identificare le attività, le passività e le passività potenziali dell'impresa acquisita, riesprimendole al loro fair value alla data di acquisizione della partecipazione. Da tale confronto possono emergere differenze positive o negative.

In presenza di differenza positiva, l'IFRS 3 ne impone la contabilizzazione, all'interno della voce "Avviamento", tra le attività non correnti dello Stato Patrimoniale. Occorre notare che tale voce non deve essere ammortizzata, ma deve annualmente essere valutata al costo ridotto delle perdite di valore, tramite la procedura di *impairment*. Si noti, in più, che i principi contabili internazionali non consentono l'inserimento della differenza positiva a correzione della "Riserva di consolidamento", l'avviamento concorrerà alla formazione del reddito d'esercizio unicamente con le eventuali perdite di valore, iscritte a Conto Economico, emergenti dall'*impairment test*.

Ulteriori discrepanze tra disciplina nazionale ed internazionale si evidenziano in sede di trattamento della differenza negativa emergente tra costo d'acquisto e fair value delle attività, passività e passività potenziali acquisite (in particolar modo quando essa è frutto di un buon affare): secondo l'IFRS 3 essa deve essere inserita direttamente tra i proventi del Conto Economico.

Ai sensi dell'articolo 30 del D.Lgs n. 127/1991 la data di riferimento del bilancio consolidato coincide con la data di chiusura del bilancio dell'esercizio dell'impresa controllante. Tuttavia, è consentito farla coincidere con la data di chiusura dell'esercizio della maggior parte delle imprese incluse nel consolidamento o delle più importanti di esse.⁹⁰

Se la data di chiusura dell'esercizio di un'impresa inclusa nel consolidamento è diversa dalla data di riferimento del bilancio consolidato, questa impresa è inclusa in base a un bilancio annuale intermedio, riferito alla data del bilancio annuale consolidato.

Il Contenuto della nota integrativa al bilancio consolidato è disciplinato dall'art. 38 del D. Lgs. 127/1991.

Secondo le indicazioni del principio contabile n. 17 rivisto dall'organismo italiano di contabilità (OIC) la nota integrativa deve contenere inoltre le seguenti informazioni o documenti:

- a) il rendiconto finanziario consolidato;
- b) il prospetto di raccordo tra patrimonio netto e risultato d'esercizio della controllante e patrimonio netto e risultato netto consolidato;
- c) il prospetto dei movimenti nel patrimonio netto consolidato;
- d) il rendiconto del patrimonio destinato, ove applicabile.

Il bilancio consolidato, inoltre, deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della gestione nel suo insieme e nei vari settori, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui le imprese incluse nel consolidamento sono esposte.

⁹⁰ L'uso di questa facoltà deve essere indicato e motivato nella nota integrativa.

La relazione sulla gestione deve fare riferimento alla gestione del gruppo nel suo complesso e non alle singole imprese che lo compongono.

In sintesi la principali fasi della redazione del bilancio consolidato sono:

Fase Preliminare

A Definizione dell'area di consolidamento

Definizione del concetto di controllo

B Armonizzazione dei bilanci delle singole società

Armonizzazione data di riferimento

Armonizzazione schemi di bilancio

Armonizzazione criteri di valutazione

Fase Tecnica

C Integrazione dei valori di bilancio

Sommatoria delle attività e passività delle diverse società

Sommatoria dei costi e ricavi delle diverse società

D Trattamento delle partecipazioni

Eliminazione delle partecipazioni contro la corrispondente quota di patrimonio netto

Trattamento dell'eventuale differenza di consolidamento

E Eliminazione delle operazioni infragruppo

Eliminazione crediti e debiti infragruppo

Eliminazione costi e ricavi infragruppo

Eliminazione utili e perdite infragruppo

Eliminazione dividendi erogati all'interno del gruppo

2.3 I principi contabili IPSAS

I principi contabili internazionali per il settore pubblico sono emanati dal Public Sector Committee, il Comitato permanente del Consiglio dell'International Federation of Accountants⁹¹.

Il comitato permanente per la contabilità, il bilancio e la revisione nel settore pubblico (fondato nel 1986) denominato PSC (Public Sector Committee), emanazione dell'IFAC (International Federation of Accountants, fondata nel 1977), è l'organismo che si sta facendo carico della redazione di tali principi. Tale Comitato nel 2004 è stato rinominato IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board). Ne sono membri i rappresentanti di numerose nazioni di tutto il mondo, tra cui anche l'Italia.

Al fine di realizzare il proprio obiettivo, il Comitato sta sviluppando un insieme di principi contabili per le entità economiche del settore pubblico di tutto il mondo.

Va, tuttavia, ricordato che l'IPSASB non ha il potere di richiedere il rispetto (la cosiddetta "compliance") degli IPSAS, il cui recepimento è lasciato agli ordinamenti nazionali.

Nella stesura degli IPSAS il Comitato si basa sui documenti elaborati da:

- IASB (International Accounting Standard Board);
- autorità nazionali preposte a disciplinare la materia;
- organismi tecnico-professionali;
- altre organizzazioni interessate alla comunicazione d'azienda, alla contabilità e alla revisione nell'ambito del settore pubblico.

Le ragioni di esistenza degli IPSAS sono rinvenibili in una serie di fattori, tra cui vanno certamente ricordati:

- la diffusione dei principi di un movimento internazionale del New Public Management (NPM), che, fra le altre cose, caldeggia il passaggio dalla *cash accounting* alla *accrual accounting*;
- la forte diversificazione ad oggi ancora esistente fra i sistemi contabili;
- l'esigenza di qualità dei documenti contabili delle entità governative;
- l'interesse delle istituzioni finanziarie internazionali per il settore pubblico.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione degli IPSAS, questo è esteso a tutte le entità economiche del settore pubblico e, quindi, a:

- gli stati nazionali;
- gli enti territoriali subordinati (ad esempio Stati Federali, Regioni, Circoscrizioni);
- gli enti locali (ad esempio Comuni e Province);
- le entità governative in genere (ad esempio dipartimenti, agenzie, organi, commissioni).

L'obiettivo degli IPSAS è quello di migliorare la qualità, la trasparenza e, quindi, la "accountability", nonché la comparabilità delle informazioni contabili; nel fare ciò, si propone anche il compito di assistere gli organismi nazionali che definiscono i principi al fine di creare un linguaggio contabile comune a livello internazionale.

Parlare degli IPSAS, in buona sostanza, significa parlare degli IAS: è quindi su questi che occorre riflettere per comprenderne l'applicabilità in ambito pubblico. Gli IPSAS, infatti, appaiono una naturale derivazione, tanto che il confronto tra gli IAS/IFRS e gli IPSAS mostra differenze poco sostanziali, riconducibili per lo più al commento aggiuntivo, alla diversa terminologia e a differenti definizioni.

Il Comitato per la redazione dei principi contabili per le amministrazioni pubbliche ha emesso documenti a partire dall'anno 2000. Ad oggi risultano emessi 26 principi contabili internazionali. Essi vanno dalla presentazione del bilancio fino alle informazioni relative a terzi collegati. Ad ogni principio IPSAS è correlabile un principio IAS/IFRS, come si evince nello schema n. 4.

⁹¹ L'IFAC è l'Associazione internazionale delle professioni contabili.

Schema n. 4: Il quadro degli IPSAS a dicembre 2010⁹²

Principio IPSAS	Principio IAS/IFRS corrispondente
IPSAS Preface	
IPSAS 1 Presentation of Financial Statements	IAS 1/IFRS 1
IPSAS 2 Cash Flow Statements	IAS 7
IPSAS 3 Net Surplus or Deficit for the Period - Fundamental Errors and Changing in Accounting Policies	IAS 8
IPSAS 4 The Effects of changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21
IPSAS 5 Borrowing Costs	IAS 23
IPSAS 6 Consolidated Financial Statements – Accounting for Controlled Entities	IAS 27
IPSAS 7 Accounting for Investments in Associates	IAS 28
IPSAS 8 Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions	IAS 18
IPSAS 10 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29
IPSAS 11 Construction Contracts	IAS 11
IPSAS 12 Inventories	IAS 2
IPSAS 13 Leases	IAS 17
IPSAS 14 Events after the Reporting Date	IAS 10
IPSAS 15 Financial Instruments: Disclosure and Presentation	IAS 32
IPSAS 16 Investment Property	IAS 40
IPSAS 17 Property, Plant and Equipment	IAS 16
IPSAS 18 Segment Reporting	IAS 14
IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets	IAS 37
IPSAS 20 Related Party Disclosures	IAS 24
IPSAS 21 Impairment of Non-cash-generating Assets	IAS 36
IPSAS 22 Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	
IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	
IPSAS 24 Presentation of Budget Information in Financial Statements	
IPSAS 25 Employee Benefits	IAS 19
IPSAS 26 Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 27 Agriculture	
IPSAS 28 Financial Instruments: Presentation	
IPSAS 29 Financial Instruments: Recognition and Measurement	
IPSAS 30 Financial Instruments: Disclosures	
IPSAS 31 Intangible Assets	

⁹² Fonte: www.ipsas.org

Non essendosi dotato di un proprio framework o quadro sistematico introduttivo, il PSC fa palese rinvio al framework degli IAS.

Per quanto concerne l'impianto contabile e di bilancio generale, i principi italiani per il settore pubblico, in conformità a quanto previsto dall'ordinamento contabile, fanno riferimento ai fondamenti dei sistemi finanziari autorizzatori. Per gli IPSAS la scelta esclusiva della contabilità economico-patrimoniale permea tutto. Questa decisione rappresenta una scelta di fondo su cui poggia l'intera struttura degli IPSAS, essa consente di allineare la contabilità pubblica ai sistemi adottati nelle imprese. Il documento di bilancio IPSAS si compone infatti di: Stato patrimoniale, Conto economico, Rendiconto finanziario, Prospetto delle variazioni del patrimonio netto. In esso vengono evidenziate le finalità del documento e i suoi destinatari: essere utile al processo decisionale, poter individuare le responsabilità interne. Non vi è l'indicazione di una struttura rigida, ma solo la fissazione di un contenuto minimo obbligatorio. Il riferimento iniziale al documento di bilancio può da solo chiarire la posizione dei principi contabili internazionali.

L'IPSAS, tuttavia, non ha ignorato la prassi seguita in molti paesi nei quali le amministrazioni pubbliche fanno uso di sistemi di rilevazione basati sulla contabilità di cassa o su modelli di tipo misto, tra cui si comprende anche la contabilità finanziaria (accrual modified accounting).

Di conseguenza, l'IPSAS ha definito un principio specifico (il cash basis), che consente di applicare in un contesto di contabilità di cassa le norme previste per un sistema accrual basis, e un exposure draft (ovvero bozza) relativo all'informativa che deve essere fornita da quei paesi che utilizzano la contabilità di cassa.

Il sistema di bilancio nella prospettiva cash basis è suddiviso in due prospetti contabili:

- prospetto delle entrate e delle spese monetarie (statement of cash receipts and payments);
- principi contabili e note esplicative (accounting policies and explanatory notes).⁹³

In questa sede, basti sottolineare come il principio cash basis non sia destinato all'applicazione nei paesi ad economia avanzata, ma solamente in quelle realtà in via di sviluppo.

Ad ogni modo, gli IPSAS da tenere in considerazione per il bilancio consolidato sono i documenti 6, 7 e 8 che riguardano, rispettivamente, il bilancio consolidato e la contabilizzazione delle partecipazioni in controllate, la contabilizzazione delle partecipazioni in collegate e le informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture.

Nella tabella n. 6 sono presentati i principali argomenti trattati nei principi IPSAS, in particolare vengono confrontati le principali indicazioni contenute rispetto ai tre diversi tipi di partecipazione in questi esaminati.

Tabella n. 6: Raffronto tra i principi IPSAS nn. 6, 7 e 8

OGGETTO	IPSAS 6	IPSAS 7	IPSAS 8
<i>Materia trattata</i>	Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate	Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate	Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture
<i>Metodo di consolidamento</i>	Metodo integrale	Metodo del patrimonio netto	Metodo proporzionale o metodo del patrimonio netto
<i>Definizione del rapporto</i>	Per l'esistenza del controllo devono sussistere i seguenti 2 elementi: 1) Potere; 2) Beneficio	Un'azienda è considerata collegata qualora, non essendo né controllata né una joint venture, la partecipante possa esercitare su di essa un'influenza notevole	Si ha una joint venture quando l'azienda è controllata congiuntamente da due o più parti le quali abbiano stipulato tra loro un accordo vincolante

Il primo importante elemento di cui è necessario tenere conto è la definizione delle società da includere nell'area di consolidamento.

⁹³ A. Romolini, *Un IPSAS "controcorrente" il cash basis*, Inserto di Azienditalia n. 7/2006

Negli enti locali la ricerca di una soluzione non appare semplice, come nel settore privato, per il fatto che le relazioni da contratto e da controllo non sono basate sugli stessi chiari concetti di “proprietà” del capitale sociale. In primo luogo, non tutte le aziende pubbliche hanno un capitale sociale o un’autonoma personalità giuridica (si vedano le istituzioni) e in alcune circostanze la legge conferisce all’ente pubblico il potere di imporre la propria volontà senza nessun tipo di relazione.

I principi contabili internazionali per il settore pubblico definiscono il concetto di controllo in modo diverso rispetto a quello utilizzato per il settore privato: è il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali dell’entità controllata in modo da ottenerne i benefici relativi.⁹⁴ Da questa definizione emergono due condizioni, che devono essere presenti congiuntamente affinché sussista il controllo da parte del soggetto pubblico: il potere gestionale e il beneficio per l’ente. Il potere gestionale può essere desunto dal controllo della maggioranza dei voti in assemblea ma anche dalla possibilità di nomina e di revoca di uno o più amministratori o di imporre veti all’attività dell’entità economica in esame mentre il beneficio si può desumere dalla possibilità di partecipare alla ripartizione di ciò che residua dalla liquidazione dell’entità controllata o di dirigere questa al fine di raggiungere gli obiettivi dell’ente locale. Il potere gestionale e il beneficio per l’ente si estrinsecano nei casi in cui sussista una delle condizioni riportate nella tabella n. 7 (nella quale vengono evidenziati anche alcuni fatti capaci di indicare la presenza di questi elementi).

Tabella n. 7: Il controllo e i suoi elementi costitutivi (D’Aries e Spoldi, 2008)⁹⁵

Elemento del potere	Elemento del beneficio
Definizione: potere di governare le politiche di gestione e finanziarie di un’altra entità economica	Definizione: capacità dell’entità controllante di trarre beneficio dalle attività dell’altra entità economica
Condizioni qualificanti l’esistenza del potere	Condizioni qualificanti l’esistenza del beneficio
Possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell’altra entità	Potere di liquidare l’altra entità ottenendo un significativo livello di benefici economici residui o sostenere importanti obbligazioni. Ad esempio c’è beneficio qualora l’entità economica è responsabile per le passività residue dell’altra entità economica
Potere di nominare o rimuovere la maggioranza dei membri dell’organo di controllo dell’altra entità economica	
Potere di esercitare, o influenzare l’esercizio, una maggioranza dei voti in una assemblea generale dell’altra entità economica	
Potere di esprimere la maggioranza dei voti alle riunioni dell’organo direzionale (di solito nel C. d. A.)	Potere di vietare la ripartizione di alcuni beni e/o qualifica di garante di determinate obbligazioni dell’altra entità economica
Indicatori dell’esistenza del potere	Indicatori dell’esistenza del beneficio
Diritto di veto su attività e budget dell’altra entità economica	Detenzione di partecipazioni dirette o indirette nell’attivo netto/patrimonio netto dell’altra entità economica con diritto di accesso a questo
Diritto di veto, di modificare o oltrepassare le decisioni dell’organo direzionale dell’altra entità economica	
Capacità di approvare le assunzioni, gli spostamenti e le rimozioni del personale di responsabilità dell’altra entità economica	Diritto ad un livello significativo dell’attivo netto/patrimonio netto dell’altra entità economica in caso di una liquidazione o di una ripartizione dei beni diversa dalla liquidazione
Il mandato dell’altra entità economica è stabilito e limitato dalla legislazione	Possibilità di dirigere l’altra entità economica al fine di cooperare con essa per raggiungere i propri obiettivi
Detenzione di golden share (o strumento equivalente) che conferisca il diritto di governare le politiche di gestione e finanziarie dell’altra entità economica	L’entità economica è soggetta alle passività residue dell’altra entità economica

Le imprese a controllo pubblico sono identificate dal principio IPSAS 6 come quelle entità economiche che possiedono congiuntamente tutte le seguenti caratteristiche:

a) è un’entità economica dotata di personalità giuridica;

⁹⁴ S. De Stasio, *IPSAS - Guida ai principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Sistemi Editoriali, 2005

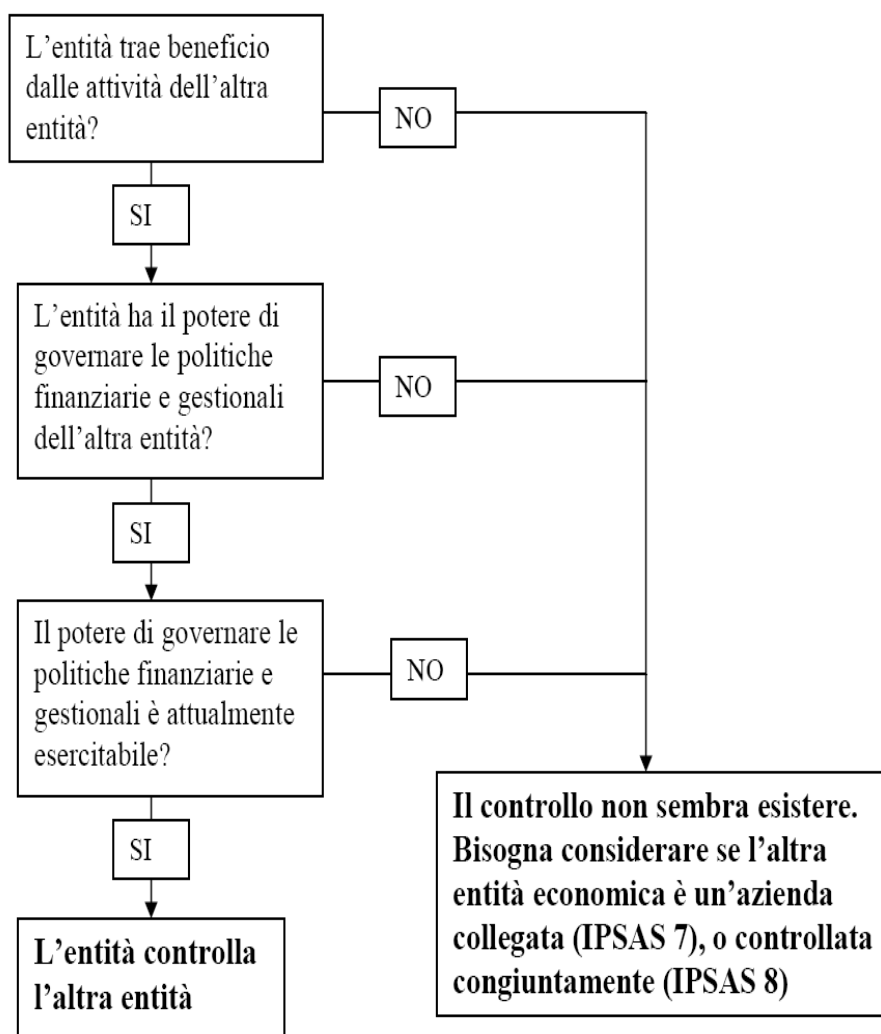
⁹⁵ Dati estratti da: C. D’Aries e F. Spoldi, *Il bilancio consolidato degli enti locali*, Inserto di Azienditalia n. 8/2008

- b) ha autonomia finanziaria e operativa per svolgere attività d'impresa;
- c) vende beni ed eroga servizi, nel normale svolgimento della sua attività, ad altre entità economiche con le finalità di conseguire utili o coprire costi;
- d) non fa affidamento su continui finanziamenti pubblici per essere un'azienda funzionante (fatta eccezione per gli acquisti di materie avvenuti a contrattazioni normali);
- e) è controllata da un'entità economica del settore pubblico.

Nell'ordinamento italiano solo le società di capitali e le aziende speciali di proprietà degli EE.LL. presentano congiuntamente tutte queste caratteristiche.

Quindi, esclusivamente nel caso in cui l'ente locale controlli almeno una di queste tipologie di aziende esso sarà tenuto a redigere il bilancio consolidato.

La determinazione dell'esistenza del controllo ai sensi dell'IPSAS 6 può essere schematizzata come segue:



Sono escluse dall'area di consolidamento quelle controllate:

- a) per cui il controllo è da ritenere temporaneo perché la controllata è acquistata e posseduta esclusivamente in vista della sua dismissione in un prossimo futuro (es.: acquisto di una partecipazione a meri fini speculativi, in vista di una sua cessione nel breve termine);
- b) che operano in presenza di gravi e durature restrizioni che pregiudicano significativamente la sua capacità di trasferire fondi alla controllante. Un caso realizzabile per gli enti locali si avrà qualora la controllata è assoggettata a procedure concorsuali (ipotesi che appare alquanto marginale).

Tali controllate devono essere contabilizzate come partecipazioni utilizzando le procedure e i criteri di valutazione contenuti nel documento IAS n. 39 sulla classificazione, contabilizzazione e valutazione degli strumenti finanziari.

In merito alle operazioni di consolidamento non vi sono differenze rispetto al normale consolidamento di un gruppo di aziende di produzione. Gli schemi da adottare, i documenti da redigere e i criteri di valutazione da applicare sono quelli privatistici.⁹⁶

In particolare è necessario evidenziare che anche per gli IPSAS presupposto per la redazione del bilancio consolidato è l'omogeneità e l'uniformità dei principi contabili applicati soprattutto con riferimento ai criteri di valutazione delle poste di bilancio.

Nel successivo paragrafo nell'analizzare il principio contabile n. 4 sul bilancio consolidato, approvato dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali, saranno evidenziate le differenze dello stesso rispetto ai principi IPSAS.

⁹⁶ F. Staderini - S. Pozzoli, *Esternalizzazioni e bilancio consolidato negli enti locali*, in *Azienditalia* n. 7/2008

2.4 I principi contabili italiani per gli enti locali

In Italia, per quanto concerne i principi contabili nazionali per il settore pubblico occorre fare riferimento ai documenti elaborati dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali.

L'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali (istituito presso il Ministero dell'Interno ai sensi dell'articolo 154 TUEL del 2000) svolge la funzione di soggetto promotore dell'applicazione e della sperimentazione di nuovi principi e di nuovi modelli contabili in relazione alle norme previste dall'ordinamento contabile e finanziario contenuto nel D. Lgs. 267/2000. Il suo ruolo risulta essere molto delicato e i suoi documenti e le sue interpretazioni rappresentano importanti punti di riferimento per tutti gli operatori del settore.

Infatti, i documenti dell'Osservatorio rappresentano un prezioso insieme di interpretazioni e di esplicazioni della disciplina contabile degli enti locali; in particolare tra il 2002 e il 2004 l'Osservatorio ha emanato i seguenti documenti:

- il documento n. 1 “Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali” che fornisce un vero e proprio quadro sistematico (framework), riportando una esplicazione delle funzioni svolte dai principi ed alcuni importanti postulati generali (dalla unità di bilancio alla competenza economica);
- il documento n. 2 (Principio n. 1) “Programmazione e previsione del sistema di bilancio” che contiene un quadro giuridico di riferimento, l'indicazione degli strumenti della programmazione, il principio del coordinamento e della coerenza nel sistema di bilancio, l'analisi di tutti i documenti attraverso cui si esercitano le attività di programmazione;
- il documento n. 3 (Principio n. 2) “Gestione nel sistema di bilancio” che fa riferimento ai processi ed ai momenti tipici della gestione di un ente locale, riportando il quadro giuridico di riferimento, la descrizione dei fondamenti generali della gestione, l'indicazione dei criteri di rilevazione delle entrate e delle spese, oltre ad entrare nel merito di argomenti quali le attestazioni di copertura finanziaria, la inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni, i debiti fuori bilancio ed altro ancora;
- il documento n. 4 (Principio n. 3) “Il rendiconto degli enti locali” che ha ad oggetto il processo di rendicontazione della gestione, sia nei suoi profili contabili che in quelli valutativi.

L'ente locale che non rispetta i principi elaborati dall'Osservatorio non può dichiarare di rispettare i principi contabili degli enti locali.

In merito al bilancio consolidato, nel 2009, l'Osservatorio ha approvato in via sperimentale e completa il principio contabile n. 4 (in sigla PCEL n. 4).

Analizziamo nel dettaglio il citato principio n. 4 premettendo che lo stesso fa riferimento alle indicazioni presenti negli IPSAS con alcune differenze.

Il termine “Gruppo Ente Locale” è usato dall'Osservatorio per definire, ai fini della comunicazione aziendale, un insieme di aziende comprendenti l'ente locale controllante e qualsiasi eventuale controllata. Un Gruppo Ente Locale può comprendere aziende che perseguono allo stesso tempo obiettivi sociali ed obiettivi economici.

In merito alla definizione di gruppo il legislatore nazionale ha optato per una configurazione di gruppo ancorata sostanzialmente alle situazioni di controllo, di diritto o di fatto, previste nei numeri 1) e 2) del 1° comma dell'art. 2359, ampliandone la portata solo per i casi particolari di controllo esercitato in virtù di accordi con altri soci (patti di sindacato e altri). Le scelte operate dal legislatore del D.Lgs. 127/91 e dai principi di natura privatistica (OIC 17) sono riconducibili esclusivamente alla facoltà di esprimere, di diritto o di fatto, una legittima maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria. Nella interpretazione di Gruppo Ente Locale invece, l'osservatorio ha scelto di seguire una visione più ampia che estende la visione di “controllo” anche a casi, limitati, in cui manchi il nesso partecipativo (ad esempio sono consolidabili anche le fondazioni).

Il bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale deve comprendere tutte le controllate dell'ente locale, quale che sia la loro forma giuridica e quindi non solo le società di capitale, ma anche le aziende speciali e gli altri organismi di cui si detenga il controllo e viene predisposto dietro la responsabilità diretta dell'ente locale controllante, in coerenza con quanto stabilito in sede di programmazione di gruppo. Questo significa che è necessario definire preventivamente l'ambito di applicazione o area di consolidamento del bilancio consolidato.

In sintesi occorre deciderlo in sede di atti di indirizzo e non come opzione tecnica del redattore del bilancio consuntivo: la scelta, in sostanza, spetta al consiglio comunale.

Nei casi in cui il Gruppo Ente Locale comprenda controllanti intermedie,⁹⁷ anche se le controllanti intermedie devono redigere il proprio bilancio consolidato questo secondo l'osservatorio non esenta il Gruppo Ente Locale alla redazione del proprio bilancio consolidato.

Dall'intero insieme di aziende partecipate (società per azioni, aziende speciali, istituzioni, consorzi, ecc.) che formano il gruppo pubblico locale è necessario estrapolare solamente quelle che sono effettivamente sottoposte a "controllo", influenza notevole o controllo congiunto da parte del soggetto economico, che abbia in pratica il potere di indirizzare la politica di gestione di ciascuna di esse nel perseguimento di una strategia comune.

Prima di procedere alla definizione dell'area di consolidamento, infatti, è necessario definire il portafoglio di aziende controllate dall'ente locale all'interno del quale vengono considerate tutte le aziende con le quali l'ente intrattiene rapporti di tipo economico finanziario e contrattuale. Successivamente, bisogna acquisire tutte le informazioni necessarie per poter analizzare e definire i rapporti giuridici ed economico-finanziari tra le aziende appartenenti al portafoglio e tra queste e l'ente locale stesso. Le informazioni raccolte devono riferirsi al periodo di riferimento del bilancio consolidato. Le fonti informative sono di vario genere: Patti Parasociali; Statuto; Contratti di servizio; Bilancio d'esercizio e consolidato (qualora esistente).

Un'entità controllata (come definita dal PCEL n. 4) non è esclusa dal consolidamento in ragione del fatto che le sue attività sono dissimili da quelle di altre entità all'interno del Gruppo Ente Locale. Informazioni significative sono fornite consolidando tali controllate e fornendo informazioni aggiuntive nel bilancio consolidato in merito alle diverse attività delle controllate (per esempio, le informazioni aggiuntive richieste dall'IPSAS 18 "Informativa di settore" aiutano a spiegare la rilevanza delle diverse attività all'interno del complesso economico).

In sintesi il bilancio consolidato secondo l'Osservatorio deve comprendere tutte le aziende controllate dell'Ente indipendentemente dalle attività che esse svolgono, dalla loro mission, dalla loro forma giuridica e dal fatto che siano o meno controllate da altre società.

È innegabile che più le attività sono eterogenee e minore è la comprensibilità del dato aggregato, tuttavia, tale accorgimento appare opportuno in una realtà come quella del gruppo pubblico locale, in cui non è agevole individuare l'attività principale in ragione della sua vocazione universalistica.

In merito all'eterogeneità dell'attività, si segnala che i commi 27 e seguenti dell'articolo 3 della legge finanziaria per il 2008 hanno vietato di costituire o mantenere società che non siano strettamente necessarie alla realizzazione delle finalità istituzionali del comune.

Il principio contabile precisa che gli enti locali possono creare altre entità per realizzare alcuni dei loro obiettivi. In alcuni casi può essere chiaro che un'entità è controllata e quindi dovrebbe essere consolidata. In altri casi può non essere chiaro.

Nell'esaminare il rapporto fra due entità economiche, secondo l'Osservatorio, si presume che esista controllo quando sussistono almeno una delle seguenti condizioni che qualificano l'esistenza del potere o di condizioni che qualificano l'esistenza di rischi e benefici, a meno che vi sia una chiara prova che il controllo è detenuto da un'altra entità.

Le condizioni che qualificano l'esistenza del potere sono:

⁹⁷ Per esempio, mentre l'ente locale può essere la controllante di primo livello, ci possono essere controllanti intermedie (di livello inferiore) di società una partecipata per il trasporto pubblico locale.

- a) l'ente locale ha, direttamente o indirettamente attraverso le entità controllate, il possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'altra entità.
- b) L'ente locale ha il potere, assegnato o esercitato all'interno della normativa di riferimento, di nominare o rimuovere la maggioranza dei membri del consiglio di gestione o di altro organo direttivo equivalente dell'altra entità economica ed il controllo dell'altra entità è detenuto da tale consiglio o organo.
- c) L'ente locale ha il potere di esercitare la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute del consiglio di gestione o dell'organo direttivo equivalente ed il controllo dell'altra entità è detenuto da quel consiglio o organo.

Le condizioni che qualificano l'esistenza di rischi e benefici sono:

- a) L'ente locale in certi casi, quale ad esempio nel caso di certe Fondazioni, non ha legami partecipativi né il diritto di nominare la maggioranza degli amministratori. Tuttavia ha la responsabilità di fatto del raggiungimento degli obiettivi dell'entità da consolidare.
- b) L'ente locale, non ha legami partecipativi né il diritto di nominare la maggioranza degli amministratori, ma di fatto l'andamento dell'entità da consolidare comporta dei riflessi positivi o negativi sulla comunità amministrata e sul bilancio dell'ente.

Il concetto di controllo, quindi, appare più ampio nel PCEL 4 piuttosto che negli IPSAS, in quanto basta la presenza di uno solo dei succitati presupposti per individuare la presenza di una azienda controllata (si ricorda che i principi contabili internazionali per il settore pubblico richiedevano almeno una condizione di potere ed una di beneficio).

Inoltre, il PCEL 4 non individua precise fattispecie per l'esclusione di aziende dall'area di consolidamento, limitandosi a imporre l'inclusione anche di quelle che svolgono attività dissimile a quella svolta dalle altre entità dell'aggregazione.

Una volta definita l'area di consolidamento occorre dar vita ad un'adeguata omogeneizzazione dei dati che verranno utilizzati per la produzione del documento finale.

In merito alle data di riferimento l'Osservatorio prescrive che i bilanci della controllante e delle sue controllate utilizzati nella preparazione del bilancio consolidato devono essere redatti alla stessa data.

Qualora ciò non accada, secondo l'IPSAS 6, le controllate che redigono il bilancio ad una data diversa da quella scelta per il consolidato, dovranno predisporre un apposito rendiconto da utilizzare a tal fine; se ciò non è possibile è concesso l'utilizzo del bilancio ordinario della consociata, a patto che la differenza temporale tra la data dello stesso e quella del consolidato non ecceda i tre mesi. Il PCEL 4 conferma quanto detto dagli IPSAS, ma non consente l'utilizzo di un bilancio ad una data diversa da quello della controllante: è sempre necessario, in presenza di differenze, redigere un apposito rendiconto ordinario nella forma, straordinario nella data di riferimento. Tale data è individuata in quella di chiusura dell'esercizio per l'ente locale che, in realtà, nel nostro Paese, coincide quasi sempre con quella delle aziende di gestione dei servizi.

I principi contabili, sia internazionali che nazionali, concordano nello statuire la necessità di utilizzare schemi di bilancio e criteri di valutazione omogenei nella predisposizione del consolidato. In merito ai "modelli contabili" viene richiesto di redigere un bilancio consolidato di competenza economica, che sia rispettoso dei principi contabili di natura privatistica (o degli IAS/IFRS, nella remota ipotesi che siano prevalenti nel gruppo).

Nella redazione del bilancio consolidato, l'ente locale deve aggregare i bilanci della controllante e delle sue controllate voce per voce, sommando tra loro i corrispondenti valori dell'attivo, del passivo, dell'attivo netto/patrimonio netto, dei proventi e degli oneri. Il metodo di aggregazione dei valori da utilizzare, secondo l'Osservatorio, può fare riferimento ai valori contabili, senza attribuzione dell'avviamento alle diverse attività e passività.⁹⁸

Questo fatto rappresenta un'indubbia semplificazione per il redattore del documento, che altrimenti avrebbe dovuto attribuire prioritariamente alle attività le eventuali differenze di riconsolidamento.

⁹⁸ Un diverso criterio dovrà essere adeguatamente documentato nella informativa supplementare.

Il mantenimento dei valori contabili, per altro, deve considerarsi coerente con lo spirito del rendiconto dell'ente, che non ha un orientamento di mercato (e quindi di fair value)

La procedura di consolidamento disposta dall'Osservatorio presuppone che ognuna delle entità da consolidare abbia un affidabile sistema dei conti per la determinazione e rilevazione quantitativa contabile consuntiva, tenuto secondo il metodo della partita doppia, al fine di arrivare alla corretta elaborazione del conto economico e del conto del patrimonio. Qualora in alcune delle entità del gruppo locale tale requisito non sussista, e in particolare in capo all'ente locale controllante, perché si possa dichiarare il rispetto del principio contabile occorre che sia precisato:

- quale sia il sistema contabile adottato presso ognuna delle entità interessate,
- quale sia il processo complessivo che dalla rilevazione presso le singole entità arriva sino al bilancio di gruppo,
- quali siano gli strumenti di controllo interno e di revisione che assicurano che l'informazione contabile prodotta sia, oltre che chiara, veritiera e corretta.

In sintesi l'ente locale, secondo l'Osservatorio, deve assicurare l'attendibilità dell'informazione contabile prodotta e dare informazione esauriente di come tale irrinunciabile requisito è assicurato.⁹⁹ Il principio prescrive, inoltre, che è considerata buona pratica l'avvio da parte degli enti locali di un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, l'allineamento di tutte le contabilità di gruppo nel senso indicato.

Vista la rilevanza dell'argomento, l'analisi dei diversi sistemi informativi delle entità economiche che compongono il GPL, sarà presentata nei prossimi capitoli.

In questa sede basti osservare che anche il principio dell'Osservatorio prescrive che per effettuare una corretta aggregazione, occorre che i bilanci delle singole aziende siano stati redatti in base a principi contabili e criteri di valutazione uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze simili. I principi contabili ed i criteri di valutazione da adottare, comunque, devono essere quelli prevalentemente adottati dalle società partecipate e non quelli proposti dal d.lgs. 267/2000.

Poiché il bilancio del comune e degli altri enti non seguono nel loro rendiconto i principi dell'OIC, tale scelta rispecchia inequivocabilmente la convinzione che la qualità della informativa privatistica sia superiore a quella tradizionalmente prodotta dagli enti locali.

Per redigere un bilancio consolidato occorre aggregare stati patrimoniali e conti economici delle aziende del gruppo, cosicché gli elementi dell'attivo e del passivo, i ricavi e i costi delle imprese incluse nell'area di consolidamento siano ripresi integralmente.

L'uniformità, secondo il principio contabile n. 4, deve riguardare voci di denominazione e contenuto identici, ovvero analoghi, figuranti nei bilanci delle imprese del gruppo e destinate a confluire nelle stesse voci del bilancio consolidato. L'omogeneità di principi va attuata, come regola generale, nei bilanci d'esercizio delle singole società con un'opportuna attività di armonizzazione da parte dell'ente locale.¹⁰⁰ Nei limiti in cui l'uniformità non può essere così attuata, l'omogeneità o armonizzazione può essere ottenuta apportando in sede di consolidamento opportune rettifiche.

È accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. In questi casi l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi di tale difformità.

È inoltre accettabile, secondo l'Osservatorio, non riflettere gli effetti della difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, se essi sono irrilevanti. Tale fattispecie è accettata anche dagli IPSAS. La rilevanza deve essere modesta sia in termini quantitativi, sia qualitativi (ad esempio, di un elemento patrimoniale di importanza marginale, presente in poche imprese consolidate) rispetto al valore consolidato della voce in questione.

⁹⁹ Gli strumenti saranno quelli del controllo interno, della revisione interna e, auspicabilmente, della revisione esterna.

¹⁰⁰ In sintesi, se una componente di un complesso economico utilizza principi contabili diversi da quelli adottati nel bilancio consolidato per operazioni e fatti simili in circostanze simili, opportune rettifiche devono essere apportate al suo bilancio nella preparazione del bilancio consolidato.

Ciò detto è chiaro che la problematica non riguarda solo rivedere i principi contabili che si scelgono di adottare, ma anche di individuare come collocare le diverse voci in uno schema di bilancio. In proposito il principio n. 4 propone un allegato che illustra dove collocare le diverse poste, sia per quanto riguarda l'ente locale, sia per le aziende speciali. Si riportano di seguito i Report dello Stato Patrimoniale (lato attivo e passivo) e del Conto Economico previsti dal Programma Consolidato del PCEL n. 4.

Probabilmente è stata scelta questa strada dall'Osservatorio per avere la garanzia di poter disporre, un domani, di bilanci consolidati potenzialmente confrontabili sia sul piano spaziale sia su quello temporale.

REPORT DEL PROGRAMMA CONSOLIDATO, COMUNE DI ...				31/12/N	31/12/N-1
SEZIONE 2.1 - BILANCIO CONSOLIDATO - CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO)					
			A) Crediti Vs. soci e partecipanti		
	1		Per versamenti capitale sociale ancora dovuti		
	1		Per capitale di dotazione da versare		
			TOTALE CREDITI VS. SOCIE PARTECIPANTI (A)		
			B) Immobilizzazioni		
I			Immobilizzazioni immateriali		
	1		Costi di impianto e di ampliamento		
	2		Costi di ricerca sviluppo e pubblicità		
	3		Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno		
	4		Concessioni, licenze, marchi e diritti simile		
	5		Avviamento		
	6		Immobilizzazioni in corso ed acconti		
	7		Altre		
	8		Differenze da consolidamento		
			Totale		
II			Immobilizzazioni materiali		
	1		Beni demaniali		
	2		Beni patrimoniali (disponibili ed indisponibili)		
		a	Terreni e fabbricati		
		c	Impianti e macchinari		
		d	Attrezzature industriali e commerciali		
		g	Altri beni		
	3		Immobilizzazioni in corso e acconti		
			Totale		
III			Immobilizzazioni Finanziarie		
	1		Partecipazioni in		
		b	Imprese collegate		
		c	Società in house		
		d	Altri organismi partecipati		
		e	Altre imprese		
	2		Crediti verso		
		b	Imprese collegate		
		c	Società in house		
		d	Altri organismi partecipati		
		e	Altri		
	3		Altri titoli		
	4		Azioni proprie		
			Totale		
			TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)		
			C) Attivo circolante		
I			Rimanenze		
			Totale		
II			Crediti		
	1		Verso contribuenti		
	2		Verso enti pubblici		
	3		Verso clienti ed utenti		
	4		Verso organismi partecipati		
		b	Imprese collegate		
		c	Verso controllanti		
		c	Società in house		
		d	Altri organismi partecipati		
	5		Crediti verso altri		
		a	Per IV A		
		b	Per somme corrisposte c/terzi		
		c	Altri		
	6		Per depositi		
		a	Istituti di credito		
		b	Altri		
			Totale		
III			Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi		
	1		Partecipazioni		
	2		Altri titoli		
			Totale		
IV			Disponibilità liquide		
	1		Istituto tesoriere		
	2		Depositi bancari e postali		
	3		Cassa e assegni		
			Totale		
			TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)		
			D) Ratei e risconti		
	1		Ratei attivi		
	2		Risconti attivi		
			TOTALE RATEI E RISCONTI (D)		
			TOTALE DELL'ATTIVO		

REPORT DEL PROGRAMMA CONSOLIDATO, COMUNE DI ...				
SEZIONE 2.1 - BILANCIO CONSOLIDATO - CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVO)				
			31/12/N	31/12/N-1
		A) Patrimonio netto		
I		Patrimonio netto (capitale e riserve)		
		Di cui capitale e riserve di terzi		
II		Risultato economico dell'esercizio		
		Di cui risultato economico di terzi		
		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		
		B) Fondi per rischi ed oneri		
	1	Per trattamento di quiescenza		
	2	Per imposte anche differite		
	3	Altri		
	4	Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri		
		TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		
		C) Trattamento di fine rapporto		
		TOTALE T.F.R. (C)		
		D) Debiti		
	1	Per obbligazioni		
	2	Verso soci per finanziamenti		
	3	Verso banche e tesoriere		
	4	Verso altri finanziatori		
	5	Per acconti		
	6	Verso fornitori		
	7	Rappresentati da titoli di credito		
	8	Verso organismi partecipati		
	b	Imprese collegate		
	c	Imprese controllanti ed enti pubblici di riferimento		
	d	Società in house		
	e	Altri organismi		
	9	Altri debiti di funzionamento		
		TOTALE DEBITI (D)		
		E) Ratei e risconti		
I		Ratei passivi		
II		Risconti passivi		
	1	Contributo permesso di costruire		
	2	Contributi in conto capitale		
	3	Concessioni pluriennali		
	4	Altri risconti passivi		
		TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		
		TOTALE DEL PASSIVO		

REPORT DEL PROGRAMMA CONSOLIDATO, COMUNE DI ...			
SEZIONE 2.1 - BILANCIO CONSOLIDATO - CONTO ECONOMICO			
		31/12/N	31/12/N-1
		A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE	
1		Proventi	
	a	Proventi tributari	
	b	Proventi da contributi correnti	
	c	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	
	d	Ricavi da copertura costi sociali	
2		Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	
3		Variazione dei lavori in corso su ordinazione	
4		Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	
5		Altri ricavi e proventi	
	a	Contributi in conto esercizio e trasferimenti	
	b	Proventi patrimoniali	
	c	Quota annuale di contributi in conto capitale	
	d	Altri	
		totale componenti positivi della gestione A)	
		B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE	
6		Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	
7		Prestazioni di servizi e trasf. passivi correnti	
	a	Prestazioni di servizi	
	b	Trasferimenti passivi correnti	
8		Godimento beni di terzi	
9		Personale	
10		Ammortamenti e svalutazioni	
	a	Ammortamenti immob. immateriali	
	b	Ammortamenti immob. materiali	
	c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	
	d	Svalutazione dei crediti	
11		Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	
12		Accantonamento per rischi	
13		Altri accantonamenti	
14		Oneri diversi di gestione	
		totale componenti negativi della gestione B)	
		DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)	
		C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI	
		Proventi	
15		Proventi da partecipazioni	
	a	Da società in house	
	b	Da altri organismi	
16		Altri proventi finanziari	
		Totale proventi	
		Oneri	
17		Interessi ed altri oneri finanziari	
		Totale oneri	
		totale (C)	
		D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE	
18		Rivalutazioni	
19		Svalutazioni	
		totale (D)	
		E) COMPONENTI ED ONERI STRAORDINARI	
20		Proventi	
	a	Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo	
	b	Plusvalenze patrimoniali	
		totale proventi	
21		Oneri	
	a	Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo	
	b	Minusvalenze patrimoniali	
	c	Altri oneri straordinari	
		totale oneri	
		Totale (E) (E20-E21)	
		RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+-C+-D+-E)	
22		Imposte	
23		RISULTATO DELL'ESERCIZIO	
		di cui risultato economico di terzi	

Il principio n. 4 affinché i bilanci consolidati presentino informazioni contabili sul complesso economico come se si trattasse di un'entità economica singola, prescrive come necessarie le seguenti fasi:

- a) il valore contabile delle partecipazioni della controllante in ciascuna controllata e la corrispondente parte dell'attivo netto/patrimonio netto di ciascuna controllata posseduta dalla controllante devono essere eliminati¹⁰¹;
- b) la quota di pertinenza di terzi al valore del risultato economico positivo o negativo d'esercizio delle controllate consolidate deve essere identificata;
- c) la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto delle controllate consolidate deve essere identificata separatamente dal patrimonio netto di pertinenza della controllante.

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore di quelle interessenze di terzi alla data dell'acquisto della partecipazione¹⁰² e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni nel patrimonio netto dalla data dell'acquisizione.¹⁰³

La quota di pertinenza di terzi deve essere presentata, nello stato patrimoniale all'interno del bilancio consolidato, in una voce dell'attivo netto/patrimonio netto, separatamente dall'attivo netto/patrimonio netto dell'entità controllante. Anche la quota di pertinenza di terzi relativa al risultato economico positivo o negativo del complesso economico deve essere presentata separatamente. Poiché, l'importo attribuito alle interessenze di terzi non costituisce un provento o onere in entrambi i casi si tratta di attivo netto/patrimonio netto.

Le perdite riferibili a terzi in una controllata consolidata possono eccedere la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto della controllata. L'eccedenza, e ogni ulteriore perdita attribuibile agli azionisti di minoranza, vanno attribuite alla controllante ad eccezione della parte per la quale gli azionisti di minoranza hanno un'obbligazione vincolante a coprire la perdita con investimenti aggiuntivi e sono in grado di farlo.¹⁰⁴

Nel caso una controllata abbia emesso azioni privilegiate cumulative che sono possedute da azionisti di minoranza e sono classificate come patrimonio netto, l'osservatorio prescrive che la controllante deve calcolare la sua quota di utili o perdite dopo aver tenuto conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.

I saldi e le operazioni all'interno del complesso economico (operazioni infragruppo), compresi i proventi originati da vendite e trasferimenti, i proventi rilevati a seguito di uno stanziamento o di altra autorizzazione di spesa, gli oneri, i dividendi o distribuzioni similari, devono essere integralmente eliminati, così come gli utili e le perdite derivanti da operazioni all'interno del complesso economico compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni. Le perdite all'interno del complesso economico possono indicare una riduzione di valore che è necessario rappresentare nel bilancio consolidato.

Per le differenze temporali derivanti dall'eliminazione di risultati economici positivi e negativi originati da operazioni all'interno del complesso economico viene fatto un rinvio ai principi contabili nazionali e internazionali per le imposte sul reddito.

Ancora, viene proposto dal principio n. 4 un trattamento separato per quelle poste che rappresentano valori reciproci, ma che soffrono di un trattamento fiscale diverso tra controllata e controllante (ad esempio nel caso di un'operazione soggetta ad IVA indetraibile per l'ente locale si procederà ad elisione del solo imponibile, mentre l'IVA dovrà essere considerata un puro costo per il comune).

¹⁰¹ Indicazioni sul trattamento contabile di un eventuale avviamento possono essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le aggregazioni di imprese.

¹⁰² Indicazioni per calcolarne il valore possono essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le aggregazioni di imprese.

¹⁰³ L'osservatorio ha precisato che in presenza di diritti di voto potenziali, le quote di utile o perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuito 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.

¹⁰⁴ Se, successivamente, la controllata realizza un risultato economico positivo, tale risultato va attribuito agli azionisti della controllante fino a concorrenza delle perdite di pertinenza degli azionisti di minoranza ma che erano state precedentemente assorbite dagli azionisti della controllante.

In estrema sintesi, il metodo di consolidamento previsto sia dall'Osservatorio che dagli IPSAS è quello integrale, secondo la teoria dell'entità, con l'evidenziazione nel patrimonio netto delle quote di pertinenza dei terzi in linea con i principi contabili privatistici.

I proventi e gli oneri di una controllata sono inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di acquisizione¹⁰⁵.

Nel caso di cessione della partecipazione, la differenza tra il corrispettivo della dismissione della controllata e il suo valore contabile alla data della cessione (comprensiva dell'importo complessivo di eventuali differenze di cambio che si riferiscono alla controllata e rilevate nel patrimonio netto in conformità all'IPSAS 4 "Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere"), deve essere rilevata nel conto economico all'interno del bilancio consolidato come plusvalenza o minusvalenza sulla vendita della controllata.

Per l'Osservatorio, una partecipazione in un'azienda collegata deve essere contabilizzata nel bilancio consolidato con il metodo del patrimonio netto, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione in un prossimo futuro; in tal caso deve essere contabilizzata in conformità al criterio del costo.

Un ente locale deve cessare di utilizzare il metodo del patrimonio netto dal momento in cui:

- a) essa cessa di avere un'influenza notevole su una collegata ma conserva in tutto o in parte, la sua partecipazione; o
- b) l'utilizzo del metodo del patrimonio netto non sarà più appropriato, perché la collegata opera in presenza di gravi restrizioni di lungo periodo che riducono notevolmente la sua capacità di trasferire fondi o fornire altri benefici non finanziari alla partecipante per suo conto.

Il valore contabile della partecipazione a tale data deve essere considerato, in quel momento, come costo.

La partecipazione in un'entità giuridica a controllo congiunto deve essere rilevata utilizzando il consolidamento proporzionale o in alternativa il metodo del patrimonio netto. L'ente locale deve interrompere l'utilizzo del metodo del patrimonio netto a partire dalla data in cui viene meno il controllo congiunto e la sua influenza notevole su un'entità giuridica a controllo congiunto.

Con riferimento alle aziende collegate e a controllo congiunto l'IPSAS 6 consente il loro trattamento:

- secondo il metodo del patrimonio netto, così come descritto nell'IPSAS 7;
- al costo;
- come uno strumento finanziario.

L'iter del bilancio consolidato prevede, dopo la sua elaborazione, che questo debba essere sottoposto ad approvazione del Consiglio dell'Ente in maniera contestuale alla deliberazione del rendiconto (30 aprile).

Nel principio viene, inoltre, richiesta la presentazione delle seguenti informazioni integrative, da inserire nella relazione sulla gestione o nell'apposita nota integrativa:

1. un prospetto in cui risulti, per ciascuna controllata inclusa nell'area di consolidamento, la percentuale di partecipazione dell'ente locale, l'ammontare del patrimonio netto e dei debiti di finanziamento nonché l'entità dei crediti e debiti in essere tra ente locale e controllata eliminati in sede di consolidamento;
2. un riepilogo dei dati salienti di bilancio delle controllate, prese singolarmente o a gruppi, che non sono consolidate, incluso il totale delle attività, delle passività, dei proventi e del risultato economico d'esercizio;
3. il nome di tutte le controllate nelle quali la controllante detiene una partecipazione e/o diritti di voto uguale o minore al 50%, insieme ad una spiegazione dell'esistenza del controllo;
4. le ragioni per cui la partecipazione per più della metà dei diritti di voto effettivi o potenziali di un partecipata non costituisce controllo;

¹⁰⁵ Indicazioni sul significato di data di acquisizione possono essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le aggregazioni di imprese.

5. la data di riferimento del bilancio di una controllata, ove tale bilancio è utilizzato per redigere il bilancio consolidato ed è riferito a una data di chiusura oppure a un esercizio diverso da quello della controllante, e le motivazioni per cui si fa riferimento a una data di chiusura o a un esercizio diverso;

6. la natura e la misura di qualsiasi restrizione significativa (per esempio, come risultato di accordi di finanziamento o di disposizioni regolamentari) alla capacità delle controllate di trasferire fondi alla controllante a titolo di pagamento di dividendi, di distribuzioni similari o di rimborso di prestiti o anticipazioni.

La previsione di informazioni particolareggiate è stata affrontata anche dai principi contabili internazionali che parlano di segmental reporting.

Al fine di rendere razionale la lettura delle informazioni ivi contenute, l'Osservatorio raccomanda che siano fornite informazioni relative a:

- 1) criteri generali di redazione e principi di consolidamento¹⁰⁶;
- 2) criteri di valutazione¹⁰⁷;
- 3) informazioni di dettaglio dello stato patrimoniale e del conto economico¹⁰⁸.

¹⁰⁶ L'esposizione dei principi e dei criteri di consolidamento delle partecipazioni e delle scelte operate rispetto alle opzioni offerte fa parte delle informazioni necessarie a definire il contesto generale di riferimento del bilancio consolidato. Nell'ambito di tali informazioni, a livello generale, trovano collocazione:

a) l'indicazione dei bilanci utilizzati per redigere il bilancio consolidato e le relative date di chiusura. In particolare, va chiarito se trattasi dei bilanci delle singole società a fini legali o dei bilanci predisposti dalle partecipate per riflettere i principi contabili della società capogruppo;

b) la segnalazione se sono state apportate rettifiche per esporre i bilanci secondo i principi contabili, con la descrizione delle medesime e del trattamento contabile delle relative imposte differite;

c) la motivazione dell'adozione, per lo stato patrimoniale e il conto economico consolidati, all'interno di strutture e contenuti degli stati patrimoniali e dei conti economici delle imprese incluse nel consolidamento soggetti a discipline diverse, della disciplina più idonea a realizzare i fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del complesso delle imprese costituito dalla controllante e dalle controllate;

d) eventuali informazioni supplementari fornite in quanto necessarie al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del complesso delle imprese costituito dalla controllante e dalle controllate;

e) la motivazione della modifica, da un esercizio all'altro, delle modalità di redazione dello stato patrimoniale e del conto economico consolidato, ovvero della struttura e del contenuto degli stessi, e i relativi effetti prodotti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico consolidati.

¹⁰⁷ Nell'informativa supplementare deve risultare in modo chiaro e analitico per ciascuna voce significativa o categoria omogenea di voci dello stato patrimoniale i criteri di valutazione applicati. Vanno inoltre indicati:

a) i casi in cui da un esercizio all'altro è stato cambiato un criterio di valutazione, spiegandone le motivazioni e gli effetti prodottisi sulle voci di bilancio interessate, sul risultato e sul patrimonio netto consolidato tenendo conto dei relativi effetti fiscali;

b) i criteri di valutazione utilizzati ancorché non omogenei nell'ambito del gruppo, con la finalità di ottenere una migliore rappresentazione rispetto a quella che si sarebbe ottenuta con l'applicazione di un criterio omogeneo, unitamente alle ragioni che a ciò hanno indotto.

¹⁰⁸ Devono essere fornite le seguenti informazioni:

a) Le ragioni delle variazioni più significative intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo.

b) La composizione delle voci "costi di impianto e ampliamento" e "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità".

c) Distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie.

d) La composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, se il loro ammontare è significativo.

e) L'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ciascuna voce.

f) Se significativo rispetto alla situazione patrimoniale-finanziaria consolidata, l'importo complessivo degli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, specificando quelli relativi a imprese controllate escluse dal consolidamento.

g) La composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo.

h) Il numero medio, suddiviso per categorie, dei dipendenti delle imprese incluse nel consolidamento, con separata indicazione di quello relativo alle imprese incluse con il metodo proporzionale.

Inoltre devono essere allegati al bilancio consolidato:

- Gli elenchi delle imprese incluse ed escluse dal consolidamento (con il metodo integrale, con il metodo proporzionale, con il metodo del patrimonio netto e delle 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 alienazione).

Gli elenchi suddetti devono indicare per ciascuna impresa:

- la denominazione, la sede e il capitale sociale;
- le quote possedute, dalla controllante e da ciascuna delle controllate;
- se diversa, 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.

- Prospetto di raccordo fra bilancio della capogruppo e bilancio consolidato.

Infine, dal momento che l'applicazione pratica del principio e la redazione del bilancio consolidato non è priva di complessità tecnica è stata prevista dall'Osservatorio, analogamente agli IPSAS, una sorta di disciplina transitoria.

In sintesi, nel primo triennio di adozione del bilancio consolidato sarà possibile redigere il bilancio consolidato limitatamente alle società in-house o alle sole società di capitale, inoltre, il principio prevede che gli enti locali non sono tenuti all'eliminazione dei saldi e delle operazioni all'interno del complesso economico per bilanci di esercizi che hanno inizio nell'anno precedente la data della prima adozione del principio.

Le controllanti che adottano per la prima volta il principio possono avere molte controllate che effettuano un numero significativo di operazioni fra loro. Di conseguenza, può essere difficile identificare le operazioni e i saldi che devono essere eliminati affinché possa essere redatto il bilancio consolidato del complesso economico. Per questo motivo, è stato previsto dal regime transitorio l'esonero dall'obbligo di eliminare i saldi e le operazioni fra le entità all'interno del complesso economico.

Se l'ente locale applica le disposizioni transitorie deve rilevare il fatto che non tutte le controllate sono state consolidate e portare in elenco le entità giuridiche ed economiche che sono state escluse dall'area di consolidamento in ragione di tale disposizione transitoria ed il fatto che non tutti i saldi e le operazioni infragruppo sono stati eliminati.

Infine, nel triennio di prima applicazione di questo principio sarà possibile, motivando tale scelta, presentare il bilancio consolidato al Consiglio disgiuntamente al rendiconto di esercizio. In merito si osserva che tale deroga agevola fortemente gli enti locali che difficilmente riuscirebbero a redigere anche il bilancio consolidato per quel termine.

Tali semplificazioni sono state pensate per introdurre in modo più "soft" il bilancio consolidato negli enti locali quando il PCEL n. 4 entrerà in vigore.

A parere di chi scrive, un grande risultato è stato raggiunto con l'approvazione in via sperimentale del citato principio contabile sul bilancio consolidato. Solo il bilancio consolidato può offrire, infatti, una rappresentazione più esaustiva del comune perché rispecchia l'attività del gruppo e non solo quella dell'ente.

i) 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.

j) Le notizie sulla composizione e natura degli impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della Società, 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.

2.5 Il Bilancio consolidato del GPL: finalità, benefici e criticità

Il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale è un documento contabile atto a comunicare ai diversi stakeholders interessati la situazione finanziaria, patrimoniale ed economica del gruppo nella sua interezza, ad una data certa; fornisce informazioni utili ai portatori di interesse circa la valutazione dell'economicità dell'aggregato, la capacità dello stesso di creare valore e le modalità scelte per la distribuzione del valore.

Ne consegue che il suo utilizzo è basilare al fine di conoscere e comunicare l'andamento della gestione del gruppo comunale, agevolando la necessaria azione di controllo sugli effetti sociali, economici e patrimoniali dell'impiego delle risorse pubbliche. In questo senso tale bilancio offre una informazione globale sulla economicità di gestione dei servizi pubblici prestati direttamente o indirettamente dal Comune, informazione altrimenti non ottenibile dai bilanci delle singole unità componenti il gruppo, il cui specifico monitoraggio rimane comunque una irrinunciabile esigenza per valutare l'impatto dei singoli settori di attività sulla performance complessiva del gruppo medesimo.

Il bilancio consolidato consente di soddisfare il fabbisogno informativo sul fronte esterno, come strumento di accountability (reporting istituzionale) e sul piano interno, nel processo di programmazione e controllo delle attività del gruppo in quanto fornisce un feedback ai fini decisionali (reporting direzionale).

In merito a quest'ultima funzione tale strumento permette valutazioni sulle scelte passate (controllo consuntivo) ed un'analisi prospettica sulla gestione dell'aggregato (valutazioni preventive). Esso permette agli enti locali di realizzare una reale e completa attività di programmazione e controllo dell'uso delle risorse complessive, sorretta da una accurata evidenziazione della situazione economico finanziaria complessiva dell'ente, in tutte le sue articolazioni e, non da ultimo da una leggibile esposizione dei risultati raggiunti dal gruppo.

Le potenzialità di conoscenza e di informazioni acquisibili mediante il bilancio consolidato sono veramente estese e potenti.

In sintesi, se non è possibile rilevare dalle operazioni poste in essere dalle singole aziende la loro capacità di generare profitto per il gruppo, al contrario, il bilancio consolidato è in grado di offrire informazioni sotto molteplici punti di vista:

- in ottica retrospettiva come strumento di verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati al gruppo;
- in ottica prospettica al fine di effettuare previsioni consolidate per ramo di attività, sull'utilizzo ed acquisizione delle risorse finanziarie, in merito alla capacità di autofinanziamento;
- come funzione informativa interna esplicitata nei confronti degli organi gestionali e di controllo interni;
- come funzione informativa esterna rivolta agli stakeholders del gruppo che mediante il bilancio consolidato possono esercitare un controllo sia sull'operato del management del gruppo stesso che sulle persone da esso delegate.

Si può affermare in conseguenza di ciò l'utilità del bilancio consolidato sia per formulare strategie di breve termine (è possibile redigere per scopi interni il consolidato anche ad intervalli inferiori all'anno) sia per una pianificazione di lungo periodo.¹⁰⁹

L'adozione del Bilancio consolidato per quanto contemplato in precedenza, di fatto porta ad un sostanziale miglioramento di aspetti quali:

- responsabilità del management, che porta ad una presentazione integra, oggettiva ed accurata dei risultati delle società coinvolte,

¹⁰⁹ D. Preite, *Bilancio consolidato e informazioni per il gruppo pubblico locale*, Egea 2006

- rilevanza dell'informativa consolidata, in quanto l'Ente si trova a rispondere non solo ai clienti interni, ma anche a quelli esterni;
- trasparenza delle informazioni;
- maggiore conoscenza in termini economici e di complessità delle società controllate all'Ente, il quale ha poi la possibilità di intervenire in merito a problematiche innovative ed anche di sviluppare controlli ad hoc relativamente alle necessità strutturali delle società.

Schematizzando, il Bilancio consolidato del gruppo pubblico locale consente di valutare:



Inoltre, consente di:



Se, infine, il bilancio consolidato viene sufficientemente corredato da informazioni - non solo tecniche - ma anche di tipo «sociale», esso assolve all'ulteriore funzione di documento sociale e di vera accountability nei confronti della collettività amministrata.

Essendo un bilancio di secondo livello che consente di:

- sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci delle società/enti che detengono rilevanti partecipazioni di maggioranza;
- ottenere la visione complessiva di gruppo;
- misurare i risultati economici dell'entità economica unica «il Gruppo» eliminando gli utili e le operazioni infragruppo che non hanno riflessi all'esterno;

ovviamente, aggrega dati più dettagliati e porta alla perdita di alcune informazioni relative alle singole aziende partecipate che compongono il gruppo pubblico locale cui il consolidato si riferisce. Nella sua visione d'insieme, inoltre, il bilancio consolidato può celare il significato di eventi particolari e rende difficile la comparazione spaziale/temporale dei dati consolidati poiché il Gruppo è, per sua natura, duttile (non è un insieme stabile) e flessibile appare l'area di consolidamento (direttamente dipendente dalla composizione del Gruppo stesso).

I principali effetti negativi del bilancio consolidato possono essere sintetizzati nei seguenti termini:

- ◆ non mette in evidenza le peculiarità patrimoniali e reddituali corrispondenti all'eterogeneità delle attività svolte dalle aziende consolidate;
- ◆ non si esprime e non riesce ad apprezzare l'apporto di ciascuna azienda partecipata del gruppo pubblico locale alla realizzazione del risultato economico globale;
- ◆ rende complessa la valutazione del rapporto fra la redditività della singola azienda rispetto alla redditività del gruppo;
- ◆ elimina quei valori che sono generati da operazioni intercorse fra società interne al gruppo pubblico locale;
- ◆ possiede una carenza informativa rappresentata dalla possibilità dell'utilizzo di differenti criteri di valutazione delle poste di bilancio da parte delle diverse entità del gruppo;
- ◆ non consente di evidenziare gli aspetti giuridici riconducibili ai finanziamenti, ai privilegi, alle garanzie prestare e ricevute;
- ◆ ha una scarsa propensione a soddisfare il fabbisogno informativo dei creditori o dei soci di minoranza delle aziende controllate.

Si precisa che questi effetti si verificano semplicemente in quanto il bilancio consolidato si prefigge altri obiettivi informativi, come quello di dare una visione d'insieme dell'aggregato pubblico locale e non delle singole componenti dello stesso.

Da ciò scaturisce la necessità di disporre unitamente al bilancio consolidato di ulteriori documenti che consentano di approfondire ed interpretare i principali dati aggregati contenuti nel documento stesso allo scopo di recuperare la perdita di informazioni rilevanti quali effetti naturali del consolidamento.

Come visto in precedenza, al contrario di quanto succede per il settore privato, il legislatore italiano non è intervenuto a dettare una regolamentazione relativa al consolidamento dei conti nel caso di gruppi misti formati da aziende private e da aziende ed enti del settore pubblico.

In questa sede bisogna osservare che l'Osservatorio nell'approvare il principio contabile n. 4 sul bilancio consolidato ha preferito tralasciare per il momento la possibile innovazione legislativa che scaturirà dalla riforma sul federalismo fiscale, fondata peraltro anche sulla individuazione del costo standard dei servizi e, senza aver nessuna intenzione di ingerirsi nelle competenze legislative, ma nella convinzione di poter rimediare a una carenza oggettiva, ha semplicemente ritenuto, con la sua autorevolezza, di poter individuare indirizzi generali per sostenere gli enti più avveduti nelle scelte gestionali.

Tuttavia, risulta doveroso considerare che il gruppo pubblico locale consegue un vantaggio competitivo in termini di costo se riesce a svolgere la sua attività generatrice di valore a costi più bassi rispetto ad un altro gruppo pubblico locale e attraverso il bilancio consolidato è possibile attuare una corretta attività di programmazione e controllo finalizzata a raggiungere tale obiettivo.

Non bisogna certamente dimenticare che il gruppo pubblico locale, diversamente dal gruppo aziendale, non persegue necessariamente obiettivi di profitto per tramite di partecipate aventi natura giuridica di società di capitali (e quindi privatistica). Obiettivo dello stesso, difatti, è coniugare economicità e socialità nella gestione dei servizi di pubblico interesse.

Mentre per i gruppi privati è irrinunciabile il perseguimento della redditività nella gestione, in quelli pubblici il fine sociale tende ad essere concepito come prioritario e la indispensabile tensione verso l'economicità viene meno nitidamente percepita. Peraltro, il gruppo pubblico non gode di una reale autonomia di azione in quanto fa parte della complessa economia di erogazione di un ente pubblico o è, comunque, finanziariamente sostenuto da questo ente; ciò comporta che esso può sopravvivere durevolmente anche in condizioni di squilibrio economico, purché serva a perseguire scopi di utilità pubblica.¹¹⁰ I progressi in termini di efficacia, efficienza e qualità delle aziende di servizi pubblici locali non devono, pertanto, essere impropriamente finalizzati alla massimizzazione del profitto per l'azienda pubblica, ma tradursi in benefici (purtroppo non sempre quantificabili monetariamente)

¹¹⁰ A. Montrone, *Il bilancio di gruppo tra normativa nazionale e principi contabili internazionali. Profili evolutivi e comparativi*, FrancoAngeli, Milano, 2005

per la collettività, puntando a garantire servizi di alta qualità con un corretto impiego economico delle risorse disponibili. Avendo ben presente tali necessità deve essere utilizzato lo strumento del bilancio consolidato.

2.6 Tendenze nazionali e internazionali

Attualmente gli USA, la Svezia, il Canada, L’Australia, il Regno Unito e la Nuova Zelanda hanno regolato il consolidamento nel settore pubblico.¹¹¹

In merito si è assistito a comportamenti anche marcatamente differenziati; in particolare:

- in Svezia gli enti locali consolidano con il metodo proporzionale (anche se negli ultimi tempi si sono diffuse soluzioni alternative, utilizzando anche il metodo integrale, ma solo per le partecipazioni controllate di diritto con interessenze superiori al 50%);
- in Australia ed in Nuova Zelanda si consolidano integralmente tutte le aziende controllate;
- in Canada viene utilizzato il metodo del patrimonio netto anche per le controllate;

Nella prassi internazionale, inoltre, due sono i criteri adottati per definire l’area di consolidamento: il primo, più diffuso nella realtà operativa, prevede come punto di riferimento l’esistenza del “controllo”, mentre il secondo esige la presenza della “responsabilità finanziaria”.

Il primo orientamento è stato seguito nelle prassi contabili del Regno Unito, in Svezia, in Canada, in Australia, in Nuova Zelanda e dall’IFAC, il secondo è seguito negli USA (GASB).

Il Italia, così come in Spagna, Francia e in Germania, dove ci sono simili tradizioni contabili e storiche, simili processi di riforme della P.A. e una simile ripartizione amministrativa, il Bilancio Consolidato di Gruppi Pubblici Locali ha avuto diverse implementazioni.¹¹²

Se si fa eccezione per la Spagna, che già da tempo ha improntato una politica di riforme che stanno attualmente evidenziano i propri risultati nell’ambito della pubblica amministrazione, gli altri paesi non mostrano posizioni marcatamente favorevoli nei confronti dell’implementazione del bilancio consolidato comunale.

La redazione del bilancio consolidato risulta, infatti, fortemente condizionata dalla diversa tipologia di contabilità adottata dall’ente locale capogruppo e dalle altre entità del Gruppo Pubblico locale.

In Spagna il metodo di rilevazione utilizzato per la contabilità preventiva dell’ente locale è la partita semplice, anche se tale nazione è stata la prima che ha regolamentato il passaggio verso il metodo della partita doppia. Nel 1970, la Ley General Presupuestaria, infatti, introduceva per la contabilità dello stato e, in seguito, per gli enti locali la partita doppia. Con la successiva Istruccion del 1992, relativa agli enti locali, la contabilità ha subito notevoli cambiamenti, quali l’introduzione nel bilancio delle informazioni economico-patrimoniali, l’utilizzo a livello previsionale e consuntivo della partita doppia, l’utilizzo della competenza economica rettificata per la tenuta della contabilità economica e quella finanziaria per la contabilità finanziaria, l’introduzione nel rendiconto dei principi che fanno riferimento a quelli adottati dalle imprese commerciali.

Rispetto alla Spagna, in Francia l’adozione del consolidato risulta ancora poco diffusa, sebbene l’Ordre des Experts Comptables ha pubblicato nel 1992 un manuale sul consolidamento negli enti locali, la cui applicazione è volontaria.

In Francia viene adottato il metodo integrale per le controllate, il metodo proporzionale per le collegate e quello del patrimonio netto per le aziende sulle quali, pur con partecipazioni inferiori al 20%, si esercita un’influenza significativa. Per definire l’area di consolidamento viene adottato il criterio della presenza della “responsabilità finanziaria”.

Da tempo il governo francese si sta interessando del problema dell’introduzione dalla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali con diversi provvedimenti tra cui le istruzioni ministeriali

¹¹¹ G. Grossi, I. Steccolini, *Il bilancio consolidato negli enti locali: principi contabili e condizioni operative*, in Azienda Pubblica n. 4, 2008

¹¹² M. Punzo, *Il grado di diffusione del consolidato comunale in Europa*, in Azienditalia n. 9/2007

M4 del 1990, sui servizi pubblici industriali e commerciali, ed M14 del 1994, relativo ai comuni, agli organismi di cooperazione intercomunale e i centri comunali di azione sociale.

Il sistema approvato con l'M14, basato sulle valutazioni economico-patrimoniali, sull'utilizzo della partita doppia e volto al raggiungimento di adeguati livelli di efficacia, efficienza ed economicità, è uno dei passaggi principali nel processo di modernizzazione della Pubblica Amministrazione francese ed europea negli ultimi anni. Il provvedimento non è stato però esente da critiche, in quanto soprattutto il conto economico, pur basandosi sulla competenza economica e utilizzano il metodo della partita doppia, è redatto in modo extra-contabile, partendo dai risultati espressi dalla contabilità finanziaria. La discrasia creata si può giustificare in diversi modi, uno riconducibile all'ancora in corso processo di modernizzazione del sistema pubblico, l'altro alle caratteristiche proprie dei comuni francesi, i quali risultano essere in maggioranza di piccole dimensioni, per cui restii ad investire nel cambiamento.

La Germania che è il paese che più degli altri sembra in ritardo nell'introduzione del Bilancio Consolidato, in realtà con i progetti pilota¹¹³ previsti per uniformare il sistema e rendere omogenea l'adozione di una contabilità economica-patrimoniale che sostituisca quella camerale degli enti locali, sarà uno dei primi stati che riuscirà ad avere enti locali che adotteranno principi e documenti simili¹¹⁴.

In Italia, dove solo nel 2009 l'Osservatorio per la finanza e Contabilità degli enti locali ha approvato in via sperimentale e completa il principio contabile n. 4 dedicato al bilancio consolidato, il bilancio consolidato è stato redatto, alla data odierna, in modo spontaneo da pochi enti locali (prevalentemente dislocati nel nord e centro Italia più attivi in materia di consolidato e di modelli evoluti di contabilità) per puri scopi politici e "pilotati" nella redazione in base agli obiettivi che si vogliono perseguire. Secondo una recente ricerca¹¹⁵, infatti, tra i comuni italiani che redigono o hanno predisposto un bilancio di gruppo, alcuni hanno manifestato che la sua redazione ha interessato solo alcune imprese, quelle ritenute più significative e strategiche, tralasciandone altre che andrebbero inserite nel consolidamento. Altri hanno predisposto il consolidato al fine di ridurre le differenze che si riscontravano tra i dati delle imprese controllate e quelli presenti nel bilancio dell'ente: questo indica una mancata comunanza di obiettivi nella sua redazione. In merito ai principi adottati, alcuni hanno evidenziato l'utilizzo degli IPSAS, altri dei principi nazionali; dal lato della redazione, infine, cambia il modo con il quale tali documenti sono stati presentati, a volte con schemi riclassificati e sintetici altre con schemi integrali.

La tematica inerente la disomogeneità del sistema contabile dell'ente locale italiano e delle aziende facenti parte del gruppo pubblico locale sarà oggetto di approfondimento nei successivi capitoli.

¹¹³ Con i progetti pilota e il passaggio verso una contabilità economico-patrimoniale, l'intero sistema contabile tedesco verrà modificato: si avrà un unico documento previsionale e almeno tre documenti consuntivi (stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario). Questo modello ha tra i suoi vantaggi:

- 1) avere informazioni sui costi dei servizi offerti nel periodo amministrativo;
- 2) conoscere i movimenti patrimoniali e finanziari;
- 3) consentire la redazione di un bilancio consolidato del comune.

¹¹⁴ Vedi E. Coperchione "Sistema contabile e prospettive di riforma in Germania" in G. Farneti, S. Pozzoli (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, FrancoAngeli, 2005

¹¹⁵ M. Punzo, *Il grado di diffusione del consolidato comunale in Europa*, in *Azienditalia* n. 9/2007

Capitolo 3

Il sistema informativo contabile degli Enti Locali

3.1 Premessa

Nelle aziende pubbliche il sistema di rilevazione contabile prevalente è il sistema di competenza finanziaria. Tale sistema assolve principalmente una funzione autorizzatoria della spesa e risponde all'esigenza di controllo e garanzia sull'uso delle risorse pubbliche.

Anche per le rilevazioni dei fatti e degli atti che caratterizzano l'attività dei comuni viene utilizzata la contabilità finanziaria.

Nel corso degli ultimi anni nella letteratura e nella pratica contabile internazionale sulle amministrazioni pubbliche si è sviluppato un acceso dibattito collegato all'opportunità della transizione da una logica contabile prettamente finanziaria (cash basis) a una economico - patrimoniale (accrual basis), con alcuni autori (Anessi Pessina 2002; Anthony 1980, 1989; Barrett 1993; Evans 1995; Jones 1995; Mellor 1996; Tunnel e Cooper 1998) che sostengono l'introduzione della contabilità generale, in sostituzione della finanziaria, e altri (Christiaens 1999; Cristiaens e Vanhee 2002; Ellwood 1999; Guthrie 1998; Guthrie e Johnson 1994; Johns 1951; Lewis 1995; Matthews 1993; Monsen 2002; Monsen e Näsi 1996, 1998, 1999; Oettle 1990) che si oppongono fermamente, evidenziando la peculiarità delle Amministrazioni Pubbliche, la cui gestione poco si confà a una logica privatistica.

Ma cosa si intende per base contabile accrual e per base contabile cash?

La base contabile è accrual quando i fatti amministrativi si registrano al momento in cui si realizzano mentre è cash nell'ipotesi in cui la registrazione avvenga solo al momento in cui si incassa o si paga.

È opportuno notare che accrual è aggettivo che può riferirsi tanto alla contabilità che al bilancio di previsione, budget nella terminologia anglosassone, onde è possibile avere sia un accrual budget che una accrual accounting. Quando nella letteratura internazionale si scrive del cambiamento della base della contabilità da cash ad accrual ci si riferisce alla financial accounting (spesso anche denominata external accounting). Con tale espressione s'intende la contabilità

generale (in sigla Co.ge.), cioè quella che registra i fatti di gestione esterna al momento in cui si realizza la cosiddetta “manifestazione finanziaria” (competenza contabile) cioè quando è possibile quantificare in modo oggettivo e certo, sulla base di adeguata documentazione (ad esempio, una fattura) i valori oggetto di scambio espressi in termini monetari. A quel momento, poiché i fatti di gestione esterna vengono osservati e contestualmente memorizzati tanto nell’aspetto finanziario che in quello economico, si rilevano, contemporaneamente, il diritto a riscuotere (credito – variazione finanziaria positiva) o l’obbligo a pagare (debito – variazione finanziaria negativa) e la causa positiva (ricavo conseguito) o negativa (costo sostenuto) connessa alle variazioni finanziarie osservate¹¹⁶.

La contabilità in questione consente di acquisire le informazioni necessarie per il controllo dei flussi monetari e per la determinazione del valore del patrimonio di funzionamento e del risultato economico di periodo.

Sin dai primi anni ’90, una molteplicità di Paesi ha tentato di implementare questo cambiamento, in maniera diversa da luogo a luogo, soprattutto per via delle diverse variabili di influenza che caratterizzano ognuno, quali, fattori culturali, storici e strutturali¹¹⁷. Per questa ragione, i Paesi anglosassoni (non soggetti a vincoli normativi, in cui prevalgono le indicazioni e i principi stabiliti dalle professioni), dove l’attenzione per l’efficienza, l’efficacia e l’economicità è stata sempre elevata, hanno costituito una sorta di avanguardia nell’adozione di principi aziendalistici nel settore pubblico. Analogamente i Paesi scandinavi, hanno mantenuto la contabilità finanziaria a livello centrale, ma hanno introdotto quella economica al livello decentrato (agenzie). Nei Paesi dell’Europa centro - meridionale, invece, la Pubblica Amministrazione è ancora permeata da una cultura legalistica e burocratica e i cittadini sono ancora considerati meri utenti dei servizi pubblici e non come dei veri e propri clienti. Tuttavia, specie a livello decentrato, la contabilità economica – patrimoniale sta via via sostituendosi o semplicemente affiancandosi alla finanziaria, lasciando intuire che, anche nell’Europa continentale, è in atto un importante cambiamento nella cultura amministrativa¹¹⁸. La ragione principale che ha portato alla transizione verso la contabilità generale, risiede senza dubbio nei limiti insiti nella contabilità finanziaria, la cui finalità principale è quella autorizzativa. Tale funzione si esplica nel compito precipuo di vincolare l’operato degli organi di amministrazione, i quali non potranno svolgere operazioni se non nei limiti in cui i valori da essi suscitati rispettino i limiti delle assegnazioni definite per ogni tipo di impiego dalle scelte compiute, a preventivo, dagli organi rappresentativi del soggetto economico¹¹⁹. Proprio i limiti della funzione autorizzativa hanno indotto molti legislatori a superare la contabilità finanziaria, sia pure non prescindendo dall’importanza che tuttora riveste tale funzione nel settore pubblico. Le motivazioni principali che hanno portato a porre in discussione la contabilità tradizionale, possono agevolmente sintetizzarsi in tre punti principali:

- l’inefficacia dello strumento logico dell’autorizzazione di spesa e del correlato sistema contabile nel realizzare il controllo della spesa e del disavanzo;
- la propensione ad attribuire maggiore importanza al rispetto contabile delle autorizzazioni di spesa che non alla ricerca di efficacia ed efficienza¹²⁰;
- la finalità autorizzativa, anche laddove efficace nel controllo della spesa, non assicura l’effettivo soddisfacimento dei bisogni cui le risorse sono finalizzate¹²¹.

¹¹⁶ Le rilevazioni in contabilità generale comprendono anche: a) permutazioni fra valori finanziari di segno opposto, ma di medesimo ammontare, b) permutazioni fra valori finanziari di segno opposto, ma di diverso ammontare con conseguente rilevazione di una variazione economica, c) permutazioni economiche.

¹¹⁷ V. Pina, L. Torres, *Reshaping Public Sector Accounting: an International Comparative View*, Canadian Journal of Administrative Sciences, n. 20 2003.

¹¹⁸ Sulle riforme contabili delle Pubbliche Amministrazioni Locali in Europa si leggano: Caperchione E.– Mussari R. (eds.), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer, 2000; Bac A. (ed.), *International Comparative Issues in Government Accounting*, Kluwer, 2001; Montesinos V.– Vela J.M. (eds.), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer, 2002.

¹¹⁹ E. Borgonovi, *La pubblica amministrazione come sistema di aziende composte*, Milano, Giuffrè 1984

¹²⁰ E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano 1996

Inoltre, la crescente complessità e articolazione dell'intervento pubblico hanno generato nel tempo una crescente divaricazione tra lo strumento contabile prettamente di natura finanziaria e le esigenze di misurazione e controllo reale della gestione, contribuendo ad assegnare alla contabilità pubblica la funzione di acquisire e mantenere il consenso, piuttosto che la capacità di indirizzo e controllo della situazione amministrativa¹²². Tutto ciò ha portato, non di rado, a comportamenti opportunistici, miranti a sovrastimare le entrate o sottostimare le uscite, al fine di soddisfare "appetiti" di natura politica, che nulla hanno a che fare con la corretta gestione della cosa pubblica. In risposta agli evidenti limiti sopra esposti, il legislatore italiano si è avvicinato alle novità ispirate dal New Public Management con diversi provvedimenti legislativi, pur tuttavia con la tendenza a un approccio fortemente legalistico e burocratico, dall'alto al basso (top down), prescrittivo e onnicomprensivo, caratterizzato da una ingente produzione normativa¹²³. Il primo atto tramite il quale la pubblica amministrazione italiana è andata incontro al processo di "aziendalizzazione" propugnato dal NPM, è il D.lgs. 142/1990, il quale ha recepito pienamente il modello manageriale orientato ai risultati, finalizzato ad attuare una piena separazione tra indirizzo e gestione, ossia tra responsabilità di indirizzo e responsabilità tecnica, devolvendo agli Enti Locali una maggiore autonomia sia organizzativa che finanziaria; incrementando l'autonomia dei dirigenti locali e l'accountability nelle loro relazioni con i politici; nonché, come esposto nel capitolo 1, incentivando l'esternalizzazione e la privatizzazione dei servizi. A questo iniziale provvedimento se ne è aggiunto uno ulteriore, volto proprio a incidere sul sistema contabile fino ad allora in uso presso gli Enti Locali, ossia il D.lgs. 77/1995. Esso ha introdotto due importanti novità: la contabilità economico - patrimoniale, seppur obbligatoria soltanto per la predisposizione del rendiconto e in coesistenza con il conto del bilancio di natura finanziaria e il piano esecutivo di gestione (PEG), come supplemento al bilancio di previsione annuale.

Purtroppo, come osservato in precedenza, in presenza di servizi esternalizzati, il bilancio consuntivo dell'ente pubblico locale, da solo, non consente l'apprezzamento degli impatti economici, finanziari, patrimoniali del complesso delle attività di prestazione dei servizi, che risultano espresse in modo frammentato nei bilanci dei singoli soggetti gestori, per tale finalità risulta indispensabile utilizzare il bilancio consolidato.

Per assicurare l'efficacia di questo strumento bisogna superare alcune criticità; in primis, come accennato nel capitolo precedente, la disomogeneità tuttora esistente nei sistemi contabili dell'ente locale e delle entità economiche facenti parte del gruppo pubblico.¹²⁴

L'Ente Locale e le aziende satellite del gruppo pubblico locale utilizzano contabilità diverse (finanziaria il primo – seppur integrata dal conto economico e dal conto del patrimonio – civilistica le seconde) e poiché non ha alcun senso leggere in modo unitario prospetti di bilancio che seguano principi contabili diversi, per redigere il bilancio consolidato occorre riclassificare il bilancio o dell'una componente o dell'altra (Ente Locale o società).

Premettiamo che entrambe le modalità presentano una loro logica ed una loro dignità teorica e sono state entrambe sperimentate dagli Enti nelle esperienze note a livello internazionale.¹²⁵

Nella realtà italiana, prescindendo dal principio contabile n. 4, la scelta "gerarchica" non appare quella preferibile per vari ordini di motivi:

¹²¹ E. Caperchione, *Sistemi informativo-contabili nella pubblica amministrazione. Profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Egea, Milano 2000

¹²² F. Pezzani, *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica*, n. 4 2005

¹²³ E. Anessi Pessina, I. Steccolini, *Evolutions and limits of New Public Management – inspired budgeting practices in Italian Local Government*, *Public Budgeting and Finance*, vol. 25, n. 2, 2005

¹²⁴ G. Grossi, I. Steccolini, *Il bilancio consolidato negli enti locali: principi contabili e condizioni operative*, in *Azienda Pubblica* n. 4, 2008

¹²⁵ In Canada, 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.

- anzitutto non è efficiente chiedere a 70-80 aziende, come sarebbe nel caso di Milano, Roma o di Parma, di riclassificare i dati di bilancio 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 accountability e, da questo punto di vista, pensare di riproporre gli schemi previsti dal DPR n. 194/1996 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. n. 267/2000 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.¹²⁶

È da questa considerazione che muove il presente capitolo che, senza alcuna pretesa di esaustività, si propone di illustrare le peculiarità del sistema contabile dell'ente locale e alcune criticità nella redazione del bilancio consolidato.

3.2 La contabilità finanziaria

Per lungo tempo la rilevazione dei fatti di gestione negli enti pubblici è stata effettuata solo attraverso la contabilità finanziaria che, nell'intenzione del legislatore, era uno strumento di programmazione, autorizzazione della spesa, rendiconto e di controllo dei movimenti finanziari.

Gli elementi che hanno favorito il crearsi negli enti pubblici di sistemi contabili basati sull'autorizzazione alla spesa sono la necessità di controllo della spesa pubblica e le esigenze di garantire alla collettività l'uso appropriato del denaro pubblico da parte di amministratori e dirigenti.

Come la contabilità privata, anche la contabilità finanziaria prevede scritture sistematiche a libro mastro e scritture cronologiche a libro giornale. Ad essere rilevate sono le fasi in cui la decisione si sviluppa e produce i suoi effetti. Ciascuna operazione e la corrispondente registrazione fa riferimento a un dato "conto".

La contabilità finanziaria, adotta principalmente il metodo della rilevazione dei fatti di gestione mediante partita semplice che si fonda esclusivamente sui valori numerari (certi, assimilati o stimati) di entrata e spesa. Si basa sul principio della competenza finanziaria, secondo il quale sono iscritte in bilancio le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare; non rileva i risultati di gestione ma la destinazione delle risorse finanziarie.

Vale a dire che ci si limita a considerare gli effetti finanziari delle operazioni di gestione poste in essere, cioè, in sostanza, le variazioni dei debiti e dei crediti (anche se in un'accezione più giuridica che economica) e, quindi, della cassa. Le scritture contabili ed i relativi documenti di riferimento mostrano uno solo degli aspetti della gestione aziendale, infatti, disponendo delle sole variazioni finanziarie, non è possibile redigere il conto economico.

In particolare la rilevazione contabile negli enti pubblici è basata su alcune "Fasi" giuridicamente rilevanti nella "gestione delle entrate e spese".

Sono rilevati in modo sistematico valori riferiti a specifiche operazioni nel momento in cui queste assumono rilevanza di ordine giuridico-formale. Il sistema cioè rileva i valori nel momento in cui assumono rilievo dal punto di vista della significatività giuridica. Non sempre, però, la "rilevazione giuridica" è legata alla significatività economica.¹²⁷

Per le entrate si rilevano contabilmente, con registrazioni consecutive, le fasi dell'accertamento, della riscossione e del versamento, mentre per le uscite si rilevano le fasi dell'impegno, della liquidazione, dell'ordinazione e del pagamento.

¹²⁶ F. Staderini e S. Pozzoli, *Esternalizzazioni e bilancio consolidato negli enti locali*, in *Azienditalia* n. 7/2008

¹²⁷ A. Zangrandi, *Bilanci pubblici - Sistemi di contabilità negli enti pubblici*, Egea, Milano 2005

Il sistema di rilevazione è articolato su tre componenti, tutte a rilevanza esterna e interna:

- I. il bilancio di previsione, ossia la sintesi a preventivo dei valori che prefigurano l'andamento della gestione. A esso è riservata dalle norme e dalla prassi la denominazione di "bilancio" per antonomasia. Nelle aziende composte pubbliche, infatti l'equilibrio dei valori deve essere garantito (imposto) a priori (obbligo di pareggio o divieto di disavanzo);
- II. le rilevazioni concomitanti, ossia la rilevazione delle operazioni durante il periodo. Poiché nella logica dell'azienda pubblica le operazioni sono intese come attuazione di decisioni già assunte (di prelevare determinate risorse finanziarie e di utilizzarle per determinati impieghi) e sintetizzate nel bilancio di previsione, è invalsa nella normativa e nella prassi la dizione di gestione del bilancio;
- III. le sintesi di fine periodo che, nella logica della contabilità pubblica, rappresentano lo strumento con cui gli organi che hanno amministrato l'azienda "rendono conto" alla comunità del corretto uso delle risorse. Di qui la denominazione di rendiconto.¹²⁸

Il bilancio di previsione ha la funzione sostanziale di autorizzare la spesa. Si pone infatti come strumento di controllo della spesa e dell'equilibrio finanziario dell'ente pubblico.

Il bilancio si compone di una parte entrata e di una parte spesa. Ogni parte si articola in voci elementari tradizionalmente denominate capitoli. Per ogni capitolo è definito uno stanziamento, ossia l'ammontare dell'entrata o della spesa prevista. Tale bilancio di previsione annuale può essere redatto in termini di competenza finanziaria e/o di cassa. La discriminante è rappresentata dalla fase dell'entrata e della spesa cui si riferiscono gli stanziamenti.

Nel sistema di competenza finanziaria, gli stanziamenti fanno riferimento ad accertamenti e impegni e sono denominati stanziamenti di competenza.

In sintesi, il sistema di competenza finanziaria si concentra sui momenti della decisione e dell'assunzione di obbligazioni giuridiche verso terzi, ossia sui momenti in cui si concretizzano le scelte politiche e di gestione, si dà inizio alle operazioni e si dà risposta positiva o negativa alle attese esterne.

Nel sistema di cassa, gli stanziamenti fanno invece riferimento a riscossioni e pagamenti e sono denominati stanziamenti di cassa. Sintetizzando il sistema di cassa si concentra sul momento degli effettivi movimenti monetari (sui flussi monetari).¹²⁹

L'approvazione del bilancio preventivo autorizza a compiere nel periodo di riferimento operazioni che comportino impegni/pagamenti non superiori ai relativi stanziamenti.

Sulla base delle registrazioni concomitanti complessive per ciascuna fase effettuate durante il periodo amministrativo (senza rettifiche di fine periodo) viene formato il rendiconto o conto (bilancio) consuntivo.

Gli scopi generalmente affidati al bilancio pubblico sono:

- ❖ Bilancio come strumento di controllo finanziario tra differenti livelli di governo.¹³⁰

¹²⁸ E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano 2005

¹²⁹ Con il bilancio di cassa, che pone la sua attenzione sulle entrate e uscite monetarie dell'esercizio, si vuole fornire uno strumento di programmazione dei fabbisogni monetari in grado di aiutare gli amministratori a ottimizzare i flussi finanziari. In realtà, essendo un sistema autorizzativo (gli stanziamenti di cassa rappresentano limiti ai pagamenti), rappresenta più che altro un sistema che pone tetti alle uscite finanziarie. Spesso è utilizzato perciò per regolamentare le disponibilità. (A. Zangrandi, 2005)

¹³⁰ Dalla collaborazione tra la Ragioneria Generale dello Stato, la Banca d'Italia e l'ISTAT, in attuazione dall'articolo 28 della legge n. 289/2002, per il monitoraggio dei conti pubblici italiani per la costruzione del conto consolidato di cassa delle amministrazioni locali, è stato istituito il SIOPE.

Il SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici) è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери di tutte le amministrazioni pubbliche.

Il SIOPE risponde all'esigenza di:

- 1) migliorare, rispetto all'attuale rilevazione trimestrale dei flussi di cassa, la conoscenza dell'andamento dei conti pubblici, sia sotto il profilo della quantità delle informazioni disponibili, sia sotto il profilo della tempestività;
- 2) superare attraverso una codifica uniforme per tipologia di enti, le differenze tra i sistemi contabili attualmente adottati dai vari comparti delle amministrazioni pubbliche, senza incidere sulla struttura dei bilanci degli enti in questione.

- ❖ Bilancio come strumento di programmazione e controllo.
- ❖ Bilancio come strumento di responsabilizzazione.¹³¹

E. Borgonovi¹³² in merito alla contabilità finanziaria osserva che la stessa è coerente con il modello burocratico, con la natura dei processi economici tradizionalmente svolti dalle aziende pubbliche, con la prevalenza di operazioni di scambio “*atipico*” o “*in senso lato*” in cui i beni e servizi ceduti trovano una controprestazione solo “*indiretta e indistinta*” sotto forma di tributi. Il riferimento specifico è al tradizionale modello dello “*Stato di diritto*” in cui le attività principali sono l’emanazione di norme, il mantenimento dell’ordine e della legalità, la garanzia dei diritti, una limitata redistribuzione della ricchezza; i processi di acquisizione della ricchezza e di destinazione della ricchezza stessa al soddisfacimento dei bisogni sono prevalenti rispetto ai processi di produzione tecnica ed economica; l’azienda pubblica può dunque essere interpretata come azienda di erogazione, in cui il problema chiave è il contenimento degli impieghi entro i limiti dei mezzi monetari raccolti; la semplicità dei processi svolti rende tendenzialmente coincidenti la dinamica monetaria e quella dell’impiego delle condizioni produttive; l’istituto pubblico assume un ruolo “*sovraordinato*” rispetto alle famiglie e alle imprese; la forma assume rilievo di sostanza; la prevalenza delle operazioni di scambio atipico fa venir meno il meccanismo di misurazione “*oggettivata*” dell’utilità prodotta con l’erogazione di beni e servizi e quindi del grado di soddisfacimento dei bisogni pubblici. In tale modello, i potenziali benefici informativi derivanti dall’adozione della contabilità economico-patrimoniali sono limitati.

Con la transizione al modello di Stato sociale del benessere o Welfare State, l’amministrazione pubblica interviene sempre più attivamente nel campo economico; realizza azioni di redistribuzione della ricchezza con finalità perequative, svolge interventi mirati a garantire un andamento più ordinato dell’economia; sviluppa un’ampia attività di produzione di beni “*a domanda individuale*” e quindi tecnicamente divisibili ed escludibili nell’uso, ma considerati di pubblico interesse e quindi da sottrarre al sistema di mercato. In questa seconda fase la tradizionale contabilità finanziaria si dimostra già insufficiente, ma anziché sostituirla si pensa di arricchirla per venire incontro alle nuove esigenze:

- programmare l’allocazione delle risorse;
- mostrare gli effetti prodotti dalle scelte e dalle politiche pubbliche sul complessivo sistema economico;
- controllare i flussi monetari a livello macroeconomico;
- regolare i trasferimenti finanziari tra enti.

Partito nel 2003 con riferimento ai pagamenti del Bilancio dello Stato, il SIOPE è stato oggetto di una gestione sperimentale nel 2005 che ha coinvolto 49 enti tra Regioni, Enti locali ed Università.

I risultati positivi della sperimentazione hanno consentito l’avvio a regime del SIOPE nel 2006 per le Regioni, le Province, i Comuni con popolazione superiore a 20.000 abitanti e le Università.

Gradualmente, il SIOPE è destinato ad essere esteso a tutte le Amministrazioni pubbliche individuate nell’elenco annualmente pubblicato dall’ISTAT in applicazione di quanto stabilito dall’art. 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Dopo l’avvio della rilevazione per le Regioni, le Province, i Comuni con popolazione superiore a 20.000 abitanti e le Università, il SIOPE è stato esteso:

- ai Comuni con popolazione inferiore a 20.000 abitanti, alle Comunità montane, alle Unioni di Comuni, ai Consorzi di enti locali (dal 1° gennaio 2007);

- agli Enti di ricerca (dal 1° luglio 2007);

Dal 1° gennaio 2008 parteciperanno alla rilevazione SIOPE anche le strutture sanitarie (aziende sanitarie, aziende ospedaliere, Policlinici universitari, Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici e gli Istituti zooprofilattici sperimentali). Al fine di favorire l’avvio della rilevazione per il comparto sanità è in corso una sperimentazione che ha coinvolto circa 30 aziende.

¹³¹ Sugli scopi del bilancio pubblico si veda in particolare: A. Zangrandi, *Bilanci pubblici - Sistemi di contabilità negli enti pubblici*, Egea, Milano 2005

¹³² E. Borgonovi, *Il sistema contabile degli istituti pubblici: caratteristiche, valutazione, prospettive*, Patron, Bologna 1984; E. Borgonovi, *Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in AIDEA, *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb Bologna 1988.

Con la terza fase, quella dello “Stato dei servizi” l’adozione della Contabilità economico-patrimoniale si manifesta in tutta la sua necessità. L’amministrazione pubblica mantiene una rilevante funzione di produzione diretta di beni e servizi, ma rispetto al passato si propone di conseguire più elevati livelli di efficacia ed efficienza sul piano tecnico, organizzativo e della scelte di convenienza economica.

Dal punto di vista contabile, diventa quindi rilevante tener conto di processi produttivi ancora in corso al termine dell’esercizio (rimanenze), utilizzo di condizioni produttive durevoli (ammortamenti), variazioni numerarie che si verificano o si possono verificare in periodi diversi da quelli di competenza economica (ratei e risconti, accantonamenti). Più in generale, diventa critico il supporto che il sistema informativo può fornire ai sistemi di programmazione, osservazione e valutazione della gestione aziendale, di responsabilizzazione di amministratori e dirigenti sull’utilizzo delle risorse, di analisi dell’efficienza ed efficacia nella produzione di beni e servizi. Sotto questi profili, la contabilità economico-patrimoniale è evidentemente superiore a quella finanziaria.

A questa terza fase segue la quarta, quella dello “Stato regolatore” che si caratterizza per un minor coinvolgimento diretto della pubblica amministrazione nei processi di produzione tecnica e per una focalizzazione da un lato sulle funzioni più strettamente istituzionali, dall’altro su un attività di definizione (e successivo controllo) di regole che governino i comportamenti economici degli attori sociali. Al sistema informativo si chiede quindi di supportare i processi di valutazione preventiva e consuntiva delle politiche pubbliche in termini di effetti prodotti (o che dovrebbero indurre) in altri soggetti. Il punto cruciale è che, a fronte di questi fabbisogni la contabilità economico patrimoniale potrebbe tornare a rilevarsi inadeguata o comunque insufficiente.

L’attuale sistema contabile pubblico non è unitario; si hanno molteplici sistemi di contabilità in relazione alle diverse tipologie di enti pubblici.

In certi enti il sistema contabile in uso fa ancora riferimento a principi recepiti dalla normativa nei primi anni del secolo scorso, principi che considerano una visione molto garantista del sistema contabile. In altri enti il sistema contabile, dovendo rispondere a specifiche esigenze, è approdato a principi di contabilità delle imprese¹³³. In altri enti ancora, il sistema contabile assume caratteristiche del tutto tipiche in relazione ai caratteri istituzionali, ai servizi offerti e alla collocazione istituzionale.

L’inadeguatezza del sistema contabile pubblico rispetto a talune finalità nasce dalla constatazione che l’attuale sistema sottovaluta gli aspetti di ordine economico e non permette di addivenire a tavole di sintesi utili a valutazioni di efficienza e di economicità della gestione.

La spinta al cambiamento dei principi contabili di riferimento è più forte in quegli enti dove l’attività di produzione economica è più rilevante rispetto ad attività di regolamentazione o di trasferimento finanziario.

I comuni, enti indagati del presente studio, come vedremo nel paragrafo successivo, redigono il bilancio di previsione in termini di competenza e sono obbligati a redigere, oltre al bilancio consuntivo, un conto economico e un conto del patrimonio.¹³⁴

¹³³ È questo il caso delle aziende sanitarie pubbliche e delle Agenzie fiscali, che oggi utilizzano un sistema di rilevazione economico-patrimoniale tipico dell’impresa, anche se sono tenute ad alcuni adempimenti connessi al sistema di contabilità finanziaria.

¹³⁴ Tra gli enti che adottano il duplice sistema di autorizzazione ricordiamo le regioni. Il bilancio di previsione delle regioni specifica sia gli stanziamenti di competenza, sia quelli di cassa.

3.3 Il sistema informativo contabile degli Enti locali

Per anni l'ente locale ispirato al modello classico di amministrazione, che vedeva nella centralità degli adempimenti imposti dalle norme il principale strumento di gestione, ha sacrificato la ricerca di nuove soluzioni indirizzate a fornire efficacia, efficienza ed economicità gestionale, favorendo così le rilevazioni contabili che fossero formalmente corrette.

La crescita delle funzioni attribuite agli enti locali, i quali hanno iniziato a svolgere anche attività tipicamente imprenditoriale oltre a compiti di natura prettamente istituzionale, ha messo in evidenza i limiti del modello classico di amministrazione tipicamente burocratico.

Per superare tali limiti, nel corso degli ultimi anni si è andata diffondendo la consapevolezza della necessità di fornire una maggiore capacità informativa al sistema di bilancio degli enti locali, attuabile mediante l'introduzione di una contabilità economico-patrimoniale.¹³⁵

Il sistema del bilancio degli enti locali, come riportato in modo analitico nel documento approvato dall'osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, "Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali" (approvato nella seduta del 4 luglio 2002), include una serie di documenti, destinati a vari livelli fra i quali ricordiamo:

- livello di programmazione di mandato;
- livello di preventivo;
- livello di gestione;
- livello di tesoreria;
- livello di revisione;
- livello di controllo interno;
- livello di rendiconto.

Con il Decreto legislativo n. 77 del 25 febbraio 1995, poi trasfuso nel Decreto legislativo n. 267 del 18 agosto 2000 (TUEL – Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) sono state introdotte profonde innovazioni nel sistema informativo contabile degli enti locali (come preannunciato dalla legge n. 142 del 1990).

In sintesi, le disposizioni attualmente in vigore prevedono per gli enti locali:

- l'obbligo di tenere una contabilità a base finanziaria per redigere il Bilancio Annuale di Previsione¹³⁶ e il Conto del Bilancio;
- l'obbligo di predisporre un rendiconto della gestione comprendente il conto del bilancio, il conto del patrimonio ed il conto economico;
- la possibilità, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, di adottare il sistema di contabilità che più ritengono idoneo;

¹³⁵ P. Iurescia, *La contabilità economico-patrimoniale negli enti locali Principi e metodi di rilevazione*, in *La finanza locale* n.6, 2009

¹³⁶ Il bilancio annuale di previsione è il principale strumento di programmazione ed ha funzione autorizzatoria. In allegato a tale bilancio obbligatoriamente deve esserci: la Relazione previsionale e programmatica che costituisce "l'atto che dà avvio alla sessione di bilancio e contiene i principali indirizzi di politica finanziaria dell'ente ai quali saranno improntati il bilancio e l'azione amministrativa" (C. Malavasi, *Manuale operativo per le rilevazioni contabili negli enti locali*, Maggioli 2003); il Bilancio Pluriennale, di durata non inferiore a tre anni, che comprende il quadro delle risorse da utilizzare nel periodo di riferimento; l'ultimo rendiconto deliberato; la Delibera del Consiglio Comunale (o Provinciale) con la quale si individuano le aree e i fabbricati che potranno essere ceduti in proprietà o in diritto di superficie con la definizione del prezzo di cessione; la Delibera del Consiglio Comunale (o provinciale) precedente all'approvazione del bilancio, con la quale si definiscono i servizi a domanda individuale erogati dall'Ente, le tariffe e la percentuale di copertura finanziaria dei costi di gestione degli stessi; i risultati (avanzi o disavanzi) degli ultimi rendiconti approvati di: unioni di Comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, laddove esistono.

- l'obbligo di redigere un prospetto di conciliazione (allegato al conto economico) che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico.

Essenzialmente, con questo provvedimento si amplia il contenuto della rendicontazione, ma per ottenere i documenti contabili di sintesi economico-patrimoniale non è obbligatorio per l'ente locale, adottare la contabilità generale. Infatti, per adempiere all'obbligo di predisporre oltre al conto del bilancio, anche il conto del patrimonio ed il conto economico sono sufficienti la sola tenuta della contabilità a base finanziaria e l'elaborazione del prospetto di conciliazione.

Sintetizzando la suddetta disposizione normativa ha comportato che a fronte dell'obbligo di redazione, a consuntivo, di un conto economico e di un conto del patrimonio, non tutti gli enti hanno sviluppato un sistema di tenuta sistematica della contabilità economico-patrimoniale in corso d'anno.

Riguardo al rendiconto di natura economica, infatti, esso può ottenersi seguendo diverse configurazioni alternative del sistema contabile¹³⁷:

- un sistema di contabilità finanziaria estesa o “metodo minimale”, tramite il quale si rilevano gli accadimenti in partita semplice integrandole con alcune informazioni extracontabili finalizzate alla redazione del conto economico, conto del patrimonio e prospetto di conciliazione (questo sistema è quello maggiormente utilizzato negli enti locali);
- i sistemi integrati, i quali possono alternativamente fondarsi sulle registrazioni della contabilità finanziaria e completarle (tramite scritture di collegamento) con quelle della contabilità economico - patrimoniale, o viceversa;
- i sistemi paralleli, che prevedono due sottosistemi di rilevazioni (contabilità finanziaria in partita semplice e contabilità economico - patrimoniale in partita doppia) autonomi e privi di collegamenti formali (questo sistema comporta un doppio sforzo per gli operatori dei servizi finanziari, nonché notevoli rischi di non coincidenza delle due contabilità).

Le rilevazioni contabili degli enti locali sono eseguite sulle “fasi” esposte nel paragrafo precedente.

In particolare nell'ente locale l'accertamento si effettua:

- mediante l'emissione di ruoli per le imposte e i tributi;
- mediante prenotazione sulla documentazione attestante i trasferimenti dello Stato e degli altri livelli di governo;
- mediante le liste di carico per le entrate patrimoniali, quelle derivanti dai servizi produttivi, quelle derivanti da servizi per i quali è prevista una tariffa a carico dell'utenza;
- mediante contratti o atti amministrativi specifici per le entrate derivanti da alienazioni e da concessioni;
- mediante la concessione e la stipula del contratto di mutuo da parte della Cassa Depositi e Prestiti o di altri Istituto di Credito per le entrate derivanti da mutui.

Nella fase della riscossione il Tesoriere incassa le somme per conto dell'ente locale sulla base di un documento denominato “reversale di incasso¹³⁸” che viene rilasciato dall'ente locale al debitore.

Le reversali che non vengono rimosse dal Tesoriere entro il 31/12 vengono restituite all'ente e annullate e gli importi corrispondenti vengono iscritte nel conto residui attivi.

Il versamento è la fase delle entrate grazie alla quale le somme rimosse dal Tesoriere entrano nelle casse dell'Ente locale.

¹³⁷ I. Steccolini, *Accountability e sistemi informativi negli enti locali. Dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli 2004

¹³⁸ Nella reversale devono essere indicati: la risorsa o il capitolo cui l'entrata in oggetto si riferisce; l'esercizio finanziario: se cioè la riscossione sia relativa ad una risorsa di competenza o ad una rilevata tra i residui; le generalità del debitore; la somma da riscuotere; la causale dell'entrata; eventuali vincoli di destinazione dell'entrata; la data di emissione; firma del funzionario ordinante.

L'impegno è la prima fase della gestione delle uscite; si può assumere un impegno, relativamente ad una determinata spesa, solo se: esiste un'obbligazione giuridicamente perfezionata; è noto l'ammontare del debito; si definisce la motivazione dell'importo da pagare; si individua il creditore; si fissa la scadenza; si individua la voce economica (intervento, servizio, funzione) del bilancio di competenza cui fa riferimento la spesa, e di conseguenza la rilevazione contabile del debito; la disponibilità del relativo stanziamento è accertata mediante attestazione di copertura finanziaria.

La liquidazione è la fase con la quale il responsabile del servizio, che ha ordinato una certa fornitura di beni e/o servizi o l'esecuzione di determinati lavori, previa analisi e verifica della correttezza della documentazione che comprovi il diritto acquisito del creditore (fattura, parcella, contratto o altro), determina la somma liquida e certa da pagare.

L'ordinazione dei pagamenti è la fase nella quale viene emesso il mandato di pagamento¹³⁹.

Il pagamento è la fase conclusiva delle uscite che si realizza nel momento in cui il tesoriere, per conto dell'ente, provvede ad estinguere l'obbligazione nei confronti del creditore.

Il bilancio di previsione dell'ente locale è strutturato in due parti:

- entrata: si suddivide in titoli, categorie e risorse;
- spesa: si classifica in titoli, funzioni, servizi ed interventi.

Le risorse e gli interventi costituiscono, rispettivamente per l'entrata e per la spesa, le unità elementari di bilancio (fanno eccezione i servizi in conto di terzi, per i quali l'unità elementare di bilancio è il capitolo). Sotto il profilo finanziario, il bilancio di previsione annuale assume carattere autorizzatorio e vincolante; ciò nel senso che:

- gli stanziamenti di spesa costituiscono il limite fissato agli impegni, ad eccezione per i servizi in conto terzi;
- le previsioni di entrata autorizzano il reperimento delle relative forme di finanziamento.

Ogni risorsa, intervento, capitolo (se utilizzato) deve indicare nel bilancio di previsione:

- l'ammontare degli accertamenti e degli impegni risultanti dall'ultimo rendiconto deliberato¹⁴⁰;
- la previsione aggiornata dell'esercizio in corso;
- i valori che si prevede di accertare o di impegnare nel corso dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

Tale bilancio è redatto in ossequio ai principi contabili di cui all'art. 162, TUEL (D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267), riportati nella tabella n. 7.

¹³⁹ Il mandato deve essere sottoscritto dal responsabile della ragioneria e deve contenere le seguenti indicazioni: l'intervento o il capitolo cui la spesa in oggetto si riferisce, con la situazione finanziaria del relativo stanziamento; l'esercizio finanziario: se cioè il pagamento sia relativo ad un intervento o capitolo di competenza o ad uno rilevato tra i residui; le generalità del creditore, con relativo codice fiscale e/o partita iva; la somma da pagare; la causale della spesa; eventuali agevolazioni di pagamento; la scadenza del pagamento; estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa; eventuali vincoli alla destinazione; la data di emissione; firma del funzionario ordinante.

¹⁴⁰ Il rendiconto viene deliberato entro il 30/6 dell'anno successivo cui il bilancio si riferisce (Testo Unico Art. 151).

Tabella n. 7: I principi contabili di cui all'articolo 162 TUEL

Unità	Prevede che il totale delle entrate finanziarie in modo indistinto il totale delle spese.
Annualità	Stabilisce che il bilancio debba essere riferito ad un arco di tempo annuale.
Universalità	Vieta le gestioni di entrate e di spese che non siano iscritte in bilancio.
Integrità	Vieta le compensazioni di partite.
Veridicità	Richiede attendibilità, in particolare, l'organo di revisione deve verificare che i dati contabili previsionali siano determinati sulla scorta di dati storici e di parametri di riferimento.
Pubblicità	Va assicurata ai cittadini la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale e dei suoi allegati con le modalità previste dallo statuto e dai regolamenti.
Pareggio finanziario	Prevede che il totale delle entrate di competenza sia uguale al totale delle spese di competenza.
Equilibrio di parte corrente	Si tratta del cd. " <i>vincolo di non disavanzo</i> " e consiste nel rispetto della seguente equazione: Entrate correnti = spese correnti + spese per rimborso prestiti
Competenza	Impone di indicare, relativamente all'esercizio considerato, le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare.

Le entrate dell'ente locale vengono rilevate nel bilancio preventivo aggregate secondo la fonte di provenienza (titoli) e la tipologia (categorie).

I titoli delle entrate sono sei, di seguito si individuano nello specifico i sei titoli e le relative categorie:

Titolo I: Entrate tributarie:

Categoria 1a Imposte

Categoria 2a Tasse

Categoria 3a Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie

Titolo II: Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello stato, della regione e di altri enti del settore pubblico, anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione:

Categoria 1a Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato

Categoria 2a Contributi e trasferimenti correnti dalla Regione

Categoria 3a Contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico

Categoria 4a Contributi e trasferimenti correnti da organi comunitari internazionali

Categoria 5a Contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico

Titolo III: Entrate extratributarie:

Categoria 1a Proventi dei servizi pubblici

Categoria 2a Proventi dei beni dell'ente

Categoria 3a Interessi su anticipazioni e crediti

Categoria 4a Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società

Categoria 5a Proventi diversi

Titolo IV: Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti:

Categoria 1a	Alienazione di beni patrimoniali
Categoria 2a	Trasferimenti di capitale dallo Stato
Categoria 3a	Trasferimenti di capitale dalla Regione
Categoria 4a	Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico
Categoria 5a	Trasferimenti di capitale da altri soggetti
Categoria 6a	Riscossione di crediti

Titolo V: Entrate derivanti da accensioni di prestiti:

Categoria 1a	Anticipazioni di cassa
Categoria 2a	Finanziamenti a breve termine
Categoria 3a	Assunzione di mutui e prestiti
Categoria 4a	Emissione di prestiti obbligazionari

Titolo VI: Entrate da servizi per conto di terzi

A loro volta anche le uscite dell'ente locale sono aggregate in titoli ed in particolare:

TITOLO I: Spese correnti
TITOLO II: Spese in conto capitale
TITOLO III: Spese per rimborso di prestiti
TITOLO IV: Spese per servizi per conto di terzi

Le entrate e le spese sono ulteriormente graduate rispettivamente per risorse e per funzioni, servizi ed interventi.

Successivamente all'approvazione del bilancio di previsione da parte del Consiglio Comunale, la Giunta formula il piano esecutivo di gestione (in sigla PEG). Nel PEG¹⁴¹, obbligatorio per tutti i comuni con una popolazione superiore a 15.000 abitanti¹⁴², sono individuati per ciascun responsabile di centro di responsabilità gli obiettivi di gestione nonché le risorse assegnate per il raggiungimento dei risultati programmati.

Nel corso dell'anno il bilancio preventivo può essere modificato per adeguarne le previsioni alle esigenze che man mano si vengono a manifestare¹⁴³.

È in ogni caso vietato:

- modificare gli interventi di spesa finanziati con i titoli IV e V delle entrate per aumentare gli interventi di spesa finanziati con i titoli I, II e III delle entrate;
- modificare gli importi dei capitoli per servizi per conto terzi, sia tra di loro che per aumentare altre previsioni di bilancio;
- trasferire importi dalla competenza ai residui e viceversa.

La gestione del bilancio all'interno dell'ente locale è disciplinata dai seguenti principi contabili che tendono a mantenere l'equilibrio della gestione:

¹⁴¹Nel PEG è possibile graduare le previsioni di entrata e di uscita in "capitoli" così da definire un'ulteriore sottoclasse che permetta di attribuire la stessa risorsa/intervento a responsabili diversi; è inoltre possibile ulteriormente graduare i servizi in centri di costo. Tutti gli atti e i provvedimenti di gestione conseguenti all'attuazione del PEG sono di competenza dei responsabili.

¹⁴² Testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti Locali all'art.169 comma 3.

¹⁴³ Esistono due diverse tipologie di modifiche che possono essere apportate alle previsioni iniziali:

- quelle che modificano il valore complessivo delle unità elementari di bilancio e quindi gli stanziamenti relativi alle uscite e alle entrate;
- le variazioni di PEG, attuate al fine di modificare la consistenza di due o più capitoli mantenendo inalterata la consistenza dell'intervento o della risorsa di cui i capitoli sono articolazione.

- le spese possono essere sostenute solo laddove esista disponibilità sull'intervento o sul capitolo del bilancio di previsione, e solo previo apposito impegno;
- in caso di eventi eccezionali e imprevedibili che obbligano ad ordinare lavori che comportano una spesa, tale ordinazione deve essere regolarizzata da apposito impegno entro trenta giorni e comunque non oltre il 31/12;
- tutte le spese effettuate non in ottemperanza dei principi suesposti non comportano oneri a carico del bilancio dell'Ente.

Al termine dell'esercizio (il periodo amministrativo va dall'1 gennaio al 31 dicembre) i risultati di gestione realizzati devono essere rappresentati nel rendiconto della gestione.

3.4 Il rendiconto della gestione

Ai sensi dell'art. 227 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, la dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto, il quale comprende: il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio. L'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, nel Principio Contabile n. 3, ha precisato in modo dettagliato le finalità di cui si deve fare carico il "rendiconto della gestione", che deve essere redatto con lo scopo generale di *"rendere conto della gestione"* e di conseguenza esso deve *"fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari di un ente locale. Specificamente, gli obiettivi generali della comunicazione dell'ente locale devono essere quelli di dare informazioni utili per evidenziare la responsabilità dell'ente per le risorse ad esso affidate e per rendere decisioni, fornendo informazioni:*

a) sulle fonti, sulla allocazione e sull'utilizzo dei mezzi finanziari e su come l'ente locale ha finanziato le relative attività, ha adempiuto agli impegni ed ha fatto fronte al relativo fabbisogno finanziario e di cassa;

b) per la comprensione dell'andamento gestionale dell'entità in termini di costi dei servizi, efficienza ed efficacia"

Gli enti locali, come disposto dall'articolo 232 del TUEL, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze.

Il rendiconto della gestione deve essere approvato dal Consiglio Comunale entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di competenza¹⁴⁴. Il rendiconto viene presentato al Consiglio Comunale, da parte della Giunta, accompagnato dalla relazione dell'organo di revisione, dalla relazione della Giunta¹⁴⁵, dall'elenco dei residui attivi e passivi riaccertati per anno di competenza.

Il rendiconto della gestione è sottoposto a controllo da parte dell'organo di controllo regionale, inoltre per tutti gli EE.LL. con popolazione superiore ad 8.000 abitanti e per quelli per i quali la gestione si chiuda con un disavanzo di gestione, il rendiconto deve essere presentato alla Sezione Enti Locali della Corte dei Conti¹⁴⁶.

Il conto del bilancio evidenzia i risultati della gestione rendendo possibile il confronto diretto con le previsioni fatte l'anno precedente. Rileva la gestione finanziaria autorizzativa dell'ente locale evidenziando accertamenti e impegni e assicurando gli equilibri finanziari tra entrate e uscite.

Nel conto del bilancio per ciascuna risorsa dell'entrata e intervento dell'uscita sono rilevati: la classificazione delle voci; la descrizione; gli stanziamenti definitivi risultanti dalla chiusura dell'esercizio; i residui, distinguendo tra quelli di nuova costituzione e quelli provenienti dagli anni

¹⁴⁴ Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali: Art.151, comma 7.

¹⁴⁵ Nella relazione redatta dalla Giunta sono illustrati: le valutazioni di efficacia e di efficienza sulla gestione; i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche; gli scostamenti tra previsioni e valori consuntivi e vengono individuate e motivate le cause che li hanno provocati.

¹⁴⁶ Per il referto previsto dalla Legge n. 51/82.

precedenti; gli impegni/accertamenti; i pagamenti/riscossioni; le eventuali economie/diseconomie distinte tra quelle derivanti dalla gestione di competenza e quelle derivanti dalla gestione del conto residui.

Il risultato finale della gestione finanziaria, accertato con l'approvazione del rendiconto, esprime il saldo contabile di amministrazione che è rappresentato dal valore differenziale della somma algebrica delle componenti riepilogative dell'intera attività gestionale e che costituisce l'avanzo o il disavanzo al 31 dicembre dell'ultimo esercizio chiuso, rimanendo in esso assorbiti i risultati di gestione di tutti gli esercizi pregressi.

La rendicontazione economica, come precedentemente delineato, è stata introdotta con il D. Lgs. 77/1995 per supplire attraverso la redazione del Conto Economico e del Conto del Patrimonio, nell'ambito degli enti locali, a una informativa di tipo economico-patrimoniale.

Il conto economico, evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente secondo criteri di competenza economica (art. 229 TUEL). Comprende gli accertamenti e gli impegni del conto del bilancio, rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza, le insussistenze e sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui e gli elementi economici non rilevanti del conto del bilancio.

Il conto economico è redatto secondo uno schema a struttura scalare, con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione di risultati parziali e del risultato economico finale.

Costituiscono componenti positivi del conto economico:

I tributi
I trasferimenti correnti
I proventi dei servizi pubblici
I proventi derivanti dalla gestione del patrimonio
I proventi finanziari
Le insussistenze del passivo
Le sopravvenienze attive
Le plusvalenze da alienazioni

Gli accertamenti finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici positivi, rilevando i seguenti elementi:

- a) i risconti passivi ed i ratei attivi;
- b) le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
- c) i costi capitalizzati costituiti dai costi sostenuti per la produzione in economia di valori da porre, dal punto di vista economico, a carico di diversi esercizi;
- d) le quote di ricavi già inserite nei risconti passivi di anni precedenti;
- e) le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati;
- f) l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.

Costituiscono componenti negativi del conto economico:

L'acquisto di materie prime e di beni di consumo
Le prestazioni di servizi
L'utilizzo di beni di terzi
Le spese del personale
I trasferimenti a terzi
Gli interessi passivi e gli oneri finanziari diversi
Le imposte e tasse a carico dell'ente locale
Gli oneri straordinari compresa la svalutazione di crediti
Le minusvalenze da alienazioni
Gli ammortamenti
Le insussistenze dell'attivo come i minori crediti e i minori residui attivi

Gli impegni finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici negativi, rilevando i seguenti elementi:

- a) i costi di esercizi futuri, i risconti attivi ed i ratei passivi;
- b) le variazioni in aumento od in diminuzione delle rimanenze;
- c) le quote di costo già inserite nei risconti attivi degli anni precedenti;
- d) le quote di ammortamento di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati;
- e) l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime d'impresa.

Al fine del pareggio è espresso il risultato economico.

In particolare il modello di conto economico a scalare è stato suddiviso in 5 aree contabili e pertanto nell'area A sono stati inseriti i proventi della gestione ordinaria, cioè tutti i tributi locali: ICI, COSAP, diritti su pubbliche affissioni, TARSU, ecc.; inoltre tutti i proventi da trasferimenti, da servizi pubblici, patrimoniali, ecc.

Nell'area B sono contabilizzati tutti i costi della gestione ordinaria: costo del personale, acquisto di beni di consumo e materie prime, prestazioni di servizi, canoni di locazione passivi, imposte e quote di ammortamento.

Segue poi l'area C che sintetizza brevemente i proventi (+) e gli oneri (-) da aziende speciali.

Nell'area D sono collocati tutti i proventi e gli oneri finanziari ed infine nell'area E figurano tutti i ricavi ed i costi relativi alla gestione straordinaria dell'Ente.

Il risultato economico dell'esercizio è calcolato algebricamente mediante la sommatoria delle aree:

$$A - B +/- C +/- D +/- E.$$

Lo schema applicativo del conto economico è quello di cui al modello 17 approvato dal D.P.R. 194/96 che si riporta di seguito.

MODELLO DI CONTO ECONOMICO

	<i>Importi parziali</i>	<i>Importi totali</i>	<i>Importi complessivi</i>
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) Proventi tributari			
2) Proventi da trasferimenti			
3) Proventi da servizi pubblici			
4) Proventi da gestione patrimoniale			
5) Proventi diversi			
6) Proventi da concessioni di edificare			
7) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
8) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			
Totale proventi della gestione (A)			
B) COSTI DELLA GESTIONE			
9) Personale			
10) Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			
11) Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			
12) Prestazioni di servizi			
13) Utilizzo beni di terzi			
14) Trasferimenti			
15) Imposte e tasse			
16) Quote di ammortamento d'esercizio			
Totale costi della gestione (B)			
Risultato della gestione (A-B)			
C) PROVENTI ED ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) Utili			
18) Interessi su capitali in dotazione			
19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate			
Totale proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate (C)			
Risultato della gestione operativa (A-B+/-C)			
D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20) Interessi Attivi			
21) Interessi passivi			
- su mutui e prestiti			
- su obbligazioni			
- su anticipazioni			
- per altre cause			
Totale proventi ed oneri finanziari (D)			
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
Proventi			
22) Insussistenze del passivo			
23) Sopravvenienze attive			
24) Plusvalenze patrimoniali			

Totale proventi			
Oneri			
25) Insussistenze dell'attivo			
26) Minusvalenze Patrimoniali			
27) Accantonamento per svalutazione crediti			
28) Oneri straordinari			
Totale oneri			
Totale proventi ed oneri straordinari (E)			
RISULTATO ECONOMICO			
DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			

Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo.

Il Conto del Patrimonio (art. 230 TUEL) comporta la tenuta di una serie di inventari le cui risultanze contribuiscono a definirne il contenuto.

La funzione generale del Conto del Patrimonio è quella di individuare, descrivere, classificare e valutare tutti gli elementi attivi e passivi del patrimonio dell'ente, desunti dalle scritture patrimoniali e finanziarie, quali risultano sia all'inizio che al termine dell'esercizio, per evidenziare le variazioni intervenute nell'anno per effetto della gestione di Bilancio e per altre cause.

Il Conto del Patrimonio assume un duplice contenuto: per quanto attiene alla funzione ricognitiva del "patrimonio permanente", ossia dei beni mobili e immobili, esso si ricollega al riepilogo degli inventari; mentre gli aspetti riguardanti il "patrimonio finanziario", ossia i dati di cassa ed i residui attivi e passivi, sono ricollegati alle risultanze del Conto annuale del Bilancio.

L'art. 230 del D.Lgs. 267/2000 dispone che il patrimonio degli Enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza del Comune e suscettibili di valutazione.

Gli Enti locali devono includere nel Conto del Patrimonio i beni del demanio con specifica destinazione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del Codice Civile.

I beni demaniali ed i beni patrimoniali comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, sono valutati come segue:

a) i beni demaniali già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 77/95 sono valutati in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione per lo stesso titolo; i beni demaniali acquisiti dall'Ente successivamente sono valutati al costo;

b) i terreni già acquisiti all'Ente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 77/95 sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; per i terreni già acquisiti all'Ente ai quali non è possibile attribuire la rendita catastale, la valutazione si effettua con le modalità dei beni demaniali già acquisiti all'Ente; i terreni acquisiti successivamente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 77/95 sono valutati al costo;

c) i fabbricati già acquisiti all'Ente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 77/95 sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; i fabbricati acquisiti successivamente sono valutati al costo;

d) i mobili sono valutati al costo;

e) i crediti sono valutati al valore nominale;

f) i censi, livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale;

g) le rimanenze, i ratei ed i risconti sono valutati secondo le norme del Codice Civile;

h) i debiti sono valutati secondo il valore residuo.

I modelli del Conto del Patrimonio di cui all'art. 160 del D.Lgs. 267/00 sono stati approvati con il D.P.R. 194/96.

Nel Conto del Patrimonio le attività (ripartite secondo il criterio di liquidità o smobilizzo possibile) e le passività sono suddivise come nei modelli che seguono:

MODELLO CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVITA')

	Importi parziali	Consistenza iniziale	Variazione da c/finanziario		Variazione da altre cause		Consistenza finale
			+	-	+	-	
A) IMMOBILIZZAZIONI							
I) Immobilizzazioni immateriali							
1) Costi pluriennali capitalizzati (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
Totale							
II) Immobilizzazioni materiali							
1) Beni demaniali (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
2) Terreni (patrimonio indis.)							
3) Terreni (patrimonio disp.)							
4) Fabbricati (patrimonio indis.) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
5) Fabbricati (patrimonio disp.) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
6) Macchinari, attrezzature e impianti (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
7) Attrezzature e sistemi informatici (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
8) Automezzi e motomezzi (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
9) Mobili e macchine d'ufficio (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
10) Universalità di beni (patrimonio indis.) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
11) Universalità di beni (patrimonio disp.) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
12) Diritti reali su beni di terzi							
13) Immobilizzazioni in corso							
Totale							
III) Immobilizzazioni Finanziarie							
1) Partecipazioni in							
a) imprese controllate							
b) imprese collegate							
c) altre imprese							
2) Crediti verso							
a) imprese controllate							
b) imprese collegate							

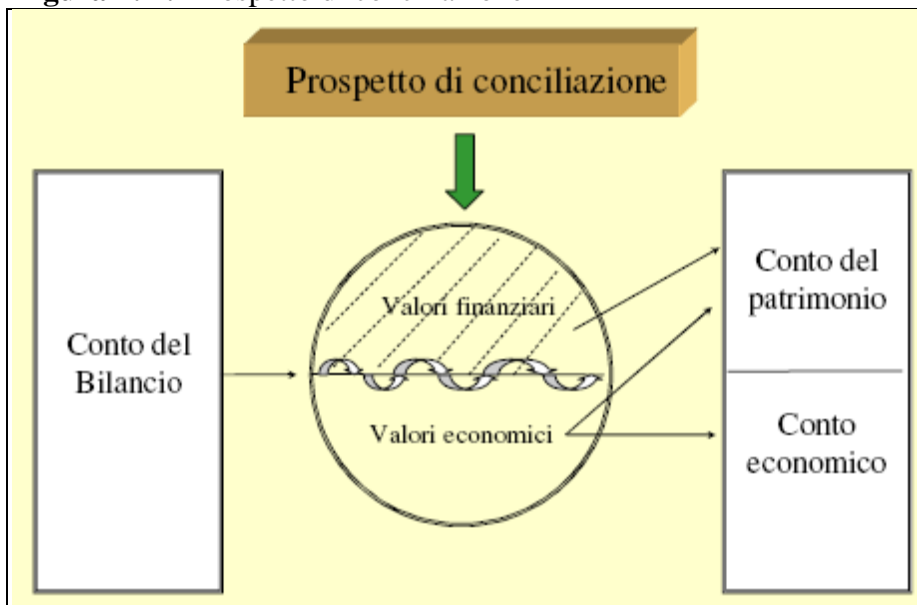
c) altre imprese 3) Titoli (investimenti a medio e lungo termine) 4) Crediti di dubbia esigibilità (detratto il fondo svalutazione crediti) 5) Crediti per depositi cauzionali Totale TOTALE IMMOBILIZZAZIONI B) ATTIVO CIRCOLANTE I) Rimanenze Totale II) Crediti 1) Verso contribuenti 2) Verso enti del sett. Pubblico allargato a) Stato - correnti - capitale b) Regione - correnti - capitale c) Altri - correnti - capitale 3) Crediti diversi a) verso utenti di servizi pubblici b) verso utenti di beni patrimoniali c) verso altri - correnti - capitale d) da alienazioni patrimoniali e) per somme corrisposte c/terzi 4) Crediti per IVA 5) Per depositi a) banche b) Cassa Depositi e Prestiti Totale III) Attività finanziarie che Non costituiscono immobilizzi 1) Titoli Totale IV) Disponibilità liquide 1) Fondo di cassa 2) Depositi bancari Totale Totale attivo circolante C) RATEI E RISCONTI I) Ratei attivi II) Risconti attivi Totale ratei e risconti TOTALE DELL'ATTIVO							
---	--	--	--	--	--	--	--

MODELLO CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVITA')

	Importi parziali	Consistenza iniziale	Variazione da c/finanziario		Variazione da altre cause		Consistenza finale
			+	-	+	-	
A) PATRIMONIO NETTO							
I) Netto patrimoniale							
Totale patrimonio netto							
B) CONFERIMENTI							
I) Conferimenti per trasferimenti in conto impianti							
II) Conferimenti in c/capitale da trasferire a terzi							
III) Conferimenti da concessioni di edificare							
IV) Altri conferimenti							
Totale conferimenti							
C) DEBITI							
I) Debiti di finanziamento							
1) per finanziamenti a breve termine							
2) per mutui e prestiti							
3) per prestiti obbligazionari							
4) per debiti pluriennali							
II) Debiti di funzionamento							
III) Debiti per IVA							
IV) Debiti per anticipazioni di cassa							
V) Debiti per somme anticipate da terzi							
VI) Debiti verso							
1) imprese controllate							
2) imprese collegate							
3) altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni)							
VII) Altri debiti							
Totale debiti							
D) RATEI E RISCOINTI							
I) Ratei passivi							
II) Risconti passivi							
Totale ratei e risconti							
TOTALE DEL PASSIVO							
CONTI D'ORDINE							
E) Impegni finanziari per costi anno futuro							
F) Impegni finanziari per fondi vincolati di parte corrente							
G) Opere da realizzare							
H) Beni strumentali da acquistare							
I) Trasferimenti in c/capitale da effettuare							
L) Altri investimenti da effettuare							
M) Beni conferiti in AZIENDE SPECIALI							
N) Beni di terzi							
TOTALE CONTI D'ORDINE							

Il legislatore, nell'imporre agli enti locali la redazione del conto economico, ha individuato uno strumento contabile fondamentale nel prospetto di conciliazione, il quale consente il passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico patrimoniale (vedi Figura n. 7).

Figura n. 7: Prospetto di conciliazione



Nel prospetto di conciliazione confluiscono i dati del Conto del bilancio ricavabili dalla contabilità finanziaria, con le opportune variazioni integrative e rettificative (derivanti da valutazioni extracontabili di fine esercizio), che portano a rilevare gli aspetti economici, finanziari e patrimoniali.

Le modalità per redigere il prospetto di conciliazione sono state individuate con il DPR 194/1996.

Il prospetto di conciliazione è attualmente disciplinato dai commi 9 e 10 dell'art. 229 del D.Lgs. 267/2000 nei quali si legge che:

“9. Al conto economico è accluso il prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio.

10. I modelli relativi al conto economico e al prospetto di conciliazione sono approvati con il regolamento di cui all'art 160 del D.Lgs. 267/2000” (quest'articolo è stato attuato con il suddetto D.P.R. 31.1.1996 n. 194).

Pertanto il prospetto di conciliazione costituisce un semplice allegato del conto economico.

Esso si sviluppa attraverso due tabelle contrapposte, una per la riconciliazione delle entrate finanziarie, l'altra delle spese. Ciascuna di esse evidenzia una prima parte, nella quale sono riportati i dati della contabilità finanziaria (secondo la classificazione delle categorie per l'entrata e degli interventi per la spesa), ed una seconda che comprende tutti i fatti gestionali che non hanno generato movimenti contabili finanziari e che attraverso il prospetto di conciliazione sono presi in considerazione per l'applicazione dei principi di competenza finanziaria ed economica.

Entrambe le tabelle partono dai dati della finanziaria e si sviluppano in orizzontale evidenziando le integrazioni e rettifiche di natura economica e finanziaria per giungere al valore che deve essere allocato nel Conto Economico o nel Conto del Patrimonio a seconda del tipo di valore considerato.

In pratica è un maxischema che fornisce dei risultati e collegamenti finanziari, economici e patrimoniali.

Si riporta di seguito il prospetto di conciliazione: sezione entrate.

Prospetto di conciliazione: sezione Entrate

Titolo	Accertamenti finanziari di competenza	Risconti passivi		Ratei attivi		Altre rettifiche del risultato finanziario	AL CONTO ECONOMICO		NOTE	AL CONTO DEL PATRIMONIO	
		Finali +	Finali -	Finali -	Finali +		Rif. CE	E+2E+3E+4E+5E+6E		Rif. C.P. Attivo	Rif. C.P. Passivo
		(2E)	(3E)	(4E)	(5E)		(6E)	(7E)			
Titolo ENTRATE TRIBUTARIE											
1) Imposte (tit.I - cat.1)							A1		*1		
2) Tasse (tit.I - cat.2)							A1		*1		
3) Tributi speciali (tit.I - cat.3)							A1				
Totale entrate tributarie										C1	D II
Titolo ENTRATE PER TRASFERIMENTI											
1) da Stato (tit.II - cat.1)							A2		*2		
2) da regione (tit.II - cat.2)							A2				
3) da regione per funzioni delegate (tit.II - cat.3)							A2				
4) da org.comunitari e internazionali (tit.II - cat.4)							A2				
5) da altri enti settore pubblico (tit.II - cat.5)							A2				
Totale entrate da trasferimenti										C1	D II
Titolo ENTRATE EXTRATRIBUTARIE						(nota 1)					
1) Proventi servizi pubblici (tit.III - cat.1)							E3		*3		D II
2) Proventi gestione patrimoniale (tit.III - cat.2)							E4		*4		D II
3) Proventi finanziari (tit.III - cat.3)							D20			C1	
- Interessi su depositi, crediti, ecc.											
- Interessi su cap.conferito ad aziende spec o partecipate							E18				
4) Proventi per utili da aziende speciali e partecipate; dividendi di società (tit.III - cat.4)							E17				
5) Proventi diversi (tit.III - cat.5)							E5		*5		
Totale entrate extratributarie										C1	D II
TOTALE ENTRATE CORRENTI											
Titolo ENTRATE PER ALIENAZIONI DI BENI PATRIMONIALI, TRASFERIMENTO DI CAPITALI, RISCOSSIONE DI CREDITI											
1) Alienazioni di beni patrimoniali (tit.IV cat.1)							E24		(nota 2) *6	A-B (nota 3)	
2) Trasferimenti di capitale dello Stato (tit.IV - cat.2)							E26		(nota 2) *6		
3) Trasferimenti di capitale da regione (tit.IV - cat.3)									*6		
4) Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit.IV - cat.4)									(nota 4) *6		B I
5) Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit.IV cat.5)							A6		(nota 5) *6		B II
Totale trasferimenti da capitale (2+3+4+5)											
6) Riscossione di crediti (tit.IV - cat.6)											
Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, trasferimenti di capitali ecc.											
Titolo Entrate da accessioni di prestiti											
1) Anticipazioni di cassa (tit.V - cat.1)											C IV
2) Finanziamenti di breve termine (tit.V - cat.2)											C I 1
3) Assunzione di mutui e prestiti (tit.V - cat.3)											C I 2
4) Emissione prestiti obbligazionari (tit.V - cat.4)											C I 3
Totale accessione prestiti											
Titolo SERVIZI PER C/TERZI									*7	B II (nota 6)	
TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA											
- Insussistenze del passivo							E 22		(nota 7)		
- Sopravvenienze attive							E 23		(nota 8)		
- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)							A 7				
- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione ecc.							A 8		(nota 9)	A I I	
										B I	

Note

- 1) Tra le altre rettifiche del risultato finanziario va contenuta l'IVA a debito, compresa negli accertamenti finanziari del titolo III "Entrate tributarie"; per attività in regime di impresa, l'ammontare dell'IVA per fatture da emettere va riportato nel passivo del conto del patrimonio alla voce "Debiti per IVA", costituendo un debito verso l'erario a fronte del credito accertato al lordo d'IVA.
- 2) quando viene realizzata una plusvalenza (ad esempio per un provento da alienazione maggiore del valore netto risultante dal conto del patrimonio), il valore relativo è portato in aumento nel conto economico (E 24); quando viene realizzata una minusvalenza il valore relativo è portato in diminuzione nel conto economico (E 26);
- 3) quando viene alienato un bene il valore risultante dal conto del patrimonio va indicato in detrazione;
- 4) va indicato il totale dei trasferimenti di capitali da Stato, regioni, province, comuni, aziende speciali, partecipate ed altre;
- 5) proventi accertati per concessioni di edificare per la quota finalizzata a spese correnti;
- 6) va indicata la somma rimasta da riscuotere da terzi in conto competenza finanziaria;
- 7) trattasi di minori debiti (minori residui passivi del conto del bilancio);
- 8) trattasi di maggiori crediti (maggiori residui attivi del conto del bilancio);
- 9) i costi capitalizzati sono costituiti da quella parte di costi (sostenuti tra le spese correnti nel (*), per la produzione, in economia, di valori da porre, dal punto di vista economico a carico di più esercizi: esempi di costi capitalizzati sono costituiti da manutenzioni straordinarie effettuate da personale dell'ente, della produzione diretta di software applicativo, a fine esercizio è necessario rilevare queste entità contabilizzate nell'attivo patrimoniale; con il sistema dell'ammortamento i costi stessi saranno imputati agli esercizi in cui le utilità prodotte verranno realizzate.

Vediamo nel dettaglio come il prospetto di conciliazione espone il raccordo tra i dati finanziari e quelli economici, prendendo in considerazione il titolo I delle entrate, le Entrate tributarie.

Nella colonna 1E si rileva l'importo degli accertamenti finanziari di competenza, così come desunti dal conto del bilancio.

Nella colonna 2E si rilevano, con segno positivo, i risconti passivi iniziali, ovvero le quote di ricavi (entrate tributarie) contabilizzate nell'esercizio precedente ma non di competenza dello stesso e quindi rinviate all'esercizio in corso. La dimensione finanziaria incomincia quindi a trasformarsi in dimensione economica incrementando dei risconti passivi i valori accertati. In una situazione di funzionamento il dato relativo ai risconti passivi è desunto dal passivo del conto del patrimonio relativo all'esercizio precedente.

Nella colonna 3E si rilevano, con segno negativo, i risconti passivi finali, ovvero il valore delle entrate tributarie accertate nell'esercizio ma la cui competenza economica inerisce all'esercizio successivo. I risconti passivi finali riducono quindi il valore economico dell'esercizio, confluiranno nel passivo del conto del patrimonio e costituiranno risconti passivi iniziali alla chiusura dell'esercizio successivo.

Nella colonna 4E e 5E vanno inserite le rettifiche dei ratei attivi. La colonna 4E accoglie i ratei attivi iniziali (già allocati nell'attivo del conto del patrimonio dell'esercizio precedente), che vanno inseriti con segno negativo in quanto contabilizzati nell'esercizio ma economicamente di competenza dell'esercizio precedente. La colonna 5E accoglie, con segno positivo, i ratei attivi finali, ovvero di competenza dell'esercizio la cui manifestazione numeraria (accertamento) si avrà nell'esercizio successivo. I risconti attivi finali transiteranno nel passivo del conto del patrimonio e diventeranno risconti attivi iniziali nel prospetto di conciliazione relativo all'esercizio successivo.

È questa, unitamente alla rilevazione dei ratei passivi prevista nella seconda sezione del prospetto di conciliazione, la fase operativa forse più delicata, in quanto, a differenza dei risconti, implica la valutazione di poste non contabilizzate in sede finanziaria.

La colonna 6E (altre rettifiche del risultato finanziario) risulta oscurata e non va pertanto compilata né per le entrate tributarie, né per le entrate da trasferimenti.

La colonna 7E accoglie il valore complessivo (somma algebrica) da inserire nel conto economico in corrispondenza della voce indicata nella colonna precedente (proventi tributari).

La procedura contabile delle Entrate da trasferimenti è identica a quella relativa alle entrate tributarie. In questo caso, ovviamente, il valore finale di cui alla colonna 7E deve essere inserito alla voce n. 2 del conto economico tra i proventi da trasferimenti.

L'elaborazione del prospetto di conciliazione presenta, per le entrate extratributarie, un'importante novità rispetto ai titoli precedenti, ovvero l'attivazione della colonna 6E che accoglie, in via principale, l'IVA a debito, compresa negli accertamenti finanziari, per attività in regime di impresa. L'importo dell'IVA deve essere opportunamente scorporato dall'ammontare complessivo dell'accertamento finanziario ed imputato direttamente al conto del patrimonio.

Per tutto il resto valgono le procedure sopra indicate.

Il prospetto di conciliazione, per la parte relativa alle entrate prosegue con la descrizione dei titoli IV, V, VI.

In alcune sezioni del prospetto sono presenti delle sezioni oscurate. La sezione oscurata sta ad indicare l'assenza di valori utili ai fini del conto economico, fatta eccezione dei seguenti elementi:

❖ *Alienazioni di beni patrimoniali*

L'accertamento finanziario di competenza solitamente non corrisponde al valore patrimoniale dei beni ceduti; da qui la necessità di rilevare la plusvalenza o la minusvalenza patrimoniale derivante dalla differenza dei due valori. Nel caso di realizzo di plusvalenza il relativo importo va indicato alla voce E24 "plusvalenze patrimoniali" del conto economico, l'eventuale minusvalenza va indicata invece alla voce E26 "minusvalenze patrimoniali".

I beni che in sede di cessione possono originare plusvalenze o minusvalenze sono quelli iscritti nell'attivo del conto del patrimonio, ovvero: le immobilizzazioni immateriali, le immobilizzazioni materiali e le immobilizzazioni finanziarie.

L'operazione di vendita comporta quindi l'iscrizione nel conto economico della plusvalenza o della minusvalenza e, contestualmente, l'eliminazione del cespite sia dall'inventario che dal conto del patrimonio.

❖ *Trasferimenti di capitale da altri soggetti*

Mentre i trasferimenti di capitale dallo Stato, Regione e da altri enti pubblici confluiscono direttamente al passivo patrimoniale, la quota dei trasferimenti di capitale da altri soggetti (concessioni di edificare), se destinata alla copertura di spese correnti, concorre alla determinazione del risultato economico dell'esercizio e, così come previsto dal prospetto, deve essere iscritto alla voce A6 del conto economico (Proventi da concessioni di edificare).

Esaminiamo adesso il prospetto di conciliazione per la parte riguardante le spese (di seguito riportato) soffermandoci, in modo particolare, sulle modalità di raccordo tra impegni finanziari e costi.

Prospetto di conciliazione: sezione Uscite

	Impegni finanziari di competenza	Risconti attivi		Ratei passivi		Altre rettifiche del risultato finanziario (-) (65)	Al conto economico		Note	Al conto del patrimonio	
		Iniziali (+)	Finali (-)	Iniziali (-)	Finali (+)		Rif. C.E.	15+25+35+45+55-65		Rif. C. P. attivo	Rif. C. P. passivo
		(15)	(25)	(35)	(45)		(55)	(75)			
TITOLO I SPESE CORRENTI						(nota 1)					
1 Personale							B9		*1		
2 Acquisti di beni di consumo e/o materie prime							B10		*2	C II	
3 Prestazioni di servizi							B12		*3	C II	DI
4 Utilizzo di beni di terzi							B13		*4	C II	DI
5 Trasferimenti di cui:							B14		*5		DI
- Stato											
- regione											
- province e città metropolitane											
- comuni ed unioni di comuni											
- comunità montane											
- aziende speciali e partecipate											
- Altri											
6 Interessi passivi ed oneri finanziari in genere							D21		*5		
7 Imposte e tasse							B15		*6		
8 Oneri straordinari della gestione corrente							E28		*7		
Totale spese correnti											
TITOLO II SPESE IN CAPITALE											
1 Acquisizione di beni immobili di cui:									(nota 2)	A	
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
2 Espropri e servizi onerosi di cui:											
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
3 Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia di cui:											
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
4 Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia di cui:									(nota 3)	D	E
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
5 Acquisizione di beni mobili, macchine, e attrezzature tecnico-scientifiche di cui:											
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
6 Incarichi professionali esterni di cui:											
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
7 Trasferimenti di capitale di cui:											
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
8 Partecipazioni azionarie di cui:											E
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
9 Conferimenti di capitale di cui:											
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
10 Concessioni di crediti e anticipazioni di cui:									(nota 4)	B II	
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
Totale spese in conto capitale di cui:											
a) pagamenti eseguiti											
b) somme rimaste da pagare											
TITOLO III RIMBORSO DI PRESTITI											
1 Rimborso di anticipazioni di cassa											C IV
2 Rimborso finanziamenti di breve termine											C I 1
3 Rimborso assunzione di mutui e prestiti											C I 2
4 Rimborso emissione prestiti obbligazionari											C I 3
5 Rimborso di quota capitale di debiti pluriennali											C I 4
Totale rimborso prestiti											
TITOLO IV SERVIZI PER C/TERZI									*8		C V (nota 5)
TOTALE GENERALE DELLA SPESA											
- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione ecc.							B11		(nota 6)	B I	
- Quote d'ammortamento							B 16			A	
- Accantonamento per svalutazione crediti							E 27		(nota 7)	A IV	
- Insussistenze dell'attivo							E 25		(nota 8)		

Note

- 1) Tra le rettifiche del risultato finanziario va considerata l'IVA a credito, compresa negli impegni finanziari titolo I spese correnti, per attività in regime di impresa, l'ammontare dell'IVA per fatture da ricevere o registrate in sospensione di IVA, va riportato nell'attivo del Conto del Patrimonio alla voce crediti per IVA, B II 4, costituendo un credito verso l'erario a fronte del debito accertato al lordo di IVA per spesa di funzionamento.
- 2) l'importo corrispondente ai pagamenti in conto competenza del titolo 2 spese in conto capitale va riferita in aumento alla specifica immobilizzazione dell'attivo analogamente va operato per i pagamenti in conto residui.
- 3) l'importo corrisponde alle somme rimaste da pagare in conto competenza del titolo 2, spese in conto capitale, vale a dire che le somme da conservare nel conto finanziario data competenza e residuo passivo vanno nell'attivo riferite in aumento al conto d'ordine opere da realizzare e nel passivo riferite in aumento al conto d'ordine impegni per opere da realizzare. I pagamenti disposti per spese del titolo 2 spese in conto capitale, in conto residui esercizi precedenti, vanno riferiti in diminuzione nell'attivo e nel passivo ai suddetti conti d'ordine.
- 4) l'importo impegnato dell'intervento "Concessioni di crediti ed anticipazione" va riferito in aumento alla voce dell'attivo A III 2 "Crediti verso partecipate", ove la concessione di crediti e anticipazioni riguardano aziende speciali, controllate e collegate, va riferito in aumento alla voce B II dell'attivo "Crediti" negli altri casi.
- 5) va indicata la somma rimasta da pagare a terzi in conto competenza finanziaria.
- 6) l'ammortamento d'esercizio (7S) va portato ad incremento del fondo d'ammortamento e quindi in diminuzione del corrispondente valore dell'attivo A
- 7) l'importo accantonato per svalutazione crediti, che non può costituire impegno nel conto del bilancio va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione all'attivo alla voce "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità", nel caso di accertata effettiva inesigibilità di importi dell'attivo del conto del patrimonio "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità" è possibile utilizzare l'accantonamento per fondo svalutazione crediti con le modalità previste dal regolamento di contabilità dell'Ente.
- 8) minori crediti (minori residui attivi del conto del bilancio).

In merito alle Spese correnti nella colonna 1S si riportano gli impegni finanziari di copertura risultanti dal conto del bilancio.

Nella colonna 2S si rilevano, con segno positivo, i risconti attivi iniziali, cioè quelle spese contabilizzate nell'esercizio precedente ma non di competenza dello stesso e quindi rinviate all'esercizio in corso. Tale valore è già noto all'operatore in quanto indicato nel conto del patrimonio dell'esercizio precedente.

Nella colonna 3S si rilevano, con segno negativo, i risconti attivi finali, ovvero il valore delle spese correnti impegnate nell'esercizio ma la cui competenza economica attiene all'esercizio futuro. Esempio di risconto attivo può essere una spesa di assicurazione impegnata interamente nell'esercizio, ma parzialmente di competenza dell'esercizio successivo; il valore relativo a quest'ultimo periodo costituisce pertanto il risconto attivo che va sottratto dalla competenza economica dell'esercizio in corso e rinviato tramite allocazione nell'apposita voce dell'attivo patrimoniale, all'esercizio successivo.

La colonna 4S rileva i ratei passivi iniziali, ovvero le spese non impegnate nell'esercizio precedente, anche se di competenza dello stesso, e già indicate nell'apposita voce del passivo del conto del patrimonio del precedente esercizio. La contabilizzazione di tali spese è stata operata nell'esercizio in corso e perciò occorre sottrarre il relativo valore perché economicamente non di competenza.

Nella colonna 5S vanno indicati i ratei passivi finali che sono quote di costo di competenza dell'esercizio in corso, anche se l'impegno finanziario si verificherà nell'esercizio successivo.

Un esempio di rateo passivo può essere l'ammontare di un fitto passivo di competenza per 2/12 dell'esercizio in chiusura e per 10/12 dell'esercizio successivo, con pagamento posticipato. Se dal punto di vista finanziario si avrà l'impegno nell'esercizio successivo, occorre tuttavia rilevare l'onere economico di competenza dell'esercizio (rateo passivo) che, nel caso specifico, corrisponde a 2/12 del valore complessivo.

Nella colonna 6S "altre rettifiche del risultato finanziario", analogamente alle entrate, occorre rilevare l'IVA a credito, compresa negli impegni finanziari delle spese correnti, per attività in regime di impresa.

La colonna 7S accoglie il valore desunto dalla somma algebrica degli importi indicati nelle colonne precedenti. Tale valore confluirà nella voce del conto economico indicata dallo schema.

Esaurita così la fase di raccordo dei dati finanziari con gli elementi economici, occorrerà procedere alla valutazione degli altri costi della gestione non rilevati nella contabilità finanziaria, che il prospetto indica come segue:

- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo: tale voce indica il valore delle scorte interessate al processo di produzione, cioè che vengono consumate nel corso della gestione. La variazione risulta pertanto positiva, se le rimanenze iniziali sono maggiori di quelle finali e negativa nel caso opposto. L'importo della variazione va iscritto alla voce B11 del conto economico.
- Quote di ammortamento dell'esercizio: Al fine di evitare possibili confusioni è opportuno ricordare che i principi in commento riguardano esclusivamente l'ambito economico (art. 229 TUEL), sul quale non hanno assolutamente alcuna incidenza le deroghe previste dall'art. 167 TUEL (riduzione degli ammortamenti – gradualità temporale).

Il calcolo degli ammortamenti va effettuato sulla base dei seguenti coefficienti stabiliti dal comma 7 del citato articolo 229:

- edifici, anche demaniali, ivi compresa la manutenzione straordinaria: 3 per cento;
- strade, ponti e altri beni demaniali: 2 per cento;
- macchinari, apparecchi, attrezzature e impianti: 15 per cento;
- attrezzature e sistemi informatici, compresi i programmi applicativi: 20 per cento;
- automezzi in genere, mezzi di movimentazione e motoveicoli: 20 per cento;
- altri beni: 20 per cento.

Appare evidente l'assimilazione, nel complesso, ai principi fiscali vigenti.

I valori di riferimento dei vari cespiti ai fini del calcolo degli ammortamenti sono quelli derivanti dalle valutazioni operate con i criteri previsti dall'art. 230, comma 4.

L'ammontare degli ammortamenti economici, rilevato prima nel prospetto di conciliazione (colonna 7S), va successivamente riportato alla voce B16 del conto economico.

- Accantonamento per svalutazione crediti: il conto accoglie quote di svalutazione atte a coprire eventuali rischi di inesigibilità dei crediti.

La filosofia di base continua ad essere quella di introdurre nella gestione dell'ente pubblico elementi di tutela sui vari fattori di rischio, tipici della realtà economica aziendale.

Sull'entità delle quote da accantonare, ed in assenza di specifica disposizione normativa sulla materia, è opportuno fare riferimento ai vari principi civilistici, quali: la prudenza, la competenza, la continuità dei criteri di valutazione, ecc..

Il valore dell'accantonamento per svalutazione crediti va iscritto alla voce E27 del conto economico.

- Insussistenze dell'attivo: il valore di tale conto è costituito dai minori residui attivi e, più esattamente, dai minori crediti rispetto ai valori contabili rilevati negli esercizi precedenti.

Nel conto economico tali insussistenze vanno iscritte alla voce E25.

Completata la redazione del prospetto e trasferiti i vari dati contabili nel conto economico si arriva al risultato economico dell'esercizio, risultato che a sua volta determinerà l'incremento o il decremento del patrimonio. Per la conciliazione del conto del patrimonio si veda la tabella n. 8.

Tabella n. 8: *Conciliazioni tra conto del bilancio e conto del patrimonio*

<i>Conto del bilancio</i>	<i>Conto del patrimonio</i>
Residui attivi	Crediti B/II - Crediti di dubbia esigibilità A/III/4 - Risconti passivi- Conferimenti
Residui passivi titolo I	Debiti- Risconti attivi- Costi esercizi futuri
Residui passivi del titolo II	Conti d'ordine
Residui passivi del titolo III	Debiti
Residui passivi del titolo IV	Debiti
Somme pagate titolo II (competenza+residui) interventi da 1 a 6	Immobilizzazioni - variazioni in aumento da conto finanziario Conti d'ordine - impegni per opere da realizzare – in diminuzione
Fondo svalutazione crediti	Crediti di dubbia esigibilità – in diminuzione dei crediti
Entrate accertate al titolo V	Debiti C/1 e C/IV - variazioni in aumento da conto finanziario
Saldo conto tesoreria	Fondo cassa
Saldo c/c postali, conto economato e altri conti	Crediti Depositi bancari per saldo conti non rilevati nel conto del bilancio tra i residui attivi
Residui attivi del titolo I	B/II/1 crediti verso contribuenti A/III/4 crediti di dubbia esigibilità
Residui attivi del titolo VI	A/III/5 se relativi a depositi cauzionali B/II/3/e se relativi a somme anticipate per conto terzi
Residuo debito mutui	C/I/2
Residuo debito per prestiti obbligazionari	C/I/3
Residui passivi del titolo IV	C/V

L'applicazione generalizzata da parte degli enti locali della procedura contabile legata al prospetto di conciliazione limita talune potenzialità operative che, in mancanza del prospetto stesso, avrebbero potuto meglio rappresentare la rendicontazione economica della gestione.

Sarebbe stato più opportuno, a parere di chi scrive, attribuire al prospetto il carattere dell'opzionalità, lasciando alla discrezionalità dell'ente la possibilità di derogare e di attuare percorsi più organici, quale, ad esempio, la tenuta di una contabilità generale avulsa dal contesto finanziario (o imporre un sistema contabile unico¹⁴⁷) e, soprattutto, la facoltà di derogare dai principi esposti nelle note allegate al prospetto che spesso tendono a complicare piuttosto che agevolare l'approccio operativo.

Nonostante le raccomandazioni per la redazione del prospetto di conciliazione dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali¹⁴⁸ esistono, infatti, delle difficoltà interpretative che bisogna superare per realizzare dei risultati attendibili.

Si espongono, qui si seguito, alcune osservazioni sul modello, aventi ad oggetto gli aspetti ritenuti più significativi:

La pretesa conciliazione dei risultati finanziari con quelli economici, così come prevista dall'art. 229 Tuel, con lo schema ufficiale tende ad andare oltre, fino a realizzare taluni collegamenti anche con il conto del patrimonio.

Per le spese in c/capitale il modello impedisce di rettificare il valore degli impegni per l'Iva a credito sulle immobilizzazioni. La colonna 6S relativa alle altre rettifiche del risultato finanziario appare infatti oscurata. A tale scopo si suggerisce di "forzare" i vincoli dello schema ufficiale e di utilizzare comunque tale colonna, anche perché questo è l'unico modo per inserire l'ammontare dell'Iva, pena una difficile se non impossibile conciliazione.

L'impostazione dei valori da rinviare al conto del patrimonio relativamente alle immobilizzazioni si riferisce soltanto alla gestione di competenza e, quindi, non in linea con quanto specificato nell'ultima parte della nota 2, laddove si precisa che ai fini dell'incremento del valore delle immobilizzazioni occorre tenere conto anche dei pagamenti in conto residui. È necessario pertanto non considerare in modo letterale la dicitura "di cui" e riportare, più correttamente, i pagamenti eseguiti in conto competenza ed in conto residui e le somme rimaste da pagare, derivanti dalla competenza e dai residui. A questo punto a nulla rileva la discordanza della totalizzazione finale rispetto al valore complessivo degli impegni finanziari di competenza.

Il modello espone una grossolana approssimazione laddove non prevede apposita allocazione per i trasferimenti in c/capitale che non incrementano il patrimonio netto dell'ente. La voce 7 (trasferimenti di capitale) non tiene conto dei trasferimenti destinati a beneficio di terzi che, a parere di chi scrive, dovrebbero trovare allocazione nel conto economico tra gli oneri straordinari. Anche in questo caso emerge la relatività dello schema e la necessità di operare senza eccessivi condizionamenti formali, al fine di non vanificare la credibilità del risultato.

Altro elemento di criticità è la mancata previsione dei costi degli esercizi futuri derivanti dagli impegni finanziari di competenza che non rilevano sul piano economico e patrimoniale. Si pensi agli impegni per vincolo di destinazione delle corrispondenti entrate accertate e quelli per procedimenti in corso relativi a gare bandite (art. 183 TUEL). Anche in questo caso è necessario utilizzare la colonna 6S per riportare le rettifiche in riduzione degli impegni finanziari di competenza.

¹⁴⁷ La logica del sistema contabile unico è basata sulla considerazione che l'aspetto economico precede quello finanziario, così come accade per le imprese private. In tal modo, le due tipologie di contabilità si fondono in un unico sistema contabile.

¹⁴⁸ Nelle raccomandazioni per la redazione del prospetto di conciliazione l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali precisa come le note apposte nella modulistica in calce al prospetto non debbano essere lette come principi generali assoluti ma come esemplificazioni di situazioni che possono chiarire le regole di fondo cui il sistema si ispira. Il documento contiene preziose indicazioni e suggerimenti circa gli elementi possibili di flessibilità cui l'operatore che redige il bilancio può ispirarsi.

La nota 9 in calce al prospetto di conciliazione fornisce una definizione sommaria dei “costi capitalizzati”, in contrasto letterale con la relativa voce del prospetto “incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”. E’ ovvio (anche se non previsto) che anche in questo caso si possano rappresentare analiticamente diverse tipologie di intervento, quali, ad esempio, l’incremento di immobilizzazioni per lavori interni (con aumento del relativo cespite) e costi capitalizzati (con aumento delle immobilizzazioni immateriali di riferimento).

Infine, la nota 4 in calce al prospetto va collegata con quanto richiamato dalla disposizione di cui al comma 4 l. e) dell’art. 229, laddove dispone sulla rilevazione delle “quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati”. La definizione impressiona un po’, ma vuole sostanzialmente significare che le quote di trasferimenti in c/capitale dovranno essere imputate al conto economico degli esercizi di riferimento al fine di neutralizzare l’onere economico derivante dall’ammortamento.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Vedi il sito: <http://www.commercialistatelematico.com/nuoviarticoli/pubblici/5229736-prospetto-conciliazione.html>

3.5 Le criticità del sistema contabile degli enti locali nella redazione del bilancio consolidato

Il passaggio dei dati dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale attraverso il Prospetto di conciliazione, per quanto visto, presenta negli enti locali difficoltà di natura tecnica oltre a numerose limitazioni in termini di capacità informativa e di idoneità a dare una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali dell'ente.

È evidente, 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.

Per contro gli organismi partecipati al gruppo pubblico locale, come si esporrà in modo dettagliato nel prossimo capitolo, adottano prevalentemente la contabilità generale di matrice privatistica e fanno quindi riferimento al Codice Civile e 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.

Come noto il bilancio consolidato rappresenta il bilancio della entità economica (gruppo) vista nella sua unità, a prescindere dalle suddivisioni giuridico – formali delle singole persone giuridiche che la compongono e che, per quanto riguarda i gruppi di società, è regolamentato dal D. Lgs. n. 127/1991 che ha recepito la IV e la VII direttiva comunitaria.¹⁵⁰

È chiaro, però, che l'estensione di quanto previsto dal D. Lgs. n. 127/1991 alla realtà di comuni e province è impossibile senza i necessari adattamenti e questo comporta un'attenta riflessione che riguardi il contesto e le peculiarità contabili che sono proprie dell'ente locale, in parte esaminati dal principio contabile n. 4 approvato dall'Osservatorio per la finanza e Contabilità degli enti locali.

Analizziamo nel dettaglio quali sono i problemi pratici di valutazione delle poste del Conto Economico e dello Conto del Patrimonio.

In particolare, per quanto riguarda il trattamento contabile delle voci del conto economico ed il loro consolidamento, il problema principale risiede nella correlazione costi-ricavi per l'applicazione del principio della competenza economica.

Secondo tale principio, l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti – principio di cassa).

Nelle aziende private la correlazione avviene una volta realizzati i ricavi, quindi quando si è concluso il ciclo produttivo ed è stato effettuato lo scambio-passaggio di proprietà (tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili). La correlazione dei costi con i ricavi dell'esercizio si realizza:

- a) per associazione di causa ed effetto tra costi e ricavi. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente (come nel caso delle provvigioni) o sulla base di assunzioni del flusso dei costi (Fifo, Lifo o medio),
- b) per ripartizione dell'utilità o funzionalità su base pluriennale razionale, in mancanza di una più diretta associazione, vedi ad esempio l'ammortamento;
- c) per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia venuta meno la funzionalità del costo.

Nelle aziende pubbliche l'attribuzione dei proventi alla competenza dell'esercizio è resa complessa dalla prevalenza di scambi atipici. Si tratta, nella maggior parte dei casi, di scambi in cui,

¹⁵⁰ F. Staderini e S. Pozzoli, *Esternalizzazioni e bilancio consolidato negli enti locali*, in *Azienditalia* n. 7/2008

a fronte dell'erogazione di un servizio o della cessione di un bene, si ha una controprestazione indiretta (tributi o trasferimenti).

I ricavi contenuti nel conto economico di un ente locale, come si può facilmente rilevare nei paragrafi precedenti, hanno una natura "mista", risultando alimentati tanto da operazioni di tipo commerciale (es.: erogazione di alcuni servizi), quanto da ricavi da scambi atipici (es.: i tributi). Questo è ancor più verificabile nel bilancio consolidato che vede l'aggregazione di voci di ricavo provenienti da operazioni commerciali tipiche delle aziende private, con ricavi atipici caratteristici del contesto pubblico.

Con specifico riferimento ai tributi, ad esempio, essi possono considerarsi di competenza dell'esercizio in cui:

- si verifica l'oggetto della tassazione;
- il tributo diventa esigibile;
- si sostengono i costi che il tributo è destinato a finanziare;
- il tributo viene incassato.

Per i trasferimenti attivi da altri livelli di governo si possono applicare il secondo ed il terzo criterio precedentemente elencati. Non si considera il quarto criterio che sembra rispondere ad un principio di cassa e non di competenza economica.

Per quanto riguarda il trattamento contabile delle voci del conto del patrimonio (e conseguentemente dello Stato Patrimoniale consolidato) le attività rappresentano uno degli aspetti più dibattuti in tema di adozione della contabilità pubbliche¹⁵¹. Alcune criticità scaturiscono, innanzitutto, dal significato attribuito alle attività:

- intese come attualizzazione di flussi finanziari futuri, nell'ottica privatistica;
- considerate come la base per l'erogazione di servizi futuri, secondo l'approccio pubblico.

Le attività patrimoniali che si possono considerare critiche sono i cosiddetti *community assets* che comprendono sia gli *heritage asset*, ossia beni di elevato valore culturale, ambientale e storico, e gli *infrastructure assets*, cioè reti stradali, reti di fornitura di acqua ed elettricità, ecc. Tali categorie di beni (con particolare focus sugli *heritage assets*) sono una fonte di riflessione:

- sia sull'opportunità o meno del loro inserimento nell'attivo dello stato patrimoniale e conseguentemente, sul consolidamento fra *heritage asset*, che sono beni di uso pubblico, ed i cosiddetti *ordinary fixed assets* contenuti nell'attivo patrimoniale delle partecipate;
- sia in merito ai criteri di valutazione.

Con riferimento al primo aspetto, che è quello più direttamente correlato allo strumento consolidato, parte dalla letteratura internazionale (Pallot 1990; Carnegie e Wolnizer 1995; Stanton e Stanton 1997; Barton 2002; Newberry 2002) sostiene la necessità di un trattamento contabile *ad hoc* per gli *heritage assets*.

Alcune motivazioni a sostegno di tale posizione sono di seguito sinteticamente richiamate:

- la sostanziale differenza esistente fra *heritage assets* e *ordinary fixed assets*;
- l'inalienabilità di diritto o di fatto degli *heritage assets*, l'assenza di remuneratività degli stessi e l'obbligo per l'azienda pubblica di conservazione, custodia e manutenzione. A parte la possibilità di gestione, mancano, pertanto, i requisiti – trarre benefici e disporre attraverso alienazione o distruzione – che configurano un pieno diritto di proprietà dell'azienda pubblica sugli *heritage assets*;
- difficoltà se non impossibilità di valutazione. Il costo storico è spesso impossibile da ricostruire (perché il bene non è stato acquisito attraverso uno scambio o perché lo scambio è avvenuto in tempi remoti), il costo corrente è indeterminabile a causa dell'unicità del bene ed il valore di realizzo è indeterminabile a causa dell'assenza di mercato per tali fattispecie di immobilizzazioni;

¹⁵¹ Si vedano: Pallot 1992; Perrin 1998; A.D. Barton 2002

- la procedura di ammortamento di tali *assets* risulta non applicabile sia per le difficoltà di valutazione viste al punto precedente, sia per l'indefinibilità della vita utile di questi beni.¹⁵²

Tali riflessioni condurrebbero o ad indicare gli *heritage assets* nell'attivo patrimoniale consolidato distintamente dagli *ordinary fixed assets*, o a non inserire gli *heritage assets* nello stato patrimoniale. La seconda ipotesi lascerebbe pensare ad una esclusione di tali beni dal processo di consolidamento, determinando una visione dell'attivo consolidato più affine all'impostazione privata.

L'assimilabilità dei community assets alle altre classi di immobilizzazioni materiali, al contrario, è appoggiata da un'altra parte della letteratura internazionale (Rowles 1992, Hone 1997; Micallef e Peirson 1997) che sostiene:

- la difficoltà di delineare criteri che consentano una chiara distinzione fra queste due categorie di *assets*;
- la possibilità, in alcuni casi, di trarre benefici economici futuri attraverso l'alienazione e l'applicazione di tariffe;
- l'esistenza, in alcuni casi, di costi di acquisizione utilizzabili per la valutazione di queste immobilizzazioni;
- la necessità di completezza dello stato patrimoniale consolidato.

Da un punto di vista concettuale la non inclusione degli *heritage assets* potrebbe portare a snaturare il documento consolidato della sua portata informativa circa la situazione patrimoniale del gruppo pubblico locale.

D'altro canto, l'inclusione di questi assets provocherebbe difficoltà valutative connesse al rischio di intaccare la veridicità dell'informazione (un attivo il cui elevatissimo valore dipendesse da immobilizzazioni storiche potrebbe portare a sottovalutare l'entità del passivo).

Conseguentemente si vedrebbe sminuita anche l'utilità del documento consolidato a supporto dell'ente locale per la governance del gruppo.¹⁵³

I principi contabili nazionali e internazionali sul bilancio consolidato in merito lasciano aperta la possibilità all'ente locale capogruppo di riconoscere o meno gli *heritage assets* nell'attivo patrimoniale, consentendo una certa elasticità nel percorso di consolidamento.

Un altro elemento critico collegato alle attività patrimoniali è il diritto di imporre tributi, aspetto tipicamente riconducibile alla sovranità propria degli enti pubblici territoriali. Appare evidente come tale intangibile sia, già in prima analisi, difficilmente associabile ad elementi dell'attivo propri delle aziende partecipate, traendo la sua origine da un elemento (sovranità) non rinvenibile in ambito privato. Oltre a ciò, si deve valutare l'opportunità o meno di inserire tale diritto, che ha un ruolo essenziale nell'attività svolta da un ente pubblico, fra gli *intangibile assets* dello stato patrimoniale consolidato, alla stessa stregua degli altri fattori produttivi a fecondità ripetuta. La prassi contabile internazionale esclude l'inserimento di tale voce nello stato patrimoniale consolidato a causa dell'impossibilità di quantificarne un valore attendibile.

Per quanto riguarda le passività patrimoniali una prima criticità è rappresentata dall'impegno della pubblica amministrazione all'erogazione di servizi che costituiscono le cosiddette *social policy obligations*. Secondo i principi contabili internazionali non possono essere rilevate passività a fronte di servizi che non sono ancora stati erogati.

Fra le voci del passivo patrimoniale, un'altra criticità è rappresentata dai fondi rischi e spese future che, se da un lato, sono necessari a fornire una visione completa delle passività consolidate, dall'altro, si prestano a valutazioni soggettive. I principi contabili internazionali, a tal riguardo, vincolano l'accantonamento ad un fondo rischi all'esistenza di un'obbligazione che l'ente è tenuto ad assolvere senza avere concrete possibilità di sottrarsene.

¹⁵² E. Annessi-Pessina, *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici. Aspetti critici nella prospettiva aziendale*, Milano, Egea 2007

¹⁵³ F. De Matteis, D. Preite e I. Steccolini, *La governance dei gruppi pubblici locali italiani: quali criticità per il bilancio consolidato?*, in *La finanza locale* n. 11/2008

La provenienza extra-contabile del Conto Economico e del Conto del patrimonio dai dati di contabilità finanziaria dell'ente locale, come è facile percepire, può minare la significatività e l'attendibilità del bilancio consolidato, oltre a renderne più complessa la redazione.¹⁵⁴

Il bilancio consolidato può essere redatto anche in presenza di un modello minimale riscontrando, però tutti gli svantaggi derivanti dalla compilazione del prospetto di conciliazione.

È evidente infatti che la tenuta di una contabilità economica rende maggiore l'omogeneità dei dati e la comparabilità con quelli delle aziende partecipate, indispensabile per la redazione di un corretto bilancio consolidato del gruppo pubblico locale.

¹⁵⁴ Sulla possibile scarsa affidabilità dei dati ottenuti extra contabilmente si veda: E. Anessi Pessina, I. Steccolini, *Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: una convivenza forzata?*, in Azienda pubblica n. 2, 2007

Capitolo 4

I sistemi contabili delle entità economiche del Gruppo Pubblico Locale

4.1 Premessa

Come esplicitato nei capitoli precedenti, l'omogeneità delle poste di bilancio che devono essere aggregate e la definizione di criteri di valutazione uguali per valutare le voci del rendiconto dell'ente e delle entità economiche costituite o partecipate dall'Ente risulta basilare per la corretta implementazione del bilancio consolidato del GPL.

Si è visto nel paragrafo 1.4 che, secondo una ricerca del 2008¹⁵⁵, la struttura dei gruppi pubblici locali evidenzia la netta preponderanza di società sul totale di entità economiche partecipate dagli enti locali oggetto di campionamento.

Infatti, il 79% delle partecipate sono rappresentate da società per azione (233 partecipate), seguono le società a responsabilità limitata (33 partecipate pari all'11%), i consorzi/società consortili (13 partecipate pari al 4,4%) e le società cooperative (7 partecipate pari al 2,3%). La categoria residuale "Altro" comprende l'azienda speciale, l'azienda municipalizzata, l'istituzione, l'ente autonomo e l'associazione/fondazione per un totale di 10 partecipate (pari al 3,3%).

Il bilancio consolidato del GPL non è tratto da un'unica contabilità generale tenuta per il gruppo, ma è ottenuto dalla integrazione di più bilanci di aziende che utilizzano contabilità diverse.

La contabilità generale è il sistema informativo che rileva, in modo cronologico e sistematico, gli eventi di gestione aziendale a rilevanza economica contemporaneamente sotto un duplice aspetto, economico e patrimoniale (da ciò contabilità economico-patrimoniale).

Esistono diversi sistemi contabili per la tenuta della contabilità generale, il sistema più utilizzato è il sistema del patrimonio e del risultato economico di Zappa e Amaduzzi.

Un sistema di scritture non è un metodo di scritture: il sistema riguarda il contenuto delle scritture, il metodo detta le regole di forma e procedura delle rilevazioni.

¹⁵⁵ F. De Matteis, D. Preite, I. Steccolini, *La governance dei gruppi pubblici locali italiani: quali criticità per il bilancio consolidato?*, in *La finanza locale* n. 11, 2008

Per questo motivo un metodo può essere applicato a sistemi contabili diversi. Di norma, il sistema del patrimonio e del risultato economico viene attuato attraverso il metodo della partita doppia. Questo metodo prevede che per ogni operazione (scrittura o registrazione contabile) siano eseguite due registrazioni, in due conti distinti, in opposte sezioni (dare/avere), per importi complessivamente uguali, in modo che il totale dei valori registrati nelle due sezioni, sia sempre uguale. La peculiarità della partita doppia consiste, proprio, nel far funzionare simultaneamente e in modo antitetico le due serie di conti (sulla base di una convenzione di funzionamento). Il primo immediato vantaggio di questo metodo è la possibilità di riscontro e di autocontrollo. Il secondo vantaggio è dato dal fatto che con una determinata struttura del piano dei conti si può avere una visione continua ed aggiornata della situazione economica e patrimoniale dell'azienda.

Il sistema del patrimonio e del risultato economico è un insieme coordinato di scritture complesse con le quali si rilevano, nel duplice aspetto finanziario ed economico, i soli fatti esterni di gestione, che derivano da scambi con i terzi e che originano una o più variazioni finanziarie, allo scopo di determinare il reddito d'esercizio e il patrimonio di funzionamento. Il momento centrale di rilevazione contabile, come visto precedentemente, è costituito dalla consegna del bene/la fruizione del servizio.

Dai valori della contabilità generale, opportunamente integrati con quelli relativi alle valutazioni delle operazioni ancora in corso al momento in cui si chiude l'esercizio, si perviene alla costruzione della sintesi del reddito e del capitale che forma il modello di bilancio.

Per “modello di bilancio” si intende l’insieme sistematico ed organizzato di principi, schemi, criteri, tecniche e regole elaborati dalla dottrina e dalla prassi e ordinato dalla costruzione del bilancio di esercizio. In Italia il modello di bilancio, come vedremo nel prosieguo di questo capitolo, è definito dalla disciplina giuridica e dai principi contabili nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, integrati dai principi internazionali.¹⁵⁶

Le peculiarità dei sistemi contabili delle varie aziende partecipate del gruppo pubblico locale influiscono, ovviamente, sulla redazione del bilancio consolidato.

Il presente capitolo, senza alcuna pretesa di esaustività, dopo un breve excursus storico sul bilancio d’esercizio, si propone di riscontrare le differenze esistenti tra i principi IASB e principi contabili nazionali, nonché di analizzare il sistema contabile delle entità economiche che fanno parte del gruppo pubblico locale.

¹⁵⁶ A. Lionzo, *Il sistema dei valori di bilancio nella prospettiva dei principi contabili internazionali*, FrancoAngeli, Milano, 2005

4.2 Breve excursus storico sul bilancio d'esercizio

Attribuire un'origine certa e indiscutibile al bilancio è pressoché impossibile. Tuttavia è innegabile che il bilancio, così come la contabilità, ancorché in forma estremamente rudimentale, risale ai tempi antichi.

L'uomo ha sempre sentito l'esigenza di "tenere di conto", quindi di poter percepire l'entità del proprio "patrimonio". Ciò, a maggior ragione, quando cominciarono a sorgere le prime attività artigianali, industriali e commerciali.

Il bilancio è nato per dare atto agli amministratori dell'attività aziendale, dell'attitudine dell'impresa a produrre ricchezza, di conseguenza le informazioni contenute nel bilancio fanno di esso uno strumento potenzialmente in grado di informare anche interlocutori esterni, terzi rispetto all'impresa, che necessitano di tutela rispetto alle azioni poste in essere dall'azienda stessa.

Considerando la valenza informativa di tale documento nel corso del tempo il pensiero degli studiosi d'economia interessati a comprendere le dinamiche di creazione della ricchezza aziendale ed il pensiero dei giuristi, focalizzato sui meccanismi di tutela degli stakeholder, si è necessariamente intrecciato. Le ragioni della sempre più intima connessione fra discipline economiche e giuridiche sono riconducibili ai cambiamenti avvenuti nel mondo economico. L'impresa con il passare del tempo è divenuta attore in grado d'influire sempre più sull'ambiente in cui è inserita. Occorre, quindi, che l'impresa dia conto del proprio operato a motivo dell'innegabile capacità che essa possiede d'incidere sulle dinamiche ambientali e su varie categorie di portatori d'interesse. L'evidenza storica dimostra che solo strumenti coercitivi, normativi, possono indurre chi guida l'azienda a fornire informazioni all'esterno. Le leggi nate per indurre le imprese a comunicare con l'ambiente nel quale sono inserite, quindi, traggono ispirazione dal pensiero degli economisti, benché in parte se ne discostino. I concetti introdotti dal pensiero della dottrina economico aziendale, perciò, si sono lentamente fatti strada all'interno della disciplina giuridica.

Ricalcando i passi dell'evoluzione avvenuta in seno alla normativa che coinvolge la dottrina economico-aziendale è bene evidenziare che dapprima il Codice di Commercio del 1882 (il quale regolava con l'art. 176 la redazione del bilancio delle società azionarie) e il codice civile del 1942, poi, intendevano il bilancio come stato patrimoniale. Il Codice di Commercio del 1882 richiedeva di esporre informazioni riguardo al capitale sociale realmente esistente e di indicare separatamente i versamenti ancora dovuti dai soci sul capitale sottoscritto, tuttavia non vi erano indicazioni circa la forma dello stato patrimoniale tantomeno del conto profitti e perdite.

Per quanto riguarda il conto profitti e perdite il Codice di Commercio del 1882 non forniva indicazioni particolari, si limitava a prescrivere genericamente: «*il bilancio deve dimostrare con evidenza e verità gli utili realmente conseguiti e le perdite sofferte*»¹⁵⁷.

Il Codice di Commercio doveva adempiere ad "evidenza e verità" (Art. 177), tuttavia l'attenzione dedicata all'informativa a carattere esterno era piuttosto limitata.

Le modifiche normative successive furono introdotte dal codice civile del 1942, che, tuttavia, benché identificasse un elenco di voci obbligatorie per lo stato patrimoniale, esso non forniva indicazioni relative al conto profitti e perdite per il quale esisteva semplicemente un generico obbligo di "chiarezza" e "precisione". L'esplicita prescrizione riguardante chiarezza e precisione, consentì il progressivo affermarsi di una giurisprudenza che dando significato sostanziale al precetto, condusse all'adozione di schemi di conto economico sempre più analitici.

Nel 1958 veniva proposto il primo bilancio a struttura obbligatoria atto a disciplinare sia lo stato patrimoniale, sia il conto profitti e perdite; esso, però, riguardava solo la disciplina di bilancio delle imprese elettriche nell'intento di intraprendere un'azione in un settore chiave dell'economia nazionale. Questa normativa impose un criterio di classificazione del conto profitti e perdite per natura, all'interno di uno schema definito "flessibile" e "di tipo minimale". Il bilancio pensato per

¹⁵⁷ M. Cattaneo, *Il bilancio d'esercizio nelle imprese*, Etas Libri, Milano, 1979

le imprese elettriche rimase in vigore per circa quattro anni, poiché nel 1963 tali aziende vennero nazionalizzate e divennero parte dell'Enel, tuttavia esso pose le basi per le norme successive riguardanti l'adozione di prospetti di bilancio obbligatori. Sebbene progressivamente si facesse strada la struttura "a costi, ricavi e rimanenze", espressione tipica della scuola di Zappa, fino alla riforma della legge 216/1974 la scena era dominata dalla struttura a risultati lordi.¹⁵⁸

L'emanazione della Legge 216 del 1974 (conversione del D.L. 8 aprile 1974 n. 95) rifletteva l'esigenza di una maggiore trasparenza dei bilanci derivante da un contesto economico ormai radicalmente mutato, in cui la crescente apertura verso i mercati internazionali imponeva il confronto con la realtà del mondo anglosassone in cui vigevano standard caratterizzati da maggiore chiarezza.

Solo mediante la riforma, in particolare con gli articoli 2425 bis e 2429 bis introdotti nel codice civile, si imponeva l'analisi quantitativa e qualitativa dei risultati economici, nonché la relazione degli amministratori.

L'articolo 2425 bis, era atto a regolare il contenuto del conto economico delle perdite e dei profitti. Il conto profitti e perdite del 1974 propose la soluzione "a costi, ricavi e rimanenze". Il numero di voci contenute nello schema poteva fare pensare alla volontà di rendere esplicito un elevato grado di analisi, tuttavia, lo scopo del prospetto parve essere quello di identificare un contenuto minimale del conto, più che l'imposizione di uno schema in senso stretto.

Il conto derivante dalla riforma era a sezioni divise e la classificazione dei componenti di reddito seguiva il criterio della natura. Il passo in avanti rispetto alle precedenti normative era notevole di conseguenza l'effetto dell'introduzione dell'art. 2425 bis si traduceva in un aumento della qualità dell'informativa fornita.

Dal punto di vista patrimoniale, le innovazioni apportate dalla Legge del 1974, però, non erano tali da modificare la struttura del prospetto introdotto dalla precedente normativa, ma miravano a migliorare le informazioni in esso contenute.

Nel 1978 la CEE emana la direttiva 78/660/CEE (nota come IV), con l'obiettivo di armonizzare le legislazioni dei paesi membri per quanto concerne:

- il contenuto del bilancio annuale e dei documenti accompagnatori;
- le modalità di pubblicazioni;
- i principi contabili da applicare.

In Italia la direttiva è stata recepita nel 1980, per entrare in vigore nel 1982. Le norme CEE sono state incluse nella revisione dell'articolo 2423 e seguenti del Codice Civile con il D.Lgs 127/1991.

La normativa (D.Lgs. 127/91) tuttora in vigore nelle sue caratteristiche di fondo, definisce il bilancio come l'insieme di tre documenti: stato patrimoniale (articolo 2424 C.C.), conto economico (articolo 2425 C.C.) e nota integrativa (articolo 2427).¹⁵⁹ Gli schemi in esso contenuti sono caratterizzati da una struttura obbligatoria, la cui finalità avrebbe dovuto essere il raggiungimento di un più elevato grado di comparabilità.

Ai sensi dell'articolo 2423 C.C., comma 2, "Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio."

La quarta Direttiva prevedeva la possibilità di optare fra quattro strutture di conto economico che potevano essere classificate secondo la forma di presentazione e secondo un criterio generale di classificazione dei costi; in base al primo aspetto il conto economico configura una:

¹⁵⁸ G. Melis, *Evoluzione del conto economico nel XX secolo nel bilancio destinato a pubblicazione (fino al recepimento della IV direttiva CEE)*, in Atti dell'VIII Convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria, Atri Silvi 22-23 Settembre 2005, II° Tomo H-Z, Rirea, Roma, 2006

¹⁵⁹ L'articolo 2428 del C.C., rubricato "Relazione sulla gestione" ha previsto, inoltre, che: "Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze sui la società è esposta. ..."

- a) struttura con valori presentati in forma scalare (art. 23 e 25);
 b) struttura con valori presentati in forma a sezioni contrapposte (art. 24 e 26).

In relazione ad un criterio di classificazione dei costi il conto economico definisce una:

- 1 struttura con costi classificati per origine o causa o natura (art. 23 e 24);
 2 struttura con costi classificati per destinazione o funzione aziendale (art. 25 e 26).¹⁶⁰

In questo contesto l'Italia scelse uno schema di conto economico con costi classificati per natura e struttura scalare.

Lo schema inserito nel codice civile nel 1991 nel corso degli anni è stato oggetto di modifiche fino giungere alla struttura attuale sulla quale l'ultima riforma del diritto societario (D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 in G.U. 22 gennaio 2003, suppl. ordinario n. 8) non ha inciso sostanzialmente.

Si ritiene opportuno riportare il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico derivante rispettivamente dall'articolo 2424 e dall'articolo 2425 del codice civile attualmente in vigore.

Lo stato patrimoniale (Art. 2424 c.c.)

Attivo		Passivo			
	Esercizio in corso	Esercizio precedente		Esercizio in corso	Esercizio precedente
A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata.			A) Patrimonio netto:		
B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:			I - Capitale		
I - Immobilizzazioni immateriali:			II - Riserva da soprapprezzo delle azioni		
1) costi di impianto e di ampliamento			III - Riserve di rivalutazione		
2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità			IV - Riserva legale		
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno			V - Riserve statutarie		
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili			VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio		
5) avviamento			VII - Altre riserve, distintamente indicate		
6) immobilizzazioni in corso e acconti			VIII - Utili (perdite) portati a nuovo		
7) altre			IX - Utile (perdita) dell'esercizio		
Totale			Totale		
II - Immobilizzazioni materiali:			B) Fondi per rischi e oneri:		
1) terreni e fabbricati			1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili		
2) impianti e macchinario			2) per imposte, anche differite		
3) attrezzature industriali e commerciali			3) altri		
4) altri beni			Totale		
5) immobilizzazioni in corso e acconti			C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato		
Totale			D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:		
III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:			1) obbligazioni		
1) partecipazioni in:			2) obbligazioni convertibili		
a) imprese controllate					

¹⁶⁰ S. Azzali, *Il sistema delle informazioni di bilancio delle aziende di produzione. Il modello dello IASC*, Giuffrè, Milano, 1996

<p>b) imprese collegate c) imprese controllanti d) altre imprese 2) crediti: a) verso imprese controllate b) verso imprese collegate c) verso controllanti d) verso altri 3) altri titoli 4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo. Totale</p> <p>Totale immobilizzazioni (B)</p> <p>C) Attivo circolante:</p> <p>I - Rimanenze: 1) materie prime, sussidiarie e di consumo 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati 3) lavori in corso su ordinazione 4) prodotti finiti e merci 5) acconti Totale</p> <p>II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo: 1) verso clienti 2) verso imprese controllate 3) verso imprese collegate 4) verso controllanti 4-bis) crediti tributari 4-ter) imposte anticipate 5) verso altri Totale</p> <p>III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: 1) partecipazioni in imprese controllate 2) partecipazioni in imprese collegate 3) partecipazioni in imprese controllanti 4) altre partecipazioni 5) azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo 6) altri titoli Totale</p> <p>IV - Disponibilità liquide: 1) depositi bancari e postali 2) assegni 3) danaro e valori in cassa Totale</p> <p>Totale attivo circolante(C)</p> <p>D) Ratei e risconti, con separata indicazione del disaggio su prestiti</p>			<p>3) debiti verso soci per finanziamenti 4) debiti verso banche 5) debiti verso altri finanziatori 6) acconti 7) debiti verso fornitori 8) debiti rappresentati da titoli di credito 9) debiti verso imprese controllate 10) debiti verso imprese collegate 11) debiti verso controllanti 12) debiti tributari 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale 14) altri debiti Totale</p> <p>E) Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti</p>		
--	--	--	--	--	--

Il conto economico in vigore per le società che applicano i principi civilistici (Art. 2425 c.c.)

	Esercizio in corso	Esercizio precedente
<p>A) Valore della produzione:</p> <p>1) ricavi delle vendite e delle prestazioni</p> <p>2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti</p> <p>3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione</p> <p>4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni</p> <p>5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</p> <p>Totale</p> <p>B) Costi della produzione:</p> <p>6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci</p> <p>7) per servizi</p> <p>8) per godimento di beni di terzi</p> <p>9) per il personale:</p> <p>a) salari e stipendi</p> <p>b) oneri sociali</p> <p>c) trattamento di fine rapporto</p> <p>d) trattamento di quiescenza e simili</p> <p>e) altri costi</p> <p>10) ammortamenti e svalutazioni:</p> <p>a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali</p> <p>b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali</p> <p>c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni</p> <p>d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide</p> <p>11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci</p> <p>12) accantonamenti per rischi</p> <p>13) altri accantonamenti</p> <p>14) oneri diversi di gestione</p> <p>Totale</p> <p>Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)</p> <p>C) Proventi e oneri finanziari:</p> <p>15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate</p> <p>16) altri proventi finanziari:</p> <p>a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti</p> <p>b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni</p> <p>c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni</p> <p>d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti</p> <p>17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti</p> <p>17-bis) utili e perdite su cambi</p> <p>Totale (15 + 16 - 17+ - 17 bis)</p> <p>D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:</p> <p>18) rivalutazioni:</p> <p>a) di partecipazioni</p> <p>b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni</p> <p>c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;</p> <p>19) svalutazioni:</p> <p>a) di partecipazioni</p> <p>b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni</p> <p>c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni</p> <p>Totale delle rettifiche (18 - 19)</p> <p>E) Proventi e oneri straordinari:</p> <p>20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5)</p> <p>21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti</p> <p>Totale delle partite straordinarie (20-21)</p>		

Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D + - E)		
22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		
23) utile (perdite) dell'esercizio		

Nel 1991 il Legislatore non si è limitato ad introdurre schemi assai dettagliati, bensì ha dettato norme inerenti i principi (articolo 2423 bis C.C.) e i criteri di valutazione.

Tuttavia, nella maggior parte dei casi, il legislatore civilistico ha dettato dei criteri di valutazione (per i quali si rinvia all'articolo 2426 C.C.) estremamente elastici.

Ne consegue che, pur nel rispetto della clausola generale (articolo 2423 C.C., comma 2), due amministratori diversi possono giungere a differenti situazioni contabili per rappresentare la medesima dinamica aziendale (si pensi, a titolo di esempio, agli effetti dell'utilizzo di diversi criteri di valutazione delle rimanenze).

Per questo motivo, nel tempo, specifici organismi hanno elaborato dei principi contabili per ogni voce di bilancio, i quali sintetizzano la miglior prassi, in modo da orientare le valutazioni degli amministratori e ridurre il grado di discrezionalità.

In Italia tale compito è stato espletato prima dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (CNDCCR) e successivamente dall'OIC.

I numerosi principi contabili elaborati dagli organismi suddetti sono ormai di fatto considerati alla stregua di "norma di legge".

Dal 01/01/2005 (con il Decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38), per effetto dell'introduzione del Regolamento dell'Unione Europea n. 1606 del 19 luglio 2002, le società con titoli quotati in un mercato regolamentato, nonché quelle bancarie e assicurative, nella redazione del bilancio consolidato devono seguire il dettato dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) invece di quelli nazionali. Tale obbligo è stato esteso per gli anni successivi anche al bilancio d'esercizio delle medesime aziende, mentre le altre tipologie di società (tranne quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'articolo 2435 bis del Codice Civile, che non possono applicare i principi contabili internazionali, ma devono rifarsi esclusivamente a quelli nazionali) hanno la facoltà di scegliere se continuare ad applicare i principi contabili nazionali o passare all'impiego di quelli internazionali. Qualora si scelga di passare ai principi internazionali non sarà però possibile tornare indietro: ciò al fine di impedire utilizzi indiscriminati ed abusi legati alle differenze fra le due tipologie di principi.

Come è facile comprendere, la situazione non è semplice, anche perché mentre alcuni principi – nazionali ed internazionali – sono molto simili, in qualche caso essi divergono notevolmente e conducono quindi a risultati estremamente diversi.

Si pensi al problema riguarda la contabilizzazione delle rimanenze. Il sistema di valutazione maggiormente utilizzato dalle imprese italiane (il Lifo a scatti) non è contemplato dai principi contabili internazionali.

Dunque, le imprese che adotteranno i principi contabili internazionali non possono valutare le rimanenze in base al Lifo, ma devono valutarle al costo medio oppure al Fifo.

A ciò si deve aggiungere l'influenza della normativa tributaria che, sebbene non debba più essere utilizzata ai fini della redazione del bilancio civilistico, viene tenuta in considerazione per la determinazione del reddito fiscale e per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, almeno indirettamente, essa continua ad influire sulla redazione del bilancio civilistico. Infatti, nella determinazione delle imposte da inserire in bilancio occorre distinguere fra le imposte correnti, imposte anticipate ed imposte differite, le quali si originano, appunto, quando il reddito civile coincide con quello fiscale, ovvero risulta più basso o più elevato rispetto ad esso.

Analizziamo nel prossimo paragrafo le diverse impostazioni che caratterizzano i principi contabili nazionali e i principi contabili internazionali, esordendo con una breve presentazione del processo di armonizzazione contabile nell'Unione Europea.

4.3 Principi IASB e principi contabili nazionali a confronto

Il crescente grado di internazionalizzazione e integrazione che ha caratterizzato la recente evoluzione del sistema economico mondiale e, quindi, europeo, ha determinato la necessità di un sempre maggiore grado di uniformità e comparabilità dei bilanci di imprese appartenenti a Paesi differenti e caratterizzati da differenti sistemi di regole contabili.

Uno degli elementi che maggiormente ha favorito il processo di convergenza contabile internazionale è rappresentato dalla globalizzazione, la quale può essere definita come l'estensione a livello planetario di un modello unico di cultura, di pensiero e di economia.¹⁶¹

Le tappe del processo di convergenza sono i processi di armonizzazione e di standardizzazione contabile. Con la fase armonizzatrice viene assicurato un livello minimo di comparabilità dei bilanci, con la fase di standardizzazione dei bilanci stessi, attraverso l'impossibilità di adozione di metodi di valutazione e rappresentazione contabile alternativi, viene concretizzata la perfetta comparabilità.

La convergenza contabile a livello sovranazionale implica, quindi, in primo luogo, una standardizzazione interna, cioè una uniformità di prassi a livello nazionale, solo a seguito della quale si può pervenire alla completa comparabilità dei bilanci attraverso l'utilizzo di un unico corpo di principi contabili.

Questo è ciò che sta accadendo in Europa. Nel corso degli ultimi anni, infatti, l'armonizzazione delle regole contabili ha rappresentato uno dei principali obiettivi della Comunità Europea. Tuttavia, la normativa contabile europea con funzione armonizzatrice, rappresentata principalmente dalla IV e VII Direttiva (rispettivamente in tema di bilancio d'esercizio e bilancio consolidato), diversamente applicata nei singoli Paesi membri, risultava essere non più adeguata a garantire il raggiungimento dell'obiettivo. E' allora seguita la decisione della Comunità Europea di introdurre progressivamente i principi contabili internazionali IAS/IFRS emanati dallo IASB (*International Accounting Standard Board*), al fine di dotarsi di un *corpus* di regole contabili organico, coordinato e qualitativamente riconosciuto a livello internazionale.

Recentemente, con la Legge 25 Febbraio 2008, n. 34 (Legge Comunitaria 2007), il Governo è stato chiamato ad emanare i Decreti Legislativi volti a recepire nell'ordinamento italiano le direttive 65/01/CEE e 51/03/CEE; tali direttive, nella sostanza, mirano a conseguire un forte avvicinamento tra la normativa nazionale ed i principi contabili internazionali, a livello sia di bilancio d'esercizio sia di bilancio consolidato. Si profila quindi un deciso passo in avanti sul cammino di allineamento tra standard italiani ed internazionali, favorendo l'armonizzazione contabile e la comparabilità dell'informativa economico-finanziaria d'impresa a livello comunitario, fortemente supportata dall'Unione Europea.

Nel contesto italiano, come accennato nel paragrafo precedente, l'organismo deputato al recepimento ed alla verifica delle modalità applicative dei nuovi principi contabili è l'Organismo Italiano di Contabilità (*OIC*).

Lo scenario che si presenta a livello nazionale denota, quindi, la coesistenza di due differenti regimi contabili riferibili a due ambiti applicativi diversi; si hanno, infatti, società che rientrano nella sfera applicativa dei principi IAS/IFRS e società che rientrano nella sfera del Codice civile e delle leggi nazionali.

Questo comporta la presenza di due modelli di bilancio differenti; fatto che, precludendo la possibilità di pervenire alla integrale uniformità contabile, genera un'armonizzazione "a due livelli" o "a doppia velocità".¹⁶²

Le molteplici discordanze esistenti tra la disciplina contabile nazionale ed i principi contabili internazionali sono principalmente dovute al fatto che le due diverse impostazioni si caratterizzano per l'attribuzione al bilancio di finalità estremamente lontane tra loro.

¹⁶¹ G. Volpato, (a cura di), *La gestione d'impresa*, Padova, Cedam, 2000

¹⁶² S. Adamo, *Bilanci Ue: armonizzazione a doppia velocità*, in Rivista dei Dottori Commercialisti n. 1/2005

In massima sintesi, alla base di tale affermazione può essere evidenziato che il rispetto della clausola generale della rappresentazione chiara veritiera e corretta nel corpus degli IAS/IFRS, a differenza di quanto si desume dalla normativa civilistica nazionale, non è concepita come *il fine* del bilancio, bensì come una *condizione propedeutica ad una completa e corretta informativa economico-finanziaria*. La finalità o clausola generale dei bilanci redatti secondo i principi contabili internazionali, infatti, è individuata dal *Framework Iasb* (che delinea il quadro concettuale da cui poter derivare tutti gli standard contabili attraverso i quali abolire gradualmente i trattamenti contabili alternativi derivati dal processo di armonizzazione) nella *utilità delle informazioni contabili ai fini decisionali*.

Nella tabella 9 sono sintetizzate più dettagliatamente le differenze relative alla finalità attribuita al bilancio d'esercizio dal *Framework Iasb* e quella, invece, attribuitagli dalla normativa e dalla prassi nazionali.

Tabella 9: *Clausola generale – Finalità dei bilanci.*

<i>Principi contabili internazionali</i>	<i>Normativa civilistica</i>
Framework IASB	Art. 2423, c. 2, Codice civile
Finalità del bilancio è di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale, sul risultato economico e sulle variazioni nella struttura finanziaria dell'impresa, utili ad una vasta gamma di utilizzatori	Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio.

Possono, inoltre, essere evidenziati altri elementi di differenziazione tra la finalità di bilancio così come intesa in Italia e quella, invece, individuata dallo IASB nei principi contabili internazionali.

Le norme civilistiche, a differenza del Framework IASB, non esplicitano né il principio dell'utilità delle informazioni contabili ai fini decisionali né accennano in alcun modo ai destinatari delle informazioni contabili. Le finalità assegnate al bilancio tendono ad evidenziare soprattutto le caratteristiche delle informazioni del documento piuttosto che la relazione strumentale rispetto alle attese informative degli utilizzatori.

I principi contabili internazionali, inoltre, in quanto *investor oriented*, sono finalizzati alla tutela degli investitori, per i quali il bilancio viene presentato con una visione prevalentemente prospettica nell'ottica dei ritorni finanziari; da qui la fondamentale importanza attribuita alla redazione del rendiconto finanziario (obbligatorio nello schema di bilancio IASB e solo consigliato dai principi contabili nazionali).

Il bisogno di informazione comune a tutti i destinatari individuato dalla prassi nazionale coincide, invece, con l'apprezzamento delle condizioni di economicità d'impresa, cioè con la stima della capacità dell'impresa di remunerare congruamente, nel medio-lungo termine, i fattori produttivi impiegati nell'attività aziendale; da ciò si desume la maggiore rilevanza nel bilancio IAS/IFRS attribuita alla dinamica finanziaria della gestione.¹⁶³

In sintesi, la finalità che la normativa civilistica nazionale e lo schema concettuale IASB assegnano al bilancio d'esercizio presenta le seguenti peculiarità:

- *normativa nazionale:*

1. l'obiettivo del bilancio focalizza l'attenzione sulle caratteristiche dello strumento informativo più che sull'utilità delle informazioni per i destinatari;
2. il principio dell'utilità ai fini decisionali non è esplicitato;
3. l'approccio giuridico al bilancio trascura di mettere esplicitamente i bilanci al servizio dei destinatari;
4. non è individuato nessun destinatario privilegiato.

¹⁶³ S. Azzali, *L'obiettivo dei bilanci*, in: S. Azzali (a cura di), *Il bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali*, Milano, Il Sole 24 ORE, 2002. Si veda anche D. Balducci, *Il Bilancio d'esercizio. Principi contabili nazionali e internazionali IAS/IFRS*, Milano, FAG, 2007

- *principi contabili internazionali:*

1. l'utilità ai fini decisionali per gli utilizzatori è la finalità ultima delle informazioni di bilancio;
2. gli *investors* sono i destinatari preminenti delle informazioni del bilancio d'esercizio poiché si presume che soddisfare le loro esigenze equivalga a soddisfare le attese della maggior parte degli altri utilizzatori;
3. il bisogno comune degli utilizzatori è di apprezzare la capacità dell'impresa di produrre e distribuire flussi di moneta o flussi equivalenti, nonché il valore, i tempi e l'incertezza di tale generazione;
4. le informazioni necessarie per soddisfare l'esigenza suddetta sono di specie reddituale, patrimoniale e finanziaria.

I diversi trattamenti contabili previsti per specifiche operazioni aziendali dal modello contabile IASB e da quello comunitario e nazionale derivano a loro volta dalle differenze che caratterizzano i due modelli relativamente alle finalità e, di conseguenza, ai principi generali per la redazione del bilancio.

A livello nazionale, la normativa relativa al bilancio d'esercizio, come si è illustrato nel paragrafo precedente, deriva dal D. Lgs n. 127/91 che ha dato attuazione in Italia alle direttive IV e VII CEE. L'esigenza pubblica di garantire il ruolo informativo del bilancio ha spinto, infatti, il legislatore italiano a disciplinare in modo sistematico la materia, innovando le disposizioni del Codice civile dall'art. 2423 al 2435-bis.

Il codice propone una gerarchia ben definita tra clausola generale, principi di redazione, criteri di rappresentazione, valutazione e informazione. La *clausola generale*, espressiva della finalità assegnata ai bilanci, ha prevalenza sia sui criteri generali di redazione sia sui criteri di rappresentazione e valutazione; così, mentre il rispetto dei principi di redazione è condizione necessaria per l'adempimento della clausola generale, essi sono in posizione gerarchicamente superiore rispetto ai criteri di valutazione e a quelli di rappresentazione.

Fungono, infine, da corollario i principi contabili nazionali, ossia le norme tecniche, procedurali e metodologiche di derivazione professionale, che svolgono una funzione integrativa rispetto alle disposizioni civilistiche.¹⁶⁴

I *principi di redazione del bilancio*, individuati dall'art. 2423-bis, in sintesi, svolgono una funzione subordinata rispetto alla clausola generale ma, al tempo stesso, costituiscono la base di riferimento per i criteri analitici di valutazione.

Assumono particolare rilievo, tra gli altri, i principi della prudenza e della competenza economica, con i rispettivi corollari, ed il principio della funzione economica dell'elemento attivo e passivo considerato.

Ai principi di redazione del bilancio indicati dal Codice civile devono inoltre essere aggiunti quelli contenuti nel principio contabile nazionale n. 11- *Bilancio d'esercizio: finalità e postulati*, i quali vanno ad integrare i principi generali individuati dalle disposizioni civilistiche.

Nel modello contabile IASB, invece, alla clausola generale (utilità delle informazioni contabili ai fini decisionali) seguono i principi generali di redazione, a loro volta suddivisi in:

- assunti fondamentali (*basic assumption*), individuati nel criterio della competenza e della prospettiva di funzionamento dell'impresa;
- caratteristiche qualitative delle informazioni contabili (*qualitatives characteristics*).

A questi principi individuati dal *Framework* devono essere aggiunti quelli definiti dallo IAS 1, ovvero: il divieto di compensazioni tra attività e passività e la costanza di applicazione nella redazione del bilancio.

Nella tabella 10 sono riportati i principi di redazione e criteri di valutazione previsti dalle diverse fonti.

¹⁶⁴ M. Allegrini, P. Martini, (a cura di), *Bilancio civilistico e imponibile fiscale. Principi contabili nazionali e internazionali*, Napoli, Esselibri, 2005

Tabella 10: Principi di redazione e criteri di valutazione previsti dalle fonti

Codice Civile	Principi Nazionali	IAS/IFRS
Chiarezza	Comprensibilità	Comprensibilità
Verità		Rappresentazione fedele – Attendibilità
Correttezza		
Prudenza	Prudenza	Prudenza - Attendibilità
Prevalenza della sostanza sulla forma	Prevalenza della sostanza sulla forma	Prevalenza della sostanza sulla forma
Continuità dell'attività (Going Concern)	Richiamato nella definizione del criterio del costo	Continuità dell'attività (Going Concern)
Competenza	Competenza	Competenza
Costanza	Continuità di applicazione dei criteri di valutazione	Costanza - Comparabilità
Valutazione separata degli elementi eterogenei		
	Omogeneità	
	Misurazione periodica del risultato	
	Neutralità o imparzialità	Neutralità - Attendibilità
Costo	Costo	Fair value
	Funzione informativa della nota integrativa	
	Verificabilità dell'informazione	
	Conformità ai corretti principi contabili	
	Significatività e rilevanza	Significatività e rilevanza
	Comparabilità	Comparabilità
	Utilità e completezza	Completezza - Attendibilità
		Tempestività

I principi generali di redazione previsti dal modello contabile Iasb, come detto precedentemente, si distinguono in assunti di base e caratteristiche qualitative delle informazioni contabili; i primi sono alla base di tutto il processo di redazione del bilancio, mentre le caratteristiche qualitative sono qualità che le informazioni di bilancio dovrebbero possedere per essere utili ai fruitori per assumere decisioni economiche.

Gli assunti fondamentali o di base (Basic Assumption) sono:

- *Continuità della gestione (Going Concern – Framework, paragrafo 23)*. Tale postulato assume che il bilancio venga redatto nell'ipotesi che l'azienda si trovi in una normale situazione di funzionamento, presumendo inoltre che tale situazione continuerà a manifestarsi anche nel futuro; in altre parole, i principi contabili che discendono dal *framework* sono elaborati partendo dall'assunto che l'impresa è un complesso dinamico in funzionamento e che continuerà la propria attività nel futuro.

Gli amministratori, quindi, quando redigono i bilanci, devono valutare il rispetto di tale condizione, e nel caso in cui dovessero rilevare la presenza di margini di incertezza per eventi o condizioni che potrebbero incidere sulla dinamica di funzionamento aziendale sarebbero tenuti a darne una particolare segnalazione in bilancio. Inoltre, se le prospettive suddette mutano (ad esempio, nel caso in cui si prospetti una liquidazione dell'attività), i

bilanci devono essere predisposti in base a criteri differenti, finalizzati al raggiungimento degli obiettivi conoscitivi diversi da quelli dei bilanci ordinari.¹⁶⁵

Il principio è esplicitato in modo sostanzialmente identico dall'art. 2423-bis del Codice civile, nel cui punto 1 è stabilito che “*la valutazione delle voci deve essere fatta .. nella prospettiva della continuazione dell'attività*”; si tratta, quindi, di un principio riguardante direttamente i criteri di valutazione previsti dall'art. 2426, soprattutto per la determinazione di quei valori comuni a più esercizi rientranti nei cicli produttivi non conclusi alla data di chiusura del periodo amministrativo: esempio tipico riguarda le immobilizzazioni.¹⁶⁶

- *Competenza economica (Accrual Basis of Accounting)*. Il principio della competenza economica riveste un ruolo di assoluta rilevanza non solo nel nostro ordinamento giuridico ma anche nei principi contabili internazionali.

Secondo il criterio della competenza gli effetti contabili di un'operazione aziendale devono essere “*rilevati al momento della loro maturazione economica e sono quindi registrati in contabilità e nel bilancio del periodo a cui si riferiscono*” (*Framework*, paragrafo 22), e ciò indipendentemente dalla manifestazione monetaria della stessa.

Nel nostro ordinamento il principio della competenza è richiamato dall'art. 2423-bis punto 3, nel quale è stabilito che “*si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento*”; tuttavia, la norma deve essere integrata attraverso le specificazioni contenute nel principio contabile n. 11, che fornisce una formulazione della competenza economica sostanzialmente analoga a quella proposta dal *framework*.

La scelta della competenza economica, rispetto alla competenza finanziaria, per la rilevazione dei fatti amministrativi è stata compiuta dall'allora IASC per la sua valenza informativa; infatti, i bilanci redatti secondo competenza economica informano gli utilizzatori non solo sulle operazioni già avvenute e che hanno o non hanno comportato incassi e pagamenti, ma anche sulle obbligazioni a pagare in futuro e sulle attività rappresentative di diritti ad incassare denaro nei successivi esercizi.

La determinazione del reddito d'esercizio e del capitale di funzionamento deve quindi essere fondata su una correlazione tra componenti positivi e negativi di competenza dell'esercizio. Sorge conseguentemente il problema di stabilire il momento in cui i componenti positivi e negativi di reddito possono considerarsi realizzati, e la correlazione tra gli stessi.

Per convenzione, i ricavi si considerano realizzati quando il processo produttivo è stato completato e lo scambio è stato eseguito attraverso la vendita; anche per il *framework*, così come per il principio contabile nazionale n. 11, nel determinare la correlazione tra ricavi e costi, sono i ricavi a determinare la competenza di questi ultimi: stabiliti i ricavi di competenza, verranno imputati a conto economico quei costi che sono ad essi associati da un legame funzionale.

Nell'ambito delle caratteristiche qualitative delle informazioni di bilancio del modello IASB è previsto un preciso livello gerarchico che pone i principi della comprensibilità, attendibilità, significatività e comparabilità sovraordinati rispetto ai principi della rilevanza, rappresentazione fedele, sostanza sulla forma, neutralità, prudenza e completezza. Tale gerarchia si giustifica con la differente importanza che le caratteristiche qualitative suddette assumono in funzione dell'utilità delle informazioni di bilancio ai fini decisionali.

- *Comprensibilità (Understandability)*. La comprensibilità è una qualità essenziale delle informazioni di bilancio che deve rendere possibile agli utilizzatori la piena comprensione delle informazioni trasmesse mediante il bilancio d'esercizio. Tuttavia, la comprensibilità

¹⁶⁵ S. Azzali, M. Allegrini, A. Gaetano, M. Pizzo, A. Quagli, *Principi contabili internazionali*, Torino, Giappichelli, 2006

¹⁶⁶ P. Demartini, *Globalizzazione dei mercati ed aspetti evolutivi dell'informazione economico finanziaria delle imprese*, Padova, Cedam, 1999. Vedi anche D. Balducci, *Il Bilancio d'esercizio. Principi contabili nazionali e internazionali IAS/IFRS*, Milano, FAG, 2007

deve essere apprezzata ponendosi nella prospettiva dei destinatari, presupponendo che essi abbiano *una ragionevole conoscenza della dinamica degli affari, dell'attività economica e della contabilità, nonché la volontà di esaminare le informazioni con la normale diligenza* (*Framework*, paragrafo 25). In ogni caso la comprensività non deve mai recare pregiudizio agli utilizzatori attraverso la mancata esposizione di informazioni significative, solo perché complesse.

Strettamente legato al criterio di comprensibilità è il corollario del *divieto di compensazione tra poste contabili (offsetting)*, fissato dallo IAS 1, nel quale è previsto che sia le attività e le passività sia i costi ed i ricavi devono essere rilevati distintamente; la compensazione tra partite, infatti, riduce la comprensibilità e la capacità informativa del bilancio.

Nel nostro sistema contabile il principio della comprensibilità o *chiarezza* è esplicitamente previsto sia dalle norme del Codice civile (art. 2423) che dal principio contabile n. 11.

La differenza più rilevante rispetto a quanto stabilito dai principi contabili internazionali riguarda la diversa importanza e “posizione gerarchica” attribuita allo stesso principio dai due modelli contabili.

Mentre nel *Framework*, infatti, la comprensibilità è subordinata all'utilità delle informazioni contabili ai fini decisionali, nel nostro ordinamento la chiarezza rappresenta una vera e propria finalità del bilancio d'esercizio, costituendo parte integrante della clausola generale. Inoltre, l'applicazione del principio della chiarezza avviene, tra le altre cose, attraverso l'osservanza degli schemi di bilancio previsti dal legislatore (artt. 2424 e 2425); questa relazione non sussiste, invece, nell'ambito dei principi contabili internazionali nei quali è stabilito, in luogo di uno schema rigido, semplicemente un contenuto minimo di stato patrimoniale e conto economico.

Le due impostazioni trovano al contrario piena concordanza nella previsione del divieto della compensazione di partite (2423-ter).

- *Significatività (Relevance)*. La significatività è la qualità delle informazioni che più si correla direttamente con la loro utilità per scopi decisionali e, quindi, con il fine ultimo del bilancio. Secondo il *Framework* (paragrafo 26) un'informazione è significativa quando è in grado di incidere o influenzare le decisioni dei possibili utilizzatori di un bilancio, mettendoli in condizione sia di verificare le valutazioni effettuate in passato e valutare la gestione presente dell'azienda, sia di apprezzare, secondo una visione prospettica, le variabili che probabilmente incideranno sulla futura attività aziendale.

Tuttavia, riguardo alla funzione prospettica del bilancio, è utile precisare che il documento contabile non fornisce in sé dati previsionali, ma spetterà al lettore elaborare delle ipotesi sui possibili sviluppi della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.¹⁶⁷

Secondo il *Framework* un aspetto della significatività è rappresentato dalla *rilevanza (Materiality)*, la quale costituisce nel contempo una caratteristica qualitativa delle informazioni di secondo livello; un'informazione è definita rilevante quando la sua omissione o la sua imprecisa rappresentazione può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori.

Il concetto della significatività è legato, quindi, sia ad un aspetto qualitativo dell'informazione, determinato dalla natura della stessa, sia ad un aspetto quantitativo, apprezzabile sulla base della rilevanza dell'informazione, che rappresenta, perciò, la soglia dimensionale al di sotto della quale un'informazione contabile non può essere considerata significativa.

In proposito lo IAS 1 stabilisce che le informazioni rilevanti devono sempre essere indicate in bilancio distintamente, mentre i valori non rilevanti possono essere aggregati con valori della stessa natura o funzione o nel prospetto di bilancio o nelle note.

¹⁶⁷ R. Di Pietra, *La cultura contabile nello scenario internazionale. Istituzioni, principi ed esperienze*, Padova, Cedam, 2002

La significatività e la rilevanza non sono esplicitamente indicate tra i principi di redazione del bilancio previsti dal Codice civile, mentre vengono espressamente richiamati nel principio contabile nazionale n. 11, il quale attribuisce loro significati simili rispetto a quanto indicato dai principi contabili internazionali.

Tuttavia, il documento n. 11 collega il principio della significatività e rilevanza al processo di formazione del bilancio piuttosto che al grado di analiticità di presentazione delle informazioni nello stesso, e considera i due concetti come sinonimi; si legge, infatti, che *il bilancio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari e che errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto della rilevanza; essi in pratica non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.*¹⁶⁸

Il *framework* dà, quindi, una nozione più precisa del principio della significatività e rilevanza di quanto non faccia il principio contabile n. 11.

- **Attendibilità (Reliability).** L'attendibilità è un'ulteriore caratteristica qualitativa di primo livello delle informazioni di bilancio individuate dallo IASB; per attendibilità si intende l'assenza di errori rilevanti o di pregiudizi e quindi la garanzia di fornire ai lettori del bilancio una rappresentazione fedele dell'operazione considerata.¹⁶⁹

L'attendibilità è specificata dai seguenti principi, o caratteristiche qualitative di secondo livello: rappresentazione fedele, prevalenza della sostanza sulla forma, neutralità, prudenza e completezza.

- Il principio della *rappresentazione fedele (Faithful Representation)* è il principio secondo cui un'informazione per essere attendibile deve rappresentare fedelmente l'operazione considerata. Lo scopo è quello di eliminare il rischio che alcuni fatti aziendali non siano stati registrati o che siano riportati erroneamente in bilancio;
- il principio della *prevalenza della sostanza sulla forma (Substance over form)* è strettamente connesso alla rappresentazione fedele delle operazioni economiche. Il *framework* chiarisce che, nei casi in cui non esista una perfetta concordanza tra l'aspetto sostanziale e quello giuridico-formale di un'operazione, la sostanza economica rappresenta l'elemento che deve essere preferito ai fini della contabilizzazione, valutazione ed esposizione in bilancio dell'operazione stessa.
In Italia il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, nonostante fosse già contemplato dal principio contabile n. 11, è stato inserito solo di recente (riforma del diritto societario D. lgs n. 6/2003) tra le norme codicistiche che regolano la redazione del bilancio attraverso una disposizione a carattere generale la quale prevede che nella redazione del bilancio *“la valutazione delle voci deve essere fatta ... tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato”* (art. 2423-bis c.c.);
- il principio della *neutralità (Neutrality)*, che rappresenta un altro aspetto che qualifica l'attendibilità dell'informazione contabile, indica l'assenza di pregiudizi da parte di chi redige il bilancio. La neutralità è contrastata qualora gli amministratori, con informazioni di bilancio non neutrali, tendono a condizionare il giudizio degli utilizzatori verso particolari decisioni. Ne consegue, quindi, il divieto dell'utilizzo di politiche contabili al fine di avvantaggiare alcuni gruppi di interesse rispetto ad altri.¹⁷⁰

Il principio della neutralità non è contemplato tra i principi generali di redazione del bilancio previsti dal nostro legislatore, mentre è ripreso dal principio contabile nazionale n. 11 nel quale, in analogia a quanto disposto dal *Framework*, si afferma che *“il bilancio*

¹⁶⁸ Principio contabile n. 11

¹⁶⁹ A. Quaglia, *Bilancio di esercizio e principi contabili*, Torino, Giappichelli, 2006

¹⁷⁰ P. Moretti, *Finalità e destinatari di un bilancio IAS*, in *Corriere Tributario* n. 33/2004

d'esercizio deve essere preparato per una moltitudine di destinatari e deve fondarsi pertanto su principi contabili indipendenti e imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi".

Tale documento afferma, inoltre, che la neutralità deve interessare tutto il procedimento formativo del bilancio;

- il principio della *prudenza (Prudence)* che, secondo il modello contabile IASB, si sostanzia nell'uso di un certo grado di cautela da parte dei redattori ogni qual volta questi siano chiamati a svolgere i necessari processi di valutazione per la redazione dei bilanci.

In tale attività, per sua natura caratterizzata da un certo livello di soggettività, gli amministratori hanno il dovere di procedere in modo che le attività e/o i ricavi non siano sovrastimati, né le passività e/o i costi siano sottostimati.

Lo IASB qualifica il principio della prudenza come una specificazione del più generale principio dell'attendibilità, ed inoltre lo definisce come un mero atteggiamento, assumendo una funzione decisamente più sfumata di quanto accade nei principi codicistici e contabili nazionali, nei quali tale principio ha una valenza autonoma;

- il principio la *completezza (Completeness)*, infine, è l'ultima caratteristica che qualifica l'attendibilità dell'informazione. Sulla base di questo principio l'informazione di bilancio non può essere considerata completa se l'omissione di fatti o circostanze che hanno interessato la gestione aziendale rende la stessa falsa o fuorviante, e quindi inattendibile. L'omissione può quindi trovare giustificazione nel caso in cui interessi informazioni di scarsa rilevanza.
- *Comparabilità (Understandability)*. Il principio della confrontabilità dei dati di bilancio, uno degli assunti fondamentali o di base previsti dal modello contabile IASB, assume una rilevanza centrale nell'ambito dei bilanci redatti secondo i principi contabili internazionali, poiché considerato essenziale per gli utilizzatori al fine di valutare la dinamica della gestione aziendale ed assumere conseguentemente decisioni economiche (*Framework*, paragrafo 39 e seguenti).

La comparabilità, infatti, consente agli utilizzatori del bilancio di effettuare confronti nel tempo e nello spazio che consentono loro di apprezzare l'evoluzione temporale della struttura patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa considerata, così come di apprezzare le caratteristiche che la rendono simile o la distinguono da altre aziende del settore.

Il requisito della comparabilità ha come presupposto l'omogeneità nel tempo dei criteri di valutazione e rappresentazione delle operazioni aziendali, indicato dallo IAS 1, nel quale si specifica, inoltre, che in bilancio devono essere fornite informazioni comparative per il periodo precedente per tutti i dati inclusi in bilancio.

La comparabilità, tuttavia, non deve essere confusa con la mera uniformità; perciò è consentito modificare i criteri contabili adottati in precedenza, anzi questi devono essere modificati se penalizzano l'attendibilità e la significatività dei bilanci stessi.

Per il *Framework*, infatti, *non è auspicabile insistere con le medesime tecniche contabili di rilevazione se la tecnica adottata non è in linea con le caratteristiche della significatività e dell'attendibilità.*

In ogni caso, qualora tali criteri venissero modificati, l'utilizzatore deve essere messo a conoscenza non solo dei nuovi criteri adottati ma anche dei relativi effetti sui risultati economici e sulla struttura patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

Il principio della confrontabilità, come detto di fondamentale rilevanza nel modello contabile IASB, non rientra invece tra i principi generali per la redazione del bilancio previsti dalle norme del Codice civile; può essere ricavato indirettamente dalla previsione dell'art. 2423-ter, comma 5, che stabilisce l'obbligo di fornire in bilancio i corrispondenti dati dell'esercizio precedente per ogni voce di stato patrimoniale e di conto economico; se le

voci non sono comparabili si deve procedere con l'adattamento di quelle relative all'esercizio precedente, dandone adeguata descrizione in nota integrativa.

Inoltre, l'art. 2423-*bis* al punto 6) sancisce il principio della costanza dei criteri di valutazione.

Il principio contabile nazionale n. 11 dedica, invece, ampio spazio al principio della confrontabilità, riprendendo sostanzialmente le definizioni del *Framework* e dello IAS 1, e la stessa distinzione tra confrontabilità intesa a livello di singola azienda (confronto temporale) ed a livello di imprese diverse (confronto spaziale). In merito alla confrontabilità spaziale, si sottolinea come questa sia più difficile da ottenere a causa della possibilità che le imprese adottino criteri di valutazione differenti, anche se alternativi; da ciò la necessità di *mettere in evidenza nel bilancio i criteri adottati, le circostanze che giustificano i cambiamenti di criterio ed i loro effetti*.

Appare utile specificare che il *Framework* precisa che la possibilità di fornire informazioni significative ed attendibili presuppone che siano state superate alcune difficoltà riconducibili, tra gli altri, al requisito della *tempestività*. In altri termini, le informazioni di bilancio per essere significative e valide per gli utilizzatori devono essere comunicate a questi ultimi in modo tempestivo. La tempestività potrebbe tuttavia andare a discapito dell'attendibilità, poiché la completezza e la precisione informativa richiedono lunghi tempi di elaborazione.

Spetta, pertanto, agli amministratori stabilire un adeguato *trade-off* o giusto bilanciamento tra tempestività e attendibilità delle informazioni.

Infine, ai fini della presente trattazione, merita una certa attenzione il criterio del *fair value*, che rappresenta il valore attribuibile ad un elemento del capitale di funzionamento in base ad uno scambio potenziale, in condizioni di: razionalità, verificabilità, neutralità e trasparenza.

Esiste una netta contrapposizione tra criterio del *fair value* ed criterio del costo, previsto dal codice civile e dai principi contabili nazionali.

Il costo di acquisizione riflette, infatti, una specifica transazione, in cui il prezzo di un bene risente della forza contrattuale degli acquirenti; il costo rappresenta, quindi, la constatazione di un fatto storico, obiettivo, dimostrato dalla relativa fattura di acquisto.

Tale criterio consente di ridurre al minimo i margini interpretativi del redattore del bilancio, con ciò garantendo un elevato livello di affidabilità dell'informazione fornita.

Con il criterio del *fair value*, invece, si abbandona il costo storico e si procede alla valutazione dell'elemento patrimoniale prescindendo dal passato; non si fa, infatti, riferimento ad uno scambio effettivo, bensì ad uno scambio futuro soltanto potenziale, in cui le parti si accordano prescindendo da specifiche condizioni, circostanze ed esigenze soggettive. La determinazione del *fair value* prescinde, quindi, dall'interesse, dal potere negoziale e, in generale, dalle posizioni del compratore e del venditore.¹⁷¹

Il *fair value* presuppone, infatti, che la transazione avvenga tra soggetti indipendenti e in possesso di tutte le informazioni necessarie, e che non si trovino in situazioni particolari quali, ad esempio, procedure di liquidazione o vendita coatta. Il concetto di *fair value* sembra, quindi, richiamare il prezzo che si forma nei cosiddetti "mercati perfetti" (ai quali possono essere assimilati i "mercati attivi" così come definiti dai principi contabili internazionali), che riflette valori di mercato in un certo senso "puri", cioè scevri da ogni variabile, quale un interesse strumentale o una previsione.¹⁷²

Il valore che deriva da tale determinazione si presenta perciò come un valore "potenziale", poiché si riferisce ad elementi patrimoniali suscettibili di essere scambiati o estinti (per le passività, infatti, si tratta non di un valore di realizzo bensì di un valore di estinzione), ma per i quali la transazione non avviene effettivamente.

Uno dei principali pregi che caratterizza il metodo del *fair value* è quello di consentire al redattore del bilancio di fornire una rappresentazione più aggiornata, e quindi più rispondente alla realtà,

¹⁷¹ M. Pizzo, *Il "fair value" nel bilancio d'esercizio*, Padova, Cedam, 2000

¹⁷² L. Bandettini, *Una prima lettura del bilancio di esercizio secondo gli IAS/IFRS*, Padova, Cedam, 2006

della situazione aziendale. Infatti, i valori esposti in bilancio in base al *fair value* sono valori “correnti”, quindi maggiormente utili al lettore del bilancio, rispetto a quanto possano esserlo i valori storici, al fine di valutare l’attitudine dell’impresa a generare flussi monetari e, quindi, il capitale economico della stessa.

Tutto ciò in relazione a quella che il *Framework* definisce come la funzione di un bilancio redatto secondo i principi contabili internazionali, e cioè quella di “*fornire informazioni sulla situazione patrimoniale, sul risultato economico e sulle variazioni della struttura finanziaria dell’impresa, utili ad un’ampia gamma di utilizzatori per prendere decisioni in campo economico*” (*Framework*, paragrafo 12 e IAS 1, paragrafo 5).

Tutti gli *stakeholders* devono essere posti nelle condizioni di valutare, ai fini decisionali, attraverso le informazioni fornite dal bilancio, le *performance* attuali e future legate all’azienda; l’assunzione delle decisioni deve cioè avvenire sulla base della *capacità dell’impresa di produrre flussi di cassa (cash generatine ability)*, nonché sui tempi e sulla certezza di generare tali flussi (*Framework*, paragrafo 15).

L’obiettivo sotteso alla valutazione a *fair value* è appunto quello di fornire ai destinatari dell’informazione di bilancio, ed all’investitore in particolare, una misura delle prestazioni ottenute ed ottenibili dall’impresa.

L’adozione del *fair value* si caratterizza, quindi, per la “finalità di rilevare la *performance* di periodo e la composizione del capitale al termine dello stesso, considerando tutte le operazioni intervenute nell’esercizio ed i loro risultati, anche, quindi, quelli solo potenzialmente prodotti nell’arco temporale considerato”.

Ne deriva una nuova configurazione del reddito, classificabile come “reddito potenzialmente prodotto”, il quale va a collocarsi tra due estremi: il “reddito distribuibile” (postulato da Onida) ed il “reddito prodotto” (postulato da Zappa); il reddito potenziale nasce dall’incontro tra due forze ed esigenze: la tendenza ad adottare valori correnti e l’esigenza di assicurare la loro rilevanza informativa, garantendo un livello minimo di oggettività e verificabilità a favore del processo decisionale dei destinatari del bilancio.

Gli importi derivanti dall’applicazione di tale criterio esprimono, quindi, i risultati cui l’azienda poteva pervenire, attraverso il realizzo o l’estinzione delle sottostanti operazioni, qualora queste fossero state completate, alla data di riferimento per la valutazione, in condizioni di normalità.

La conseguenza più significativa di tale logica, nella quale assume rilievo centrale la misurazione della *performance* dell’esercizio, è che si apre la strada alla rilevazione in bilancio di valori definiti tradizionalmente come “utili sperati”, cioè di quegli utili che, seppur non realizzati, sono maturati nel periodo (utili non ancora realizzati su operazioni tuttora in essere); a sottolineare come il modello contabile elaborato dallo IASB dia maggiore importanza al principio della competenza economica a discapito di quello della prudenza.

Gli IAS/IFRS avvicinano le pratiche contabili a quelle gestionali e, attraverso una rappresentazione più aggiornata dei valori di bilancio, consentono il raggiungimento di due obiettivi: mettere gli amministratori nella condizione ottimale per prendere le decisioni strategiche e permettere agli investitori di orientare al meglio le proprie scelte di investimento.

L’informazione sulla situazione economica e patrimoniale, effettiva dell’impresa, che si sostanzia nel principio di prevalenza della sostanza sulla forma (*substance over form*), acquista, quindi, maggiore rilevanza rispetto alla prudenza (*prudence*), che trovava la sua ragion d’essere nel criterio del costo e nella conservazione del patrimonio aziendale e che ora, invece, guida la determinazione del *fair value*.¹⁷³

In conclusione, l’orientamento al mercato degli IAS/IFRS porta a presentare i risultati del bilancio in una visione prevalentemente prospettica, diametralmente opposta a quella

¹⁷³ Fondazione Luca Pacioli, *L’applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) in Italia. Disciplina aggiornata dopo il D. Lgs. 28 febbraio 2005 n. 38*, Documento n. 23 del 25 luglio 2005

tradizionalmente seguita dai principi contabili nazionali, finalizzati alla tutela dei soci e dei creditori.

4.4 I sistemi contabili delle entità economiche del GPL

Le società partecipate del GPL (e quindi le S.p.A., S.r.l., Società cooperative, ecc.), diversamente dall'ente locale capogruppo che adotta una contabilità finanziaria e usa gli schemi approvati dall'articolo 160 D. Lgs. n. 267/2000 (previsti dal D.P.R. 194/1996), adottano la contabilità generale di matrice privatistica (contabilità economico-patrimoniale o accrual accounting) e fanno quindi riferimento al Codice Civile e al corpus di principi contabili OIC o, nel caso che operino sui mercati finanziari regolamentati (e cioè siano società quotate in Borsa), adottano gli IAS/IFRS.

Ne consegue che, pur nel rispetto della contabilità economico patrimoniale e degli schemi di bilancio previsti dal Codice Civile e prescindendo dalla problematica inerente la contabilità finanziaria dell'ente locale, anche l'utilizzo di diversi principi contabili (nazionali o internazionali), nonché l'utilizzo di diversi criteri di valutazione, da parte delle società del GPL, come analizzato precedentemente, genera inevitabilmente disomogeneità ai fini del bilancio consolidato.

Inoltre, nel gruppo pubblico locale il percorso di redazione del bilancio consolidato è reso ancora più complesso, poiché, come evidenziato in premessa, coesistono anche altre entità. Esaminiamo gli impianti contabili delle altre entità economiche del gruppo.

Il bilancio consuntivo dell'istituzione e dell'azienda speciale deve essere redatto in conformità dello schema tipo proposto dal decreto del Ministero del Tesoro DM 26 aprile 1995 ed alle disposizioni previste in materia dal codice civile che prevede l'adattabilità dello schema alle esigenze dell'Istituzione o azienda speciale.

Il bilancio, pertanto, oltre a comprendere i costi e i ricavi riconducibili ai servizi gestiti (come previsto dallo schema di bilancio del codice civile), include anche una posta definita "Trasferimenti dell'ente locale per la copertura dei costi sociali", da iscrivere all'interno dell'aggregato A) Valore della produzione, utile a determinare l'obbligatorio pareggio di bilancio.

Con riferimento alle aziende speciali è opportuno osservare che è in corso un processo teso ad accelerare la loro trasformazione in società per azioni (articolo 115, TUEL) e che, conseguentemente, in futuro, spariranno queste entità economiche.

Gli enti locali, per la gestione associata di uno o più servizi e l'esercizio di funzioni, possono costituire, in quanto compatibile, anche un consorzio secondo le norme previste per le aziende speciali (articolo 31 e 113 bis, TUEL).

Esistono due tipologie di consorzi fra enti pubblici:

- i consorzi che gestiscono servizi pubblici locali privi di rilevanza economica – servizi sociali, educativi, alla persona (attività di cui all'articolo 113 bis, TUEL) – ai quali si applicano le norme previste per le aziende speciali (consorzi-azienda);
- i consorzi creati per l'esercizio di funzioni assoggettati al regime giuridico degli enti locali (consorzi-ente) che gestiscono funzioni (articolo 2, TUEL).

Ai consorzi-azienda si applicano tutte le norme previste per le aziende speciali, quindi anche il bilancio consuntivo del consorzio-azienda viene redatto in conformità dello schema tipo proposto dal decreto del Ministero del Tesoro DM 26 aprile 1995.

I consorzi-ente sono invece assimilabili agli enti locali (comuni, province).

La lettera e) del comma 186 dell'art. 2 della legge n. 191/2009 (finanziaria 2010) ha previsto che i comuni devono procedere alla soppressione dei consorzi di funzioni tra enti locali, facendo salvi i rapporti di lavoro a tempo indeterminato esistenti.

Possono far parte del gruppo pubblico locale anche le associazioni (riconosciute), le fondazioni e gli enti autonomi.

Il comma 3 dell'articolo 113-bis del Testo unico degli enti locali dispone espressamente che i servizi culturali e del tempo libero possono essere affidati direttamente “anche ad associazioni e fondazioni” costituite o partecipate dagli enti locali.

Tali entità non sono vincolate dalle norme del codice civile o di leggi speciali alla tenuta della contabilità secondo gli obblighi societari e non sono soggette a particolari norme relative alla redazione del bilancio. Per motivi fiscali entrambe, ai fini contabili e di bilancio devono, esclusivamente, distinguere la gestione istituzionale dalle gestioni e servizi accessori (laddove sussistono).

Purtroppo, la mancanza di un obbligo alla tenuta della contabilità e alla redazione del bilancio con uno schema standard genera problemi informativi che nei gruppi pubblici locali, come è facile intuire, diventano ponderosi nella redazione del bilancio consolidato.

Concludendo possono far parte del gruppo pubblico locale anche gli altri enti autonomi nei quali l'ente locale partecipa. L'impianto contabile degli stessi risulta molto variabile e disciplinato da norme specifiche.

Capitolo 5

Il Gruppo Pubblico Locale del Comune di Parma

5.1 Il contesto di riferimento

L'analisi e l'individuazione delle criticità per l'implementazione del Bilancio Consolidato del Gruppo Pubblico Locale richiede l'esame dei concreti sistemi di governance e accountability delle imprese pubbliche e public utilities di uno dei maggiori comuni italiani, al fine di capire concretamente quali comportamenti frenano l'utilizzo di tale strumento.

Per tale finalità è stato scelto il comune di Parma che secondo una ricerca del 2007¹⁷⁴ è il dodicesimo ente locale italiano per presenza di Società a Partecipazione Pubblica Locale.

Parma è una città di 183.622 abitanti¹⁷⁵. Capoluogo della provincia di Parma e sede della omonima Università. Antica capitale del Ducato di Parma e Piacenza (1545 - 1859), dal 2003 è sede dell'Autorità Europea per la Sicurezza Alimentare (EFSA) e dal 1956 del Magistrato per il Po, oggi Agenzia Interregionale per il fiume Po (AIPO).

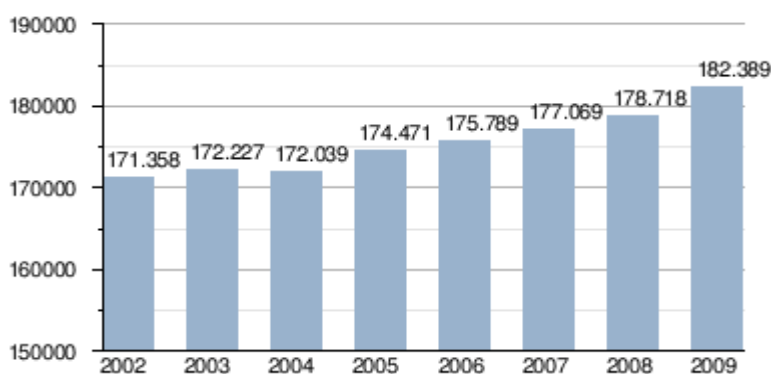
Situata nel nord Italia, nella parte occidentale dell'Emilia, tra gli Appennini e la Pianura Padana, la città è divisa in due dal torrente Parma, affluente del Po che, appena prima di entrare nel cuore del centro storico, riceve le acque dell'affluente Baganza. Il torrente Parma è un corso d'acqua a regime mutevole, che alterna le piene tumultuose della stagione invernale alle desolate secche estive. All'inizio dell'Ottocento lo stesso letto del torrente fu ristretto entro alte mura, il *Lungoparma* appunto, che consegnano alla città un profilo continuo.

Il territorio comunale è interamente pianeggiante e due corsi d'acqua ne delimitano parte dei confini, ad ovest il fiume Taro e ad est il fiume Enza che marca anche la separazione dalla vicina provincia di Reggio Emilia. Per un lungo periodo storico, l'evoluzione della città si è svolta principalmente entro le mura erette nel XIV secolo.

¹⁷⁴ B. Bortolotti, L. Pellizzola, C. Scarpa, *Il Comune Azionista: un'analisi empirica del capitalismo municipale in Italia*, in Mercato concorrenza regole n. 3, dicembre 2007

¹⁷⁵ Bilancio demografico ISTAT

Nel 1901 il comune di Parma era costituito quasi interamente da territorio urbano con una popolazione di 47.000 abitanti mentre il successivo censimento avvenuto attorno al 1911, evidenziava una prima ripresa demografica dalla fine del periodo ducale, contando circa 57.000 abitanti. Alla fine del XX secolo, l'ufficio statistico comunale censiva 168.717 residenti in linea con la stagnazione demografica verificata durante tutto l'arco degli anni novanta. Solo con gli inizi del nuovo millennio, ed in particolare grazie ai flussi migratori, si verifica un implemento costante dei residenti nel territorio comunale. Ad esempio, tra gli inizi del 2005 ed il 2006, la popolazione della città è passata da 174.471 a 175.789 unità, con un incremento complessivo di 1.318 individui (558 maschi e 760 femmine) aumento complessivo reso possibile da un saldo migratorio (differenza tra immigrati ed emigrati), pari a 1.634 unità a compensazione di un saldo naturale negativo di '-316' unità. Un ulteriore incremento di 1.280 abitanti, pari allo 0,7%, si è verificato nel biennio successivo portando la popolazione residente nel capoluogo a 177.069 abitanti con una presenza di residenti stranieri pari al 9,1%. Confrontando il decennio 1997 -2007 la popolazione del capoluogo è aumentata del 6,1% corrispondente a 10.189 unità. Un ulteriore aumento dello 0,9% si è verificato nel 2007 rispetto all'anno precedente portando, al 1° gennaio 2008, il numero totale dei residenti a 178.718 mentre alla fine dello stesso anno la popolazione ha raggiunto le 182.389 unità (+ 3.671 abitanti), un livello record mai toccato nella lunga storia del capoluogo. Si riporta di seguito un istogramma che evidenzia gli abitanti censiti dal 2002 al 01/01/2009.



fonte Ufficio Statistica della Provincia di Parma e Comune di Parma

A fine 2007, la percentuale di stranieri residenti a Parma rappresenta circa il 10% sul totale della popolazione. Secondo le analisi dell'ufficio statistica comunale, si evince che nel 2007 il 37,6% di quanti hanno deciso di stabilirsi a Parma proviene dall'estero e per il 28% dall'Emilia-Romagna. Sul fronte dell'emigrazione, circa il 63% di coloro che hanno lasciato Parma si sono diretti in località emiliano-romagnole, 3.037 individui in totale: tra questi, l'80% ha scelto Comuni della provincia, in particolare i centri confinanti con il capoluogo.¹⁷⁶

In città sono repertoriati 330 beni culturali, tra i quali 34 archeologici e 296 architettonici.¹⁷⁷

Parma è la sede dell'Università degli studi di Parma, fondata nel XIII secolo. L'Università di Parma, che si distingue in particolare per le sue competenze nella formazione e la ricerca relative al settore agro-alimentare, conta 29.000 studenti (di cui più di 18 mila provenienti da altre province) che frequentano le diverse facoltà.

La città si distingue per la singolarissima compenetrazione tra agricoltura e industria. Gli agricoltori parmensi producono derrate per la trasformazione industriale, pomodoro, pisello e mais dolce per le industrie conserviere, latte per le industrie casearie, prima tra le altre la produzione del Parmigiano Reggiano. L'industria meccanica parmense vanta il primato nazionale nella produzione di impianti per la trasformazione industriale delle derrate agricole: apparecchiature per l'industria delle conserve, impianti di trasformazione del latte, impianti per la macellazione. È per questi primati che

¹⁷⁶ Studio sui quartieri di Parma effettuato dal Comune di Parma, dati a fine 2007.

¹⁷⁷ Carta del Rischio del Patrimonio Culturale dell'ICR, dati al 2006

Parma vanta il titolo di primo polo agroalimentare padano, un titolo che ha rilevanti conseguenze per la cultura e le istituzioni. In una recente classifica, Parma è risultata seconda in Italia e prima in Emilia-Romagna per grado di libertà economica. Gli indici hanno preso in considerazione oltre al prodotto interno lordo, anche altri indicatori come lo sviluppo culturale, sociale, strutturale, la distribuzione della ricchezza, del lavoro, dell'assistenza. Fatto 100 l'indice sintetico di libertà economica il grado misurato a Parma è risultato del 98,3%.¹⁷⁸

Parma è situata al centro di un'importante rete agro-alimentare mondiale di scambi, meritando l'appellativo di «food valley heart». La regione è conosciuta per le produzioni di latte e prodotti derivati di qualità (formaggio parmigiano-reggiano), di salumi (prosciutto di Parma, culatello, salame, spalla), di conserve vegetali, di pasta e di prodotti cotti al forno.

Il distretto agroalimentare parmigiano comprende Parma e 29 comuni limitrofi alla città, che risulta baricentrica rispetto ad un'area di circa 2.411 km². Vi trovano impiego il 15% degli addetti del settore agro-alimentare. Il panorama aziendale si compone di: 326 prosciuttifici, 5.500 allevamenti, 163 macelli, 189 aziende produttrici (con 3.000 addetti) e 1.380 aziende del lattiero-caseario (con 7.500 addetti). Il distretto, per il quale la produzione e lavorazione della carne di suino costituisce un connotato tra i più tipici del panorama storico-economico alimentare, produce l'80% del prosciutto crudo della regione, mentre l'export ammonta complessivamente a 2.500 miliardi annui di prodotti. Il territorio ospita numerose aziende del settore agro-alimentare ed industriale tra loro collegate che consentono di definire l'area parmense come un distretto di filiera, in cui convergono i prodotti agricoli e zootecnici da trasformare e da cui si proiettano, anche al di fuori dell'ambito nazionale, i prodotti trasformati, gli impianti per la trasformazione e la tecnologia in generale. Tali aziende rappresentano la metà del fatturato industriale e artigianale della città, ossia 7,6 miliardi di euro su 15,6 miliardi di euro (dati 2002).

Globalmente, le imprese attive nel 2004 erano 41.435 in progressione del 1,2% rispetto all'anno precedente con una forza lavorativa di 188.000 unità. Se nel 2004 le esportazioni verso l'estero dalla provincia di Parma ammontavano a 3 miliardi e 326 milioni di euro, nel 2007 sono salite a 4 miliardi 348 milioni di euro. Particolarmente significativo, nell'export 2007, l'incremento verso gli Usa dove, nonostante l'euro forte, la percentuale è aumentata dal 2% del 2006 al 22% del 2007, in particolare nei settori della meccanica e dell'alimentare. Il mercato principale per i prodotti del territorio resta tuttavia l'Europa, che assorbe il 73% del valore totale.¹⁷⁹ Globalmente, la crescita nel 2007 rispetto al 2006 è stata pari all'11,8% del fatturato, all'8,8% della produzione, al 10,6% dell'export, al 6,1% degli investimenti (rispetto al fatturato) e al 3,4% dell'occupazione, l'industria parmense consente all'economia di questo territorio di viaggiare a ritmi europei, con una sostanziale piena occupazione e un tasso di disoccupazione tra i più bassi d'Italia.

Nel 2006, sono stati creati 3mila posti in più nei servizi, è cresciuta l'occupazione femminile e dei lavoratori nella fascia 55-64. Nel dettaglio, l'occupazione femminile è aumentata nella fascia di età 15-64 anni, passando dal 57,5% del 2005 al 61,4% nel 2006 mentre la disoccupazione femminile, che era recentemente risalita in modo preoccupante, scende dal 6,0% nel 2005 al 3,2% nel 2006 percentuale che supera di 4 punti gli obiettivi di Lisbona, contemporaneamente il tasso di occupazione per i lavoratori anziani (di 55-64 anni) è passato dal 36,6% al 40,3%, mentre il territorio continua a vantare uno dei valori di disoccupazione più bassi del Paese con tasso complessivo che si riduce dal 4,1% del 2005 al 2,7% del 2007 (nel 2004 era al 3,6%).¹⁸⁰

Secondo i dati Istat relativi al 2007 la provincia di Parma si attesta per la seconda volta al primo posto in Italia per tasso di occupazione confermando la capacità di reazione del «Sistema Parma» alle sollecitazioni dei mercati, alla competizione internazionale ed al crack finanziario Parmalat del 2003. Ha un lavoro il 72,4% della popolazione in età compresa tra i 15 e 64 anni, pari a 200mila

¹⁷⁸ Dati Centro Studi Sintesi Analisi di scenario delle economie locali 2006

¹⁷⁹ Dati del rapporto sull'economia della provincia di Parma nel 2007, studio presentato il 09 maggio 2008, dalla Camera di commercio di Parma in collaborazione con Unioncamere Emilia-Romagna.

¹⁸⁰ Dati del «Rapporto sul mercato del lavoro 2007» realizzato dall'Osservatorio sul Mercato del Lavoro della Provincia di Parma (Oml).

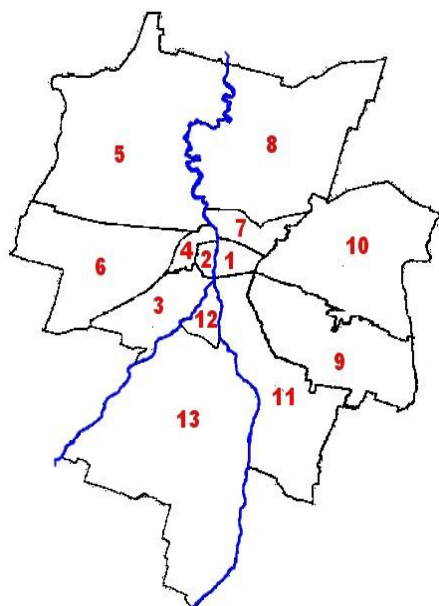
persone. Sempre nel 2007, il territorio ha saputo mantenere l'ottavo posto nella graduatoria delle province con il maggior Pil pro capite attestandosi a 32.388 euro per abitante.¹⁸¹

Il Comune di Parma ha, dal 2002, riformato il Decentramento Politico al fine di renderlo più utile e vicino ai cittadini.

La città è stata suddivisa in tredici Quartieri che ne assumono la denominazione storicamente riconosciuta: Parma Centro, Oltretorrente, Molinetto, Pablo, Golese, San Pancrazio, San Leonardo, Cortile San Martino, Lubiana, San Lazzaro, Cittadella, Montanara e Vigatto.

Si riporta di seguito in figura 11 il territorio del comune di Parma diviso nei 13 quartieri.

Figura 11: *I quartieri di Parma*



Numero	Quartiere
1	Parma-Centro
2	Oltretorrente
3	Molinetto
4	Pablo
5	Golese
6	San Pancrazio
7	San Leonardo
8	Cortile San Martino
9	Lubiana
10	San Lazzaro
11	Cittadella
12	Montanara
13	Vigatto

¹⁸¹ Fonte ISTAT 2007.

5.2 Imprese pubbliche e public utilities nel comune di Parma

Come la maggior parte dei comuni italiani, il Comune di Parma è stato direttamente coinvolto dalle vicende normative descritte in precedenza, in quanto anch'esso ha reputato più appropriata la gestione dei servizi pubblici locali in forma imprenditoriale rispetto ad una loro gestione in forma pubblicistica. In tale ottica, a partire dalla fine degli anni 90 ad oggi, si è visto l'accrescersi delle società di capitali, da esso partecipate, impegnate nella gestione in via indiretta delle attività che in precedenza erano svolte direttamente in via pubblicistica.

Il Comune ha avuto un ruolo importante nella loro costituzione e nel loro sviluppo con grandi investimenti di risorse pubbliche.

Si propone in tabella n. 11 l'elenco delle entità economiche partecipate direttamente dal comune di Parma al 01/10/2009, che riproduce la classificazione operata dallo stesso comune. Ovviamente allo stesso fanno capo anche numerose entità economiche partecipate indirettamente, non considerate ai fini del presente studio.

Tabella 11: *Entità economiche partecipate direttamente dal comune di Parma al 01/10/2009*

AZIENDE
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna
ADE S.P.A.
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.
ASCAA S.P.A
ASP - AD PERSONAM
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA - S.P.A.
AUTOCISA S.P.A.
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S.r.L. CONSORTILE
CASADESSO S.P.A.
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCI S.P.A.
CONSORZIO REGIONALE BOSCHI DI CARREGA
CONSORZIO REGIONALE PARCO FLUVIALE DEL TARO
EMILIAMBIENTE S.P.A.
ENGIOI S.P.A.
ENIA S.P.A.
FARMACIE DI PARMA S.P.A.
FIERE DI PARMA S.P.A.
FONDAZIONE ANDREA BORRI
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA
FONDAZIONE EMILIANO-ROMAGNOLA PER LE VITTIME DEI REATI
FONDAZIONE INTERREGIONALE SCUOLA SPECIALIZZATA DI POLIZIA LOCALE
FONDAZIONE TEATRO REGIO
FORMA FUTURO Soc. Cons. r.l.
INFOMOBILITY S.P.A.

IT CITY S.P.A.
METRO PARMA S.P.A.
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO
PARMABITARE S.R.L.
PARMAINFANZIA S.P.A.
PARMALIMENTARE S.R.L.
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA - S.P.A.
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO PUBBLICO - S.P.A.
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODUTTIVI - S.P.A.
S.T.T. - SOCIETÀ PER LA TRASFORMAZIONE DEL TERRITORIO S.p.A.
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODUTTIVI - S.P.A.
STAZIONE - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA - S.P.A.
TEP S.P.A.
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA TAVOLA S.R.L.
ALTRI ENTI ED ASSOCIAZIONI
ASSOCIAZIONE CIRCUITO GIOVANI ARTISTI ITALIANI
CENTRO INTERNAZIONALE DI RICERCA PERIODICI MUSICALI - C.I.R.P.E.M.
COMMISSIONE TECNICA FORMAZIONE GRADUATORIA ASSEGNAZIONE ALLOGGI E.R.P.
COOP.VA ARTIGIANA DI GARANZIA
COOP.VA DI GARANZIA FRA COMMERCianti
CROCE ROSSA ITALIANA
MUSEO BODONIANO
TIRO A SEGNO NAZIONALE
FONDAZIONI
ASSOCIAZIONE REGGIOPARMA FESTIVAL
FONDAZIONE “ARTURO TOSCANINI”
FONDAZIONE “G. BELLENTANI”
FONDAZIONE “MARIA PINI”
FONDAZIONE “RODOLFO TANZI”
FONDAZIONE “TEATRO DUE”
FONDAZIONE CASSA DI RISPARMIO PARMA-PIACENZA
FONDAZIONE CULTURALE “EDISON”
FONDAZIONE MAGNANI ROCCA
FONDAZIONE MEDIKINALE INTERNATIONAL
FONDAZIONE MONTE PARMA

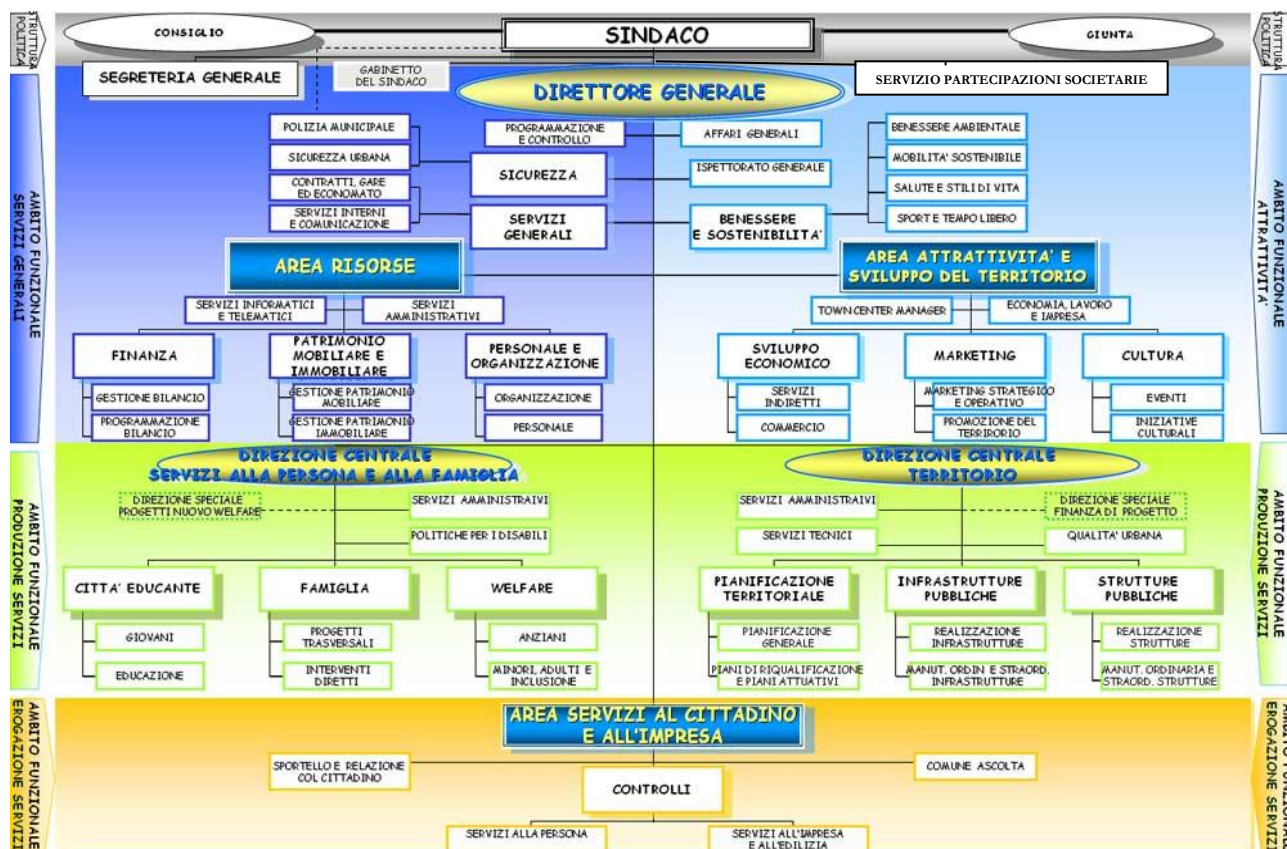
FONDAZIONE MUSEO "GLAUCO LOMBARDI"
ISTITUTO NAZIONALE DI STUDI VERDIANI
ISTITUZIONI SCOLASTICHE
CONVITTO NAZIONALE "MARIA LUIGIA"
FONDAZIONE ASILO INFANTILE "PAGANI"
SCUOLA MATERNA "C.A. COULLIAUX"
SCUOLA MATERNA "MONUMENTO AI CADUTI DI GUERRA"
Scuola per l'Europa di Parma
ENTI E ORGANISMI DI CUI IL SINDACO È AMMINISTRATORE DI DIRITTO
CENTRO PROVINCIALE DOCUMENTAZIONE INTEGRAZIONE SCOLASTICA LAVORATIVA
ISTITUTO ALCIDE CERVI
ISTITUTO REGIONALE FERRUCCIO PARRI
UNIONE DI PRODOTTO DELLE CITTA' D'ARTE, CULTURA DELL'EMILIA ROMAGNA
UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PARMA
ENTI SOCIO-ASSISTENZIALI
AZIENDA PER IL DIRITTO ALLO STUDIO UNIVERSITARIO DI PARMA
FONDAZIONE CASA DI "PADRE LINO"
I.R.A.I.A.
ISTITUTO TERMALE "E.BAISTROCCHI"
OPERA PIA "BIGGI"
UNIVERSITA' DEGLI ANZIANI
ISTITUZIONI
ISTITUZIONE BIBLIOTECHE DEL COMUNE DI PARMA
ISTITUZIONE PER LA GESIONE DELLA CASA DELLA MUSICA

Le aziende satellite del comune di Parma viste nel loro complesso possono essere lette come tanti nodi di una rete di supporto al sistema economico locale.

Queste forme di gestione, supportate fino al 1998 dai singoli settori che gestivano i servizi prima dell'esternalizzazione, hanno guidato la riprogettazione della struttura organizzativa del Comune di Parma dove dal 1999, in posizione di staff rispetto alla Direzione Generale, è stato collocato il Servizio Partecipazioni Societarie.

La struttura amministrativa del Comune di Parma è schematizzata nello schema che segue.

Comune di Parma - Struttura Amministrativa



Fonte: <http://www.comune.parma.it/>

Per lo svolgimento della funzione di indirizzo, controllo e coordinamento delle aziende satellite, tuttavia, il comune, nonostante la creazione di un unità organizzativa specialistica, ha collocato la governance delle gestioni di parte di esse nelle competenze della Segreteria Generale.

Le aziende nella competenza del Servizio Partecipazioni Societarie, analizzate in parte nel presente studio, sono quelle ritenute dall'ente strategiche, individuate in tabella 12.

Tabella n.12: Aziende nella competenza del servizio partecipazioni societarie del comune di Parma

RAGIONE SOCIALE	Attività
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	Fornitura di servizi tecnici; gestione di servizi per soddisfacimento esigenze abitative
ADE S.P.A.	Gestione servizi cimiteriali
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	Promozione dell'uso razionale dell'energia
ASCAA S.P.A	Gestione servizio idrico integrato
ASP - AD PERSONAM	Organizzazione ed erogazione dei servizi sociali
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA S.P.A.	Progettazione e realizzazione interventi di riqualificazione urbana
AUTOCISA S.P.A.	Progettazione Costruzione e gestione Autostrada
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE LOGISTICA S.r.L. CONSORTILE	Gestione mercato agro-alimentare

CASADESSO S.P.A.	Svolgimento di attività strumentali per l'intervento pubblico nel settore abitativo
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCI S.P.A.	Gestione centro interscambio merci
CONSORZIO REGIONALE BOSCHI DI CARREGA	Gestione Parco Regionale Boschi di Carrega
CONSORZIO REGIONALE PARCO FLUVIALE DEL TARO	Gestione Parco Regionale Fluviale del Taro
EMILIAMBIENTE S.P.A.	Gestione del servizio idrico integrato per i comuni soci
ENGIOI S.P.A.	Gestione di strutture e servizi per la promozione del benessere e dell'aggregazione giovanile
ENIA S.P.A.	Gestione servizio idrico
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	Gestione farmacie comunali
FIERE DI PARMA S.P.A.	Gestione centro fieristico di Parma
FONDAZIONE ANDREA BORRI	Far conoscere e mantenere vivi il pensiero e l'azione culturale e politica di Andrea Borri
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	Formazione, informazione, ricerca e divulgazione scientifica e didattica sulle tematiche dell'Unione Europea
FONDAZIONE EMILIANO-ROMAGNOLA PER LE VITTIME DEI REATI	Interventi a favore delle vittime dei reati
FONDAZIONE INTERREGIONALE SCUOLA SPECIALIZZATA DI POLIZIA LOCALE	Formazione e aggiornamento personale di polizia locale
FONDAZIONE TEATRO REGIO	La diffusione dell'arte e della cultura teatrale, musicale, di danza, cinematografica e dello spettacolo in genere
FORMA FUTURO Soc. Cons. r.l.	Svolgimento gestione formazione professionale delegata agli enti locali
INFOMOBILITY S.P.A.	Gestione, studio e interventi in materia di mobilità e traffico
IT CITY S.P.A.	Gestione, assistenza progetti informatici, ricerca tecnica/scientifica
METRO PARMA S.P.A.	Pogettazione e realizzazione delle linee ferroviarie metropolitane interrate e non nel Comune di Parma
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	Servizi e attività concernenti la gestione delle entrate
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	Messa a disposizione del gestore del servizio reti ed impianti del servizio idrico e fognario

PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	Realizzazione parco scientifico e tecnologico
PARMABITARE S.R.L.	Costruzioni abitative
PARMAINFANZIA S.P.A.	Gestione diretta dei servizi dell'infanzia
PARMALIMENTARE S.R.L.	Gestione dei beni prodotti dall'economia alimentare della provincia di Parma
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA - S.P.A.	Programma di Riqualficazione Urbana PRU Pasubio
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO PUBBLICO - S.P.A.	Gestione e sviluppo patrimonio immobiliare per esercizio trasporto pubblico locale
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODUTTIVI - S.P.A.	Acquisizione, studio e vendita aree industriali, artigianali e commerciali nel territorio Comune di Parma
S.T.T. - SOCIETÀ PER LA TRASFORMAZIONE DEL TERRITORIO S.p.A.	Strumento organizzativo del Comune di Parma
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	Gestione servizio trasporto aereo
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODUTTIVI - S.P.A.	Favorire e sviluppare lo sviluppo economico della Provincia di Parma
STAZIONE - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA - S.P.A.	Trasformazione urbana
TEP S.P.A.	Gestione ed esercizio trasporto pubblico locale
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA TAVOLA S.R.L.	Gestione centro servizi per la qualità l'innovazione e sicurezza filiera alimentare

Purtroppo, il servizio partecipazioni societarie e la segreteria generale (che ha la governance delle restanti aziende non indicate nella tabella n. 12) sono settori tra loro slegati che attuano la governance delle gestioni riferibili alle diverse entità economiche in modo non unitario.

Mentre la Segreteria Generale sostanzialmente si limita a recepire e catalogare (salvo sporadici interventi) la documentazione di derivazione normativa e non che caratterizza le informazioni provenienti dalle entità economiche ad essa riferibili, il servizio partecipazioni societarie regola e controlla le relative aziende satellite e supporta l'amministrazione comunale, nella gestione dei rapporti con i soggetti esterni responsabili della produzione dei servizi, nell'attività di predisposizione di piani di investimento/disinvestimento, reporting per organi istituzionali e direzionali, studi di fattibilità, progetti e piani di settore relativi ad enti ed aziende comunali, o con quota di partecipazione comunale.

Le linee di attività del Servizio Partecipazioni Societarie sono riassumibili in tabella 13.

Tabella n. 13: Linee di attività del Servizio Partecipazioni Societarie del comune di Parma

LINEE DI ATTIVITA'	DESCRIZIONE
Gestione rapporti società partecipate	a) adempimenti civilistici: - deleghe assembleari - nomine/designazioni organi sociali - gestione ordine del giorno assemblee b) gestione rapporti finanziari e relativi atti amministrativi c) coordinamento tra società partecipate e strutture interne
Regolazione/controllo SPL	a) collaborazione nell'elaborazione dei contratti di servizio tra comune e società di gestione dei servizi pubblici locali (in sigla SPL) b) riferimenti informativi delle società di gestione SPL c) gestione rapporti con forme associative per la gestione di SPL (accordi di programma, convenzioni, agenzia di ambito) d) aggiornamento e adeguamento normativo
Informazione/comunicazione partecipazioni	a) costruzione report periodici dati società partecipate b) analisi di bilancio c) valutazioni patrimonio mobiliare
Nuovi progetti	a) trasformazione forme gestionali pubblici servizi b) esternalizzazioni/outsourcing/privatizzazioni

Fonte: <http://www.comune.parma.it/>

Nel 2005 il servizio partecipazioni societarie, in condivisione con alcuni dei soggetti partecipati su cui attua la governance, al fine di monitorare la loro attività e gli andamenti economico-finanziari nell'ottica di valutare le possibilità di miglioramento e di controllare eventuali criticità, ha istituito il progetto "Governance".

Nel tempo il progetto che ha coinvolto da subito otto società è stato esteso ad ulteriori partecipazioni e, al 31/12/2008, attraverso la raccolta e l'analisi a consuntivo dei dati economici, patrimoniali e finanziari, insisteva su ADE S.p.A., Centro Agro Alimentare di Parma S.r.l., Farmacie di Parma S.p.A., Fiere di Parma S.p.A., Infomobility S.p.A., IT CITY S.p.A., Parma Gestione Entrate S.p.A., Parmainfanzia S.p.A., SMTP S.p.A., SOGEAP S.p.A., SPIP S.p.A. e TEP S.p.A..

Sono coinvolte le società partecipate totalitariamente dal Comune ma anche società in cui il Comune è socio di minoranza ma che, per l'utenza a cui è rivolta l'attività sociale (farmacie, scuole materne, asili nido, trasporti locali, ecc.), attività svolta o per l'importante ricaduta sul territorio dell'attività stessa, risultano per valutazioni amministrative centrali.

Per alcuni tipi particolari di società sono state avviate indagini di customer-satisfaction i cui risultati sono comunque valutati nei documenti prodotti dal Servizio Partecipazioni Societarie.

Nel corso del 2008 il Comune di Parma ha previsto tra gli obiettivi strategici dell'Amministrazione Comunale, la razionalizzazione delle partecipazioni detenute nelle società partecipate e gestite dal servizio partecipazioni societarie al fine di ottimizzarne la gestione sulla base di criteri di efficacia, efficienza, economicità, nonché al fine di migliorare le azioni di coordinamento strategico e di controllo che rimangono in capo all'Ente.

A tal fine è stato avviato lo studio di fattibilità per la razionalizzazione del sistema di partecipazioni societarie del Comune di Parma che partendo dall'analisi della situazione al 31/12/2008 (escludendo Enìa S.p.a.), caratterizzata dalla partecipazione in 28 società di capitali e in 12 altre

forme gestionali (consorzi, fondazioni e partecipazioni minori), ha segmentato anzitutto le società di capitali partecipate in 5 categorie, sulla base delle finalità perseguite, della tipologia di servizi gestiti e, in generale, del contesto normativo di riferimento:

1. Società di servizi pubblici locali: società finalizzate all'erogazione di servizi al cittadino o di pubblico funzionamento (ADE S.p.a., C.A.L. S.r.l., Parmainfanzia S.p.a., Farmacie di Parma S.p.a. e T.E.P. S.p.a.)
2. Partecipazioni strumentali: società che svolgono servizi di interesse pubblico che il Comune ha preferito esternalizzare (Agenzia Parma energia S.r.l., Infomobility S.p.a., IT CITY S.p.a. e Parma Gestione Entrate S.p.a.)
3. Società di scopo: società finalizzate alla realizzazione di scopi specifici (Casadesso S.p.a., Parmabitare S.r.l., Metro Parma S.p.a., Authority S.p.a., Pasubio S.p.a. e Stazione società di trasformazione urbana S.p.a.)
4. Società per lo sviluppo locale: società che promuovono lo sviluppo del territorio (CE.P.I.M. S.p.a., Teta S.r.l., Fiere di Parma S.p.a., Parmalimentare S.r.l., SO.GE.A.P. S.p.a., SO.PR.I.P. S.p.a., S.P.I.P. S.p.a. e Autocisa S.p.a.)
5. Società patrimoniali: società proprietarie di reti, impianti, immobili e altre dotazioni (ASCAA S.p.a., S.M.T.P. S.p.a., AMNU S.p.a. e Parmainfrastrutture S.p.a.)

L'analisi delle società partecipate ha riguardato le seguenti dimensioni:

- a) livello di confronto effettivo (in relazione alla partecipazione societaria di controllo o di minoranza detenuta dal Comune);
- b) flussi di cassa (in relazione alla capacità della società partecipata di generare flussi positivi, negativi o neutri a favore del Comune);
- c) coerenza della mission con le finalità del Comune (ai sensi dell'art. 3, comma 27, Legge Finanziaria 2008);
- d) disponibilità di informazioni a supporto della governance (in relazione alla capacità della società partecipata di produrre un flusso informativo e documentale costante).

Tali dimensioni di analisi hanno consentito di costruire l'assessment strategico, organizzativo ed economico-finanziario delle società partecipate rispondente ai seguenti indirizzi strategici dell'Amministrazione Comunale:

- dismissione delle partecipazioni in società per cui si riscontri una bassa coerenza della mission con le finalità del Comune;
- focalizzazione da parte del Comune sulle società ritenute strategiche;
- maggiore integrazione tra le società per ambiti omogenei;
- valorizzazione economica degli assets e miglioramento complessivo dei flussi di cassa.

In considerazione degli interventi di razionalizzazione individuati, è stato previsto che le società partecipate direttamente passino da 28 a 16 attraverso un percorso da articolare in fasi distinte:

- 1) dismissione di partecipazioni non strategiche attraverso cessione ovvero conferimento (ASCAA S.p.A., Autocisa S.p.A., SO.PR.I.P. S.p.A.);
- 2) aggregazione delle società per la trasformazione e la valorizzazione del territorio (Casadesso S.p.A., Parmabitare s.r.l., Metro Parma S.p.A., Authority S.p.A., Pasubio S.p.A., Area Stazione S.p.A., S.P.I.P. S.p.A.) attraverso la costituzione di una nuova società (holding) nella quale conferire le relative partecipazioni societarie;
- 3) ulteriori interventi di razionalizzazione (valutazione della possibile integrazione tra Infomobility S.p.A. e IT CITY S.p.A.).

Rispetto al percorso delineato, nel corso del 2008 sono state perfezionate due operazioni riguardanti l'integrazione tra Enia S.p.A. e AMNU S.p.A. (società precedentemente partecipata direttamente dal comune di Parma avente oggetto sociale lo smaltimento rifiuti, gestione impianti di depurazione) con la cessione dell'intera partecipazione azionaria posseduta in quest'ultima e l'acquisto della partecipazione azionaria IT CITY S.p.A. di proprietà di Enia S.p.A., al fine di detenerne l'intero capitale sociale.

Nel corso del 2009, sono proseguite le azioni avviate, tese alla dismissione di partecipazioni azionarie considerate non più strategiche, nonché all'integrazione delle società di scopo promosse per la trasformazione e la valorizzazione del territorio.

Il 6 agosto 2009 è stata creata S.T.T. - SOCIETA' PER LA TRASFORMAZIONE DEL TERRITORIO S.p.A. (Società controllata al 100% dal comune di Parma) avente come precipuo oggetto la gestione delle partecipazioni societarie, alla quale sono state conferite nel novembre 2009 le partecipazioni di Casadesso S.p.A., Metro Parma S.p.A., Authority S.p.A., Area Stazione S.p.A. e S.P.I.P. S.p.A.

Il progetto, nel 2010 in fase di ultimazione, a parere di chi scrive, attraverso la neo holding potrebbe consentire all'Amministrazione Comunale di creare un unico organo per il coordinamento e la pianificazione delle strategie di trasformazione urbana del territorio, massimizzare le sinergie professionali e tecniche comuni tra le società e le eventuali economie di scala, gestire nuovi interventi sul territorio.

Tuttavia, per lo svolgimento della funzione di indirizzo, controllo e coordinamento delle aziende satellite, nel comune di Parma a seguito di questa razionalizzazione, dal 2010, coesistono tre diverse soluzioni: tradizionale, specialistica e innovativa (quest'ultima riferibile solo alle società per la trasformazione e la valorizzazione del territorio).

5.3 Esiti dell'intervista

Come osservato nella precedente analisi, per un corretto iter di formazione del bilancio consolidato dei gruppi pubblici locali è altamente consigliabile che la controllante (ossia l'ente locale capogruppo) predisponga dei criteri per fare in modo che, in capo ad ogni singola unità del gruppo:

- a) gli accadimenti aziendali siano rilevati nello stesso modo con comuni termini e linguaggio (omogeneità formale);
- b) siano usati gli stessi criteri di rilevazione/valutazione (omogeneità sostanziale);
- c) tali criteri siano mantenuti costanti nel tempo.

L'omogeneità formale si riferisce ai seguenti elementi: data di chiusura, moneta di conto e schemi di bilancio. L'uniformità degli schemi può avvenire:

- 1) In itinere (scelta, a parere di chi scrive, indiscutibilmente preferibile): attraverso l'emanazione di direttive da parte dell'ente capogruppo, circa le modalità di funzionamento dei sistemi informativo-contabili delle partecipate in tema di consolidamento. Nello specifico attraverso l'elaborazione di un piano dei conti comune a tutte le società del gruppo, garantendo l'utilizzo della stessa denominazione dei conti presenti nel sistema contabile di ogni azienda.
- 2) A consuntivo: attraverso la creazione di un sistema di bilanci uniformi attraverso dei prospetti di riclassificazione impostati dall'ente locale capogruppo e dallo stesso applicato ai bilanci d'esercizio delle società comprese nell'area di consolidamento.

Come analizzato precedentemente, fra le principali cause che generano disomogeneità sostanziale nell'applicazione dei criteri contabili all'interno del gruppo pubblico locale, è possibile riscontrare:

- la diversità dei criteri di valutazione adottati dall'ente locale capogruppo e dalle aziende partecipate dovute alle diverse tipologie contabili adottate;
- la diversa impostazione che caratterizzano i principi contabili nazionali e i principi contabili internazionali;
- la possibilità di utilizzare criteri di valutazione alternativi per le medesime poste di bilancio;
- la presenza di aziende che sono sottoposte ad un trattamento normativo speciale.

Ad esse, anche se l'ipotesi appare improbabile per i GPL italiani, va aggiunta la presenza eventuale, fra le varie società componenti il gruppo, di alcune aziende operanti in nazioni straniere e di conseguenza, assoggettate ad una normativa differente.

L'ente locale che governa il gruppo pubblico, pertanto, è chiamato a creare i presupposti e gli strumenti per l'omogeneità sostanziale e cioè:

- predisporre delle direttive di gruppo, finalizzate ad indicare i criteri valutativi da adottare;
- ideare documenti per ricondurre i dati dei bilanci d'esercizio ad una base valutativa omogenea che consenta di ottenere valori pronti per l'aggregazione finalizzata alla redazione del bilancio consolidato.

Per attuare una corretta implementazione a fianco degli ordinari strumenti di governance elaborati dalla dottrina aziendale e che trovano consolidata applicazione nella sfera delle aziende private, le amministrazioni pubbliche locali hanno nella loro disponibilità un ulteriore e significativo strumento operativo: il contratto di servizio. Esso disciplina le relazioni che si instaurano tra il soggetto pubblico che affida il servizio e la società incaricata di svolgerlo; pertanto oltre ad assolvere una funzione di garanzia dell'interesse della comunità e dell'economicità gestionale, se impiegato correttamente potrebbe rappresentare uno strumento importante di governance, anche a livello aggregato, nelle disponibilità dell'ente locale.

Riguardo, invece, alla fase di vera e propria redazione del bilancio consolidato, si deve tenere conto che questa passa attraverso una successione di operazioni, nello svolgimento delle quali si pongono una serie di problematiche che i principi e le regole predisposti dalla dottrina e dalla prassi contabile, da un lato, e dal legislatore, dall'altro, contribuiscono a risolvere in maniera più o meno ottimale.

Queste operazioni si articolano, in sintesi, nei seguenti passaggi:

- 1) definizione dell'area di consolidamento;
- 2) consolidamento delle partecipazioni attraverso la sostituzione di queste poste, presenti nel bilancio della capogruppo, con le attività e passività delle partecipate e l'inserimento dei valori relativi alle minoranze azionarie;
- 3) eliminazione dei valori relativi ad operazioni interne al gruppo che se mantenute gonfierebbero i valori patrimoniali e reddituali.

Per implementare il bilancio consolidato, poiché questa modalità di redazione e lettura è per gli Enti medesimi un compito del tutto nuovo, ovviamente, debbono all'uopo essere formate dentro le organizzazioni professionalità adeguate, nonché soprattutto laddove il numero delle aziende partecipate è elevato occorre anche dotarsi di strumentazioni informatiche legate alla contabilità economico patrimoniale, comunicanti tra loro, che consentano la complessa e tempestiva elaborazione, raccolta e trasmissione dei dati contabili.

Al fine di comprendere come il comune di Parma si è approcciato alla problematica del bilancio consolidato è stato somministrato un questionario/intervista al funzionario responsabile del Servizio Partecipazioni Societarie, Dr.ssa Barbara Cherchi (che si ringrazia per la collaborazione).

Dall'esame del questionario/intervista proposto di seguito nella sua formulazione integrale con in corsivo le relative risposte, si rileva che il servizio partecipazioni societarie del comune di Parma ha previsto tra i suoi obiettivi, per l'anno 2010, la realizzazione del Bilancio Consolidato.

Questionario/intervista Comune di Parma

1. Titolo di studio della persona intervistata?
<i>Laurea in Economia e Commercio</i>
2. Quali sono gli strumenti informativi utilizzati dalla giunta per la governance delle diverse aziende partecipate?
<i>Principalmente i contratti di servizio e gli accordi di programma. Per alcune società gestite dal servizio partecipazioni societarie, si avvale del supporto dei dati del progetto "Governance"</i>
3. Il servizio partecipazioni societarie e la segreteria generale attuano la governance in modo organico?
<i>Il servizio partecipazioni societarie e la segreteria generale sono settori slegati. La segreteria generale sostanzialmente si limita a recepire e catalogare (salvo sporadici interventi) la documentazione di derivazione normativa e non che caratterizza le informazioni provenienti dalle entità economiche ad essa riferibili</i>
4. Il comune per ottenere i suoi documenti contabili di sintesi economico patrimoniale tiene in parallelo con la contabilità finanziaria in partita semplice, la contabilità economico patrimoniale in partita doppia?
<i>No, utilizza il prospetto di conciliazione</i>
5. Il comune redige il bilancio consolidato del GPL?
<i>No</i>
6. Conosce il principio contabile n. 4 sul bilancio consolidato dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali?
<i>Si, ho una conoscenza formale di tale principio</i>
7. Se ha risposto no alla domanda n. 4, il comune ha programmato tra i suoi obiettivi futuri la redazione del bilancio consolidato del GPL?
<i>Il servizio partecipazioni societarie ha programmato la redazione del bilancio consolidato per l'anno 2010</i>
8. E' stata realizzata/programmata la redazione del bilancio consolidato in itinere o a consuntivo?
<i>Non è stato programmato come realizzare il bilancio consolidato. Credo, tuttavia, che se si procederà alla sua redazione, sarà a consuntivo</i>
9. Sono stati stanziati fondi, espletati o previsti dei corsi di formazione sul bilancio consolidato al fine di dotare il comune delle idonee dotazioni informatiche e costruite delle professionalità adeguate ad implementare il bilancio consolidato?
<i>No, è stata solo programmata la sua redazione</i>
10. Il regolamento di contabilità del comune ha previsto, alla luce del principio contabile n. 4 sul bilancio consolidato dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali, la

redazione di un bilancio consolidato conforme con il citato principio?
<i>No</i>
11. Nell'area di consolidamento si è programmato di inserire tutti i soggetti compresi nel gruppo o solo alcune imprese ritenute più significative e strategiche?
<i>Si è programmato di inserire solo alcune imprese gestite dal Servizio Partecipazioni Societarie</i>
12. Per assicurare l'uniformità formale dei dati da integrare nel bilancio consolidato è stata prevista l'armonizzazione degli schemi di bilancio di tutti i soggetti compresi nell'area di consolidamento?
<i>No</i>
13. Per assicurare l'uniformità sostanziale dei criteri di valutazione adottati dai soggetti compresi nell'area di consolidamento il comune ha indicato o programmato di indicare preventivamente le regole e i principi che le partecipate e l'ente stesso devono osservare nella redazione dei loro bilanci?
<i>No</i>
14. Il comune capogruppo ha utilizzato o ha programmato di utilizzare uno schema di bilancio consolidato analitico o sintetico per macroaree?
<i>Ci proponiamo di utilizzare, eventualmente, uno schema sintetico per macroaree. Attualmente, però, tale schema è ancora da definire</i>
15. Il comune analizza i dati di bilancio delle aziende partecipate al fine di indirizzare e controllare la qualità dei servizi e la conformità dell'azione societaria alle strategie economico/gestionali dell'Ente Comune?
<i>Abbiamo programmato di farlo</i>
16. Il comune riscontra delle differenze tra i dati delle imprese controllate e quelli presenti nel bilancio dell'ente?
<i>Si esistono delle differenze</i>

Premettiamo che, il servizio partecipazioni societarie gestisce solo parte delle aziende satellite del comune (anche se in termini strategici e/o di valore le più significative). Le altre entità economiche sono gestite dal settore segreteria generale con il quale il servizio partecipazioni societarie non interagisce. Inoltre, è stata recentemente strutturata una holding riferibile solo alle società per la trasformazione e la valorizzazione del territorio, che anche se consentirà probabilmente delle economie di scale, di fatto gestendo solo alcune società, frammenta ulteriormente la governance.

Dall'analisi del caso emerge che manca una programmazione unitaria e secondo schemi omogenei per l'intero gruppo. L'esame svolto appalesa, difatti, come sia sentita l'esigenza di definire indirizzi per le proprie aziende di gestione, al fine di tutelare l'interesse della collettività, ma d'altra parte emerge anche l'assenza di linee strategiche comuni, che lasciano il posto ad una programmazione caso per caso.

Il comune di Parma per ottenere i suoi documenti contabili di sintesi economico patrimoniale non tiene in parallelo con la contabilità finanziaria in partita semplice, la contabilità economico patrimoniale in partita doppia, ma si avvale del prospetto di conciliazione.

Per attuare l'obiettivo programmato è auspicabile l'introduzione nell'ente locale della contabilità economico patrimoniale, come suggerito dal nuovo principio contabile n. 4.

Realizzare un bilancio consolidato sintetico per macroaree, senza attuare l'omogeneità formale e sostanziale dei dati da integrare, ovviamente, è soltanto un gioco di apparenze, di cui non si comprende la reale utilità.

Redigere il bilancio consolidato solo di alcune imprese, ritenute più significative e strategiche, tralasciandone altre che andrebbero inserite nel consolidamento, seppur lodevole come tentativo (poiché spontaneo non essendoci un obbligo di legge al consolidato), risulta "pilotato" nella redazione in base agli obiettivi che si vogliono perseguire e sicuramente non congruo alla rappresentazione economico, patrimoniale e finanziaria unitaria del gruppo pubblico locale del comune di Parma.

Il bilancio consolidato, non è solo un mezzo per fornire una prima visione del gruppo di imprese strategiche.

Inserendo il bilancio consolidato in un compiuto sistema di programmazione e controllo, come visto in precedenza, sarebbe possibile definire obiettivi per le diverse aziende di gestione, creando legami tra le stesse e favorendo la cooperazione e l'ottenimento di sinergie tra le consociate, e dar vita ad un gestione consapevole degli obiettivi da ottenere e dei rapporti con gli altri snodi della rete. D'altra parte, esso permette di ottenere, in chiusura di esercizio o anche in corso d'anno, una fotografia precisa sulla realtà del gruppo, funzionale alla ridefinizione di obiettivi per l'anno successivo o per l'attuazione di eventuali interventi correttivi laddove si individuassero discrepanze rispetto ai risultati desiderati o sorgessero problematiche impreviste.

Come si è osservato nel caso esaminato esiste una grande apertura nei confronti del cambiamento. Si cerca, anche se non in modo strutturato, di migliorare la propria capacità di fornire una risposta integrata ai bisogni dei propri cittadini.

Tuttavia, senza una programmazione unitaria e secondo schemi omogenei per l'intero gruppo l'efficacia dell'aggregato ne risulta depotenziata, si perdono le opportunità connesse a possibili sinergie.

Considerato che il comune di Parma rileva delle differenze tra i dati delle imprese controllate e quelli presenti nel bilancio dell'ente, alla luce di quanto emerso nella presente analisi, appare evidente che sussiste presso l'ente la cognizione di dover assicurare una maggiore accountability; viene percepito il bisogno di una programmazione delle attività del gruppo, che, tuttavia, non può essere realizzata in modo coerente senza una governance unitaria e un analitico Bilancio Consolidato dell'intero gruppo.

Concludendo, per implementare il bilancio consolidato non basta inserirlo nell'agenda dell'ente ma bisogna svolgere concreti passi verso la sua introduzione, in primis investendo adeguate risorse in strumentazioni informatiche e in formazione per sostenere il cambiamento.

5.4 Le partecipazioni societarie nel bilancio del Comune di Parma

Per comprendere l'impatto sul bilancio dell'ente locale delle aziende partecipate sono stati analizzati i conti consuntivi del Comune di Parma, anni 2006, 2007 e 2008.

Da un punto di vista contabile le partecipazioni societarie negli ultimi anni sono state rilevate al conto del patrimonio del comune di Parma tra le immobilizzazioni finanziarie.

Esse sono state valutate con il metodo del patrimonio netto sulla base dei bilanci societari approvati e relativi all'esercizio precedente quello di riferimento.

In conto economico; oltre agli utili contabilizzati tra i risultati delle aziende partecipate; sono state contabilizzate tra i proventi e oneri straordinari, come plusvalenze e/o minusvalenze i componenti positivi e/o negativi di reddito derivanti dalla dismissione, a qualsiasi titolo (alienazione, conferimento, ecc.), di partecipazioni, come sopravvenienze attive e/o passive i componenti positivi e/o negativi di reddito che determinano una rivalutazione e/o svalutazione del valore patrimoniale

della partecipazione. La tabella 14 evidenzia il raffronto dei dati sintetici di conto economico 2006 rispetto al 2005, 2007 rispetto al 2006 e 2008 rispetto al 2007 del comune di Parma.

Tabella n. 14: Raffronto dati sintetici C.E. comune di Parma 2005-2008

VOCE	2005	2006	DIFFERENZA 2006/2005
Proventi gestione	160.845.352,23	159.819.168,07	-1.026.184,16
Costi gestione	170.059.106,73	180.136.630,91	10.077.524,18
<u>Risultato della gestione</u>	-9.213.754,50	-20.317.462,84	-11.103.708,34
<u>Risultati aziende partecipate</u>	5.924.421,95	3.561.617,31	-2.362.804,64
<u>Gestione finanziaria</u>	-3.148.203,99	-3.124.212,05	23.991,94
Proventi straordinari	24.768.276,20	100.315.005,45	75.546.729,25
Oneri straordinari	4.451.372,61	31.422.118,34	26.970.745,73
<u>Risultato gestione straordinaria</u>	20.316.903,59	68.892.887,11	48.575.983,52
<u>Risultato economico</u>	13.879.367,05	49.012.829,53	35.133.462,48

VOCE	2006	2007	DIFFERENZA 2007/2006
Proventi gestione	159.819.168,07	172.819.101,50	12.999.933,43
Costi gestione	180.136.630,91	195.555.838,79	15.419.207,88
<u>Risultato della gestione</u>	-20.317.462,84	-22.736.737,29	-2.419.274,45
<u>Risultati aziende partecipate</u>	3.561.617,31	3.773.471,86	211.854,55
<u>Gestione finanziaria</u>	-3.124.212,05	-4.394.224,37	-1.270.012,32
Proventi straordinari	100.315.005,45	64.793.966,87	-35.521.038,58
Oneri straordinari	31.422.118,34	20.104.612,45	-11.317.505,89
<u>Risultato gestione straordinaria</u>	68.892.887,11	44.689.354,42	-24.203.532,69
<u>Risultato economico</u>	49.012.829,53	21.331.864,62	-27.680.964,91

VOCE	2007	2008	DIFFERENZA 2008/2007
Proventi gestione	172.819.101,50	189.254.334,78	16.435.233,28
Costi gestione	195.555.838,79	218.858.917,92	23.303.079,13
<u>Risultato della gestione</u>	-22.736.737,29	-29.604.583,14	-6.867.845,85
<u>Risultati aziende partecipate</u>	3.773.471,86	9.515.953,53	5.742.481,67
<u>Gestione finanziaria</u>	-4.394.224,37	-4.954.294,25	-560.069,88
Proventi straordinari	64.793.966,87	84.256.806,53	19.462.839,66
Oneri straordinari	20.104.612,45	11.137.495,13	-8.967.117,32
<u>Risultato gestione straordinaria</u>	44.689.354,42	73.119.311,40	28.429.956,98
<u>Risultato economico</u>	21.331.864,62	48.076.387,54	26.744.522,92

Dall'analisi del risultato economico di esercizio del triennio 2006-2008 e della sua formazione discendono le seguenti considerazioni:

- 1) la gestione è caratterizzata da un peggioramento del risultato della gestione ascrivibile ad un importante incremento dei costi di gestione non accompagnato da un aumento, in misura proporzionale, dei proventi da iscriversi a conto economico a titolo di ricavi gestionali;
- 2) Il risultato delle aziende partecipate, che deriva esclusivamente da utili, migliora sensibilmente nel 2008 solo per effetto della decisione di Enia S.p.A. di procedere alla distribuzione di riserve nella forma di dividendo straordinario nell'ambito del progetto di fusione con la società multi utilities Iride S.p.A. (Fusione per incorporazione di Enia S.p.A. in Iride S.p.A, attuata nel 2010, con

effetti civilistici, contabili e fiscali, secondo quanto indicato nell'atto di fusione, a far data dal 1° luglio 2010, a seguito della quale la Società incorporante post fusione ha assunto la denominazione sociale di IREN S.p.A.);

3) Il risultato della gestione finanziaria peggiora per effetto dell'aumento dei costi sostenuti a titolo di oneri finanziari, conseguenza della congiuntura economica negativa, della scarsa liquidità sui mercati e, in definitiva, dell'aumento dei tassi di interesse che ha determinato in quegli anni un incremento del costo del debito.

4) la gestione straordinaria, che ha un peso indubbiamente rilevante nel bilancio del comune di Parma, evidenzia nel 2006 importanti plusvalenze e sopravvenienze attive connesse alla cessione di partecipazioni azionarie, ovvero ad altre operazioni straordinarie sul patrimonio societario. In tale anno infatti si è proceduto alla rivalutazione di alcune partecipazioni azionarie, con particolare riguardo ad Enìa S.p.A. Nel corso del 2007, sono state accertate e riscosse somme a titolo di dismissioni patrimoniali, rilevanti ai fini della determinazione del saldo finanziario. In particolare, la quotazione in borsa di Enìa S.p.A. e il contestuale collocamento, da parte del Comune di Parma, di azioni di sua proprietà, ha determinato l'accertamento e l'immediata riscossione di circa 30 milioni di euro che, certamente, hanno influito positivamente sui saldi di cassa e di competenza consentendo di garantire un regolare svolgimento alle attività di impegno delle spese e di liquidazione delle medesime. Anche nel 2008, analizzato nel dettaglio in seguito, sono stati accertati rilevanti proventi straordinari derivanti principalmente dalle plusvalenze relative all'operazione di conferimento, a titolo di aumento capitale sociale, dell'area fabbricabile a favore di Authority STU S.p.A., oltre che all'operazione di valorizzazione e di dismissione dell'area denominata "ex mercato bestiame" alla società Alfa (Agenzia logistica filiere agroalimentari), società di scopo appositamente creata dal Centro agro-alimentare e logistica S.r.L. (e attualmente controllata da S.T.T. – Società per la trasformazione del territorio S.p.a.) che si è indebitata per realizzare l'acquisto.

Tra le voci afferenti la gestione straordinaria, sono state rilevate anche sopravvenienze attive riconducibili alle partecipazioni societarie e, in particolare, alla valutazione della partecipazione in Area Stazione STU S.p.A. e in Enìa S.p.A.

Dall'analisi delle risorse finanziarie di entrata, anno 2008, 2007 e 2006, riscontrabili in alcune tabelle di riepilogo delle entrate, delle spese correnti e delle spese di investimento (riportate in appendice), suddivise per le funzioni del comune di Parma (con l'indicazione delle differenze tra le previsioni definitive e quelle iniziali), è emerso che si sono ridotte le entrate tributarie destinate al finanziamento delle spese correnti e delle spese per rimborso quota capitale di mutui e prestiti. La riduzione di tale incidenza è ascrivibile principalmente all'esenzione delle abitazioni principali dall'Imposta Comunale sugli Immobili, oltre che all'aumentato ricorso ad altre tipologie di entrata, con particolare riguardo a entrate extratributarie e alla quota di proventi da contributo di costruzione destinabili al finanziamento di spese correnti.

Nei tre anni analizzati oltre l'80% delle spese correnti e delle spese per rimborso quota capitale di mutui e prestiti è stato finanziato con entrate correnti (primi tre titoli di entrate); il restante è stato finanziato con quota di proventi da contributo di costruzione e con quota di plusvalore da dismissioni patrimoniali.

La successiva analisi della spesa corrente ne evidenzia un notevole incremento: da euro 164.731.618,71 del rendiconto 2006 a euro 180.630.216,26 del rendiconto 2007 a euro 207.894.411,09 del rendiconto 2008.

L'incremento decisamente importante nell'anno 2008 è riconducibile principalmente alla decisione dell'Amministrazione Comunale di gestire direttamente, a far data dal 1/1/2008, il Fondo Regionale per la Non Autosufficienza (FRNA). Tale decisione ha determinato la gestione, in capo al bilancio dell'Ente, di un volume di risorse per complessivi euro 14.676.255,77 destinate in parte al cofinanziamento di servizi di cui è titolare l'Amministrazione Comunale (euro 2.805.000,00) e in parte al trasferimento a favore di altri enti gestori e di altri Comuni del Distretto (euro 11.871.255,77). Rispetto al 2007, sono inoltre incrementati gli impegni rispetto ad alcune voci di

costo tra le quali le spese di personale (anche per effetto dell'intervenuto rinnovo contrattuale) e le spese per oneri finanziari (per effetto dell'incremento dei tassi di interesse). Infine, l'incremento delle spese correnti è stato determinato, per un importo pari a euro 7.000.000,00 circa, dalla necessaria contabilizzazione - sia nella parte entrata sia nella parte spesa - dell'importo IVA relativo ad alcune operazioni di dismissione patrimoniale.

Dall'analisi delle tabelle, che riassumono gli stanziamenti di spesa corrente - iniziali e definitivi - per ogni funzione esercitata dall'Ente, nonché di quella che riassume gli stanziamenti di spesa in conto capitale, appare evidente la rilevanza, oltre che delle spese generali di amministrazione, delle spese stanziare per il settore sociale, per i servizi educativi e per la viabilità e territorio.

Dall'esame dei servizi a domanda individuale (asili nido, mense scolastiche, impianti natatori, impianti sportivi coperti, campi e impianti sportivi all'aperto, musei, centro residenziale XXV aprile, centri diurni e comunità alloggio), per i quali l'Amministrazione Comunale garantisce un'adeguata copertura dei costi sostenuti, come si evince dalle tabelle in appendice, riportanti le rispettive coperture in sede previsionale e la misura percentuale di copertura dei servizi sulla base degli impegni di consuntivo nel triennio analizzato, rispetto alle previsioni iniziali, nel corso degli esercizi la misura percentuale di copertura dei costi di tali servizi ha subito modifiche per effetto delle variazioni intervenute sia per la parte entrata sia per la parte spesa.

In particolare rispetto alle previsioni iniziali, la misura percentuale di copertura dei servizi nel 2008 è aumentata, passando dal 54,00% al 60,79%.

Nell'anno 2007 rispetto alle previsioni iniziali, la misura percentuale di copertura dei servizi a domanda individuale è aumentata del 5,95% circa passando dal 53,11% al 59,06%.

Infine nell'anno 2006 rispetto alle previsioni iniziali, la misura percentuale di copertura dei servizi è aumentata del 20,05% circa passando dal 46,62% al 66,67%.

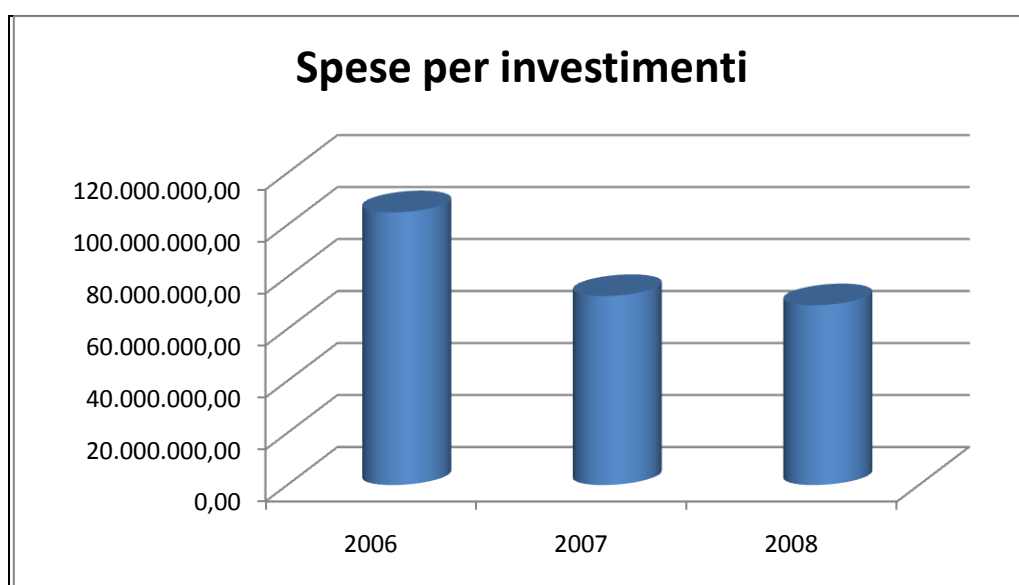
Gli investimenti avviati nel corso del 2008, per i quali sono stati impegnati i relativi stanziamenti, ammontano complessivamente a euro 69.155.110,34 (a fronte di euro 72.704.947,52 del 2007 e euro 104.934.041,51 nel 2006).

Si riporta di seguito un grafico del trend delle spese per investimenti del comune di Parma nel triennio 2006-2008.

Impegni 2006 euro 104.934.041,51

Impegni 2007 euro 72.704.947,52

Impegni 2008 euro 69.155.110,34



Come si evince dal grafico precedente nel triennio analizzato si sono ridotte notevolmente le spese per investimenti. Ma come è stata garantita la copertura finanziaria dei progetti di investimento?

In generale, riferendosi ai soli dati del 2008, la copertura finanziaria dei progetti di investimento è stata garantita ricorrendo all'autofinanziamento (entrate proprie) per un importo di euro 31.936.702,52 (46,18% delle spese impegnate per investimenti), all'indebitamento (mutui/BOC) per un importo di euro 27.304.007,04 (39,48% delle spese impegnate per investimenti), a trasferimenti e contributi (trasferimenti c/capitale) per un importo di euro 9.914.400,78 (14,34% delle spese impegnate per investimenti).

Una particolare attenzione merita la situazione debitoria e le operazioni in derivati.

L'Indebitamento complessivo era così formato:

31/12/2006 debito residuo euro **141.012.721**

31/12/2007 debito residuo euro **134.843.534**

31/12/2008 debito residuo euro **151.097.164**

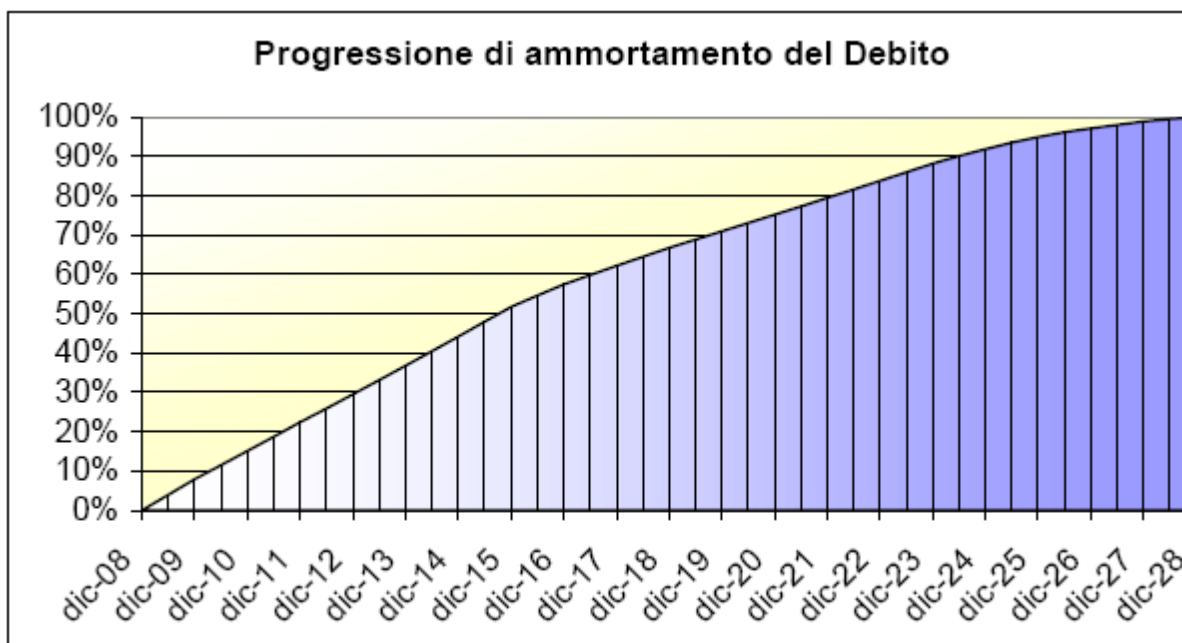
L'importante ricorso all'indebitamento attuato dal comune di Parma nel 2008 attraverso il perfezionamento di nuove emissioni obbligazionarie per oltre 27,5 milioni di euro, unitamente all'aumento dei tassi di interesse che ha caratterizzato i primi nove mesi del 2008, hanno determinato un incremento degli oneri finanziari che gravano sul bilancio dell'ente.

Il dettaglio del debito residuo alla data del 31/12/2008 viene presentato nello schema che segue.

DEBITO RESIDUO 31/12/2008						
ISTITUTO	Tasso Fisso		Tasso Variabile		TOT	in %
	MUTUI	BOC	MUTUI	BOC		
DEXIA CREDIOP	6.444.108	10.177.500		55.877.075	72.498.683	47,98%
BANCA INTESA		10.177.500		16.906.625	27.084.125	17,92%
CDP	7.026.513		2.359.124		9.385.637	6,21%
MPS		14.791.710	6.804.762		21.596.473	14,29%
BANCO DI NAPOLI			19.561.842		19.561.842	12,95%
CREDITO SPORT	506.934				506.935	0,34%
MONTEPARMA	427.546				427.546	0,28%
CARISBO	35.925				35.925	0,02%
TOT.	14.441.025	35.146.710	28.725.728	72.783.700	151.097.164	100%
	49.587.736		101.509.428			
	32,8%		67,2%			

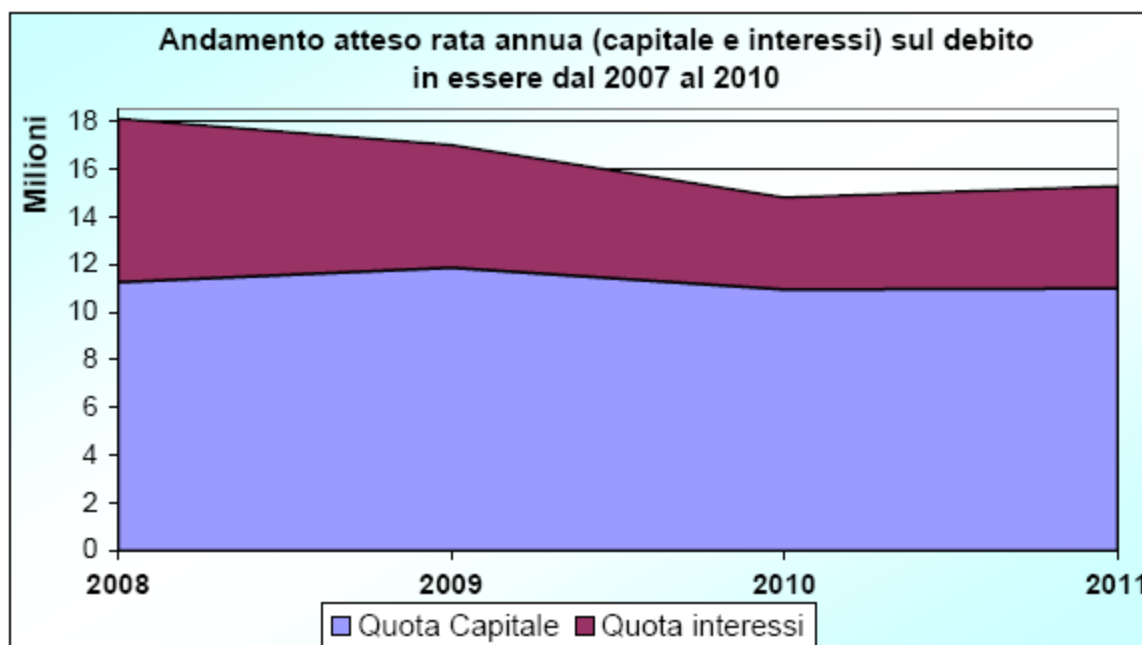
Dall'esame della situazione debitoria è emerso che il Comune di Parma, anche a seguito delle corpose estinzioni effettuate dal 2000 al 2006, ha un indebitamento mediamente recente composto al 31/12/2008 per oltre il 70% da emissioni obbligazionarie.

Un grafico sulla progressione di ammortamento del debito evidenzia come in meno di 7 anni oltre il 50% del debito venga ammortizzato.



La distinzione per tipologia di tasso evidenzia una forte preponderanza dell'indicizzazione a tasso variabile. Il tasso medio dell'Ente sui finanziamenti, in virtù della elevata quota di indebitamento a tasso variabile, ha risentito delle forti variazioni intervenute nel mercato dei tassi, ed è quindi aumentato in modo considerevole nel corso del triennio analizzato.

Il grafico seguente, che riporta l'andamento atteso della rata relativa all'indebitamento in essere e il peso su di essa di quote capitali e quote interessi, evidenzia una elevata quota capitale in rapporto agli interessi pagati, indice di un elevato tasso di restituzione del capitale e quindi di una gestione tesa alla minimizzazione degli interessi.



Nel corso degli ultimi anni il Comune di Parma ha sviluppato una strategia di gestione del debito particolarmente attiva, incentrata sull'estinzione a condizioni favorevoli dell'indebitamento a tassi più elevati, e sulla costruzione per i nuovi finanziamenti di una struttura di tasso mista, variabile-fisso.

Tale strategia, finalizzata alla riduzione del rischio su aumenti elevati del tasso, è stata messa in atto attraverso la contrazione del nuovo debito principalmente a tasso variabile, e la contestuale stipula di operazioni di finanza derivata che definiscono un corridoio di oscillazione del tasso, nel quale la barriera inferiore, oltre la quale si cede all'istituto il vantaggio di ulteriori ribassi sull'indice, è funzionale alla determinazione della barriera superiore, che rappresenta il valore massimo dell'indice variabile che l'Ente andrà a sopportare su tale indebitamento.

Riferendosi ai soli risultati del 2008 e riconducendo l'analisi al complesso delle operazioni, come si evince dallo schema seguente, le strutture in derivati del Comune di Parma hanno conseguito risultati complessivamente positivi per circa 142.000 euro.

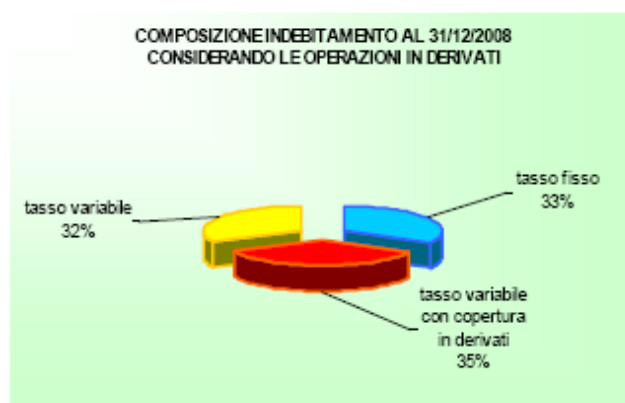
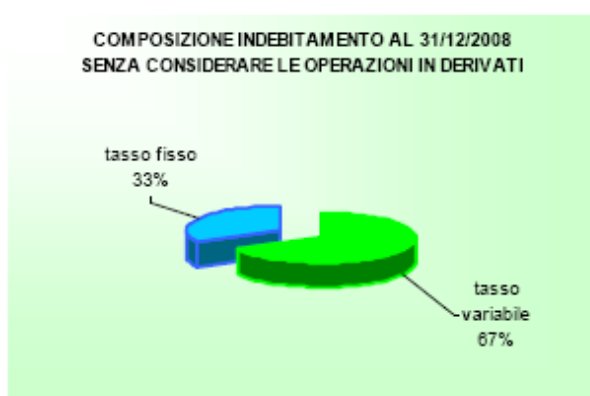
Caratteristiche struttura	Controparte	Tipologia di sottostante	Nozionale 1/1/2008	Nozionale 31/12/2008	Scadenza	Flussi realizzati nel 2008
Trasformazione in tasso fisso molto basso, crescente al permanere dell'indice variabile (Eur. 12M) all'esterno di un corridoio	BNP Paribas	T. Var.	28.863.989	Chiusa in data 15/01/2008	/	0
Trasformazione in un tasso misto, con una componente fissa e una ancorata all'euribor 3 mesi + vendita di opzione di cancellazione	BNP Paribas	T. Fisso	12.713.750	Chiusa in data 15/01/2008	/	0
Collar con floor e Cap costanti	Dexia Crediop	T. Var.	10.046.400	9.418.500	31/12/2014	0
Collar con floor e Cap costanti	Dexia Crediop	T. Var.	10.840.759	9.678.201	31/12/2014	-3.562
Collar con floor e Cap scalettati e ricevimento dello spread pagato su euribor sul sottostante	Monte Paschi S.	T. Var.	19.342.500	18.252.850	30/06/2012	110.879
Collar con floor e Cap scalettati e ricevimento dello spread pagato su euribor sul sottostante	Monte Paschi S.	T. Var.	9.015.975	8.528.625	31/12/2014	19.166
Collar con floor e Cap scalettati e ricevimento dello spread pagato su euribor sul sottostante	Monte Paschi S.	T. Var.	7.670.100	7.255.500	31/12/2014	15.936
Totale			98.493.473	53.133.676		142.419

Lo schema successivo evidenzia le condizioni 2009 del corridoio di oscillazione del tasso sul nozionale all'01/01/2009.

In sintesi le operazioni di finanza derivata poste in essere dal Comune di Parma rispondono ad una precisa strategia di gestione del debito, che ha privilegiato la contrazione di indebitamento a tasso variabile in virtù della copertura fornita dalle operazioni in derivati. Valutare, pertanto, l'andamento di queste ultime, senza considerare i riflessi dell'andamento dei mercati dei tassi sull'intera posizione debitoria, porterebbe ad una visione del tutto parziale, non coerente con le finalità perseguite dalle operazioni (vedi successivi grafici a torta).

OPERAZIONI DI FINANZA DERIVATA

CONDIZIONI 2009				
ISTITUTO	NOZIONALE ALL'1/1/2009	SOGLIA INFERIORE	SOGLIA SUPERIORE	SPREAD RICEVUTO
DEXIA	9.418.500	4,440%	6,110%	0,00%
DEXIA	9.678.201	4,695%	6,165%	0,00%
MPS	18.252.850	2,95%	4,45%	0,079%
MPS	8.528.625	3,60%	5,60%	0,053%
MPS	7.255.500	3,60%	5,55%	0,048%
	53.133.676			



Sintetizzando al 31/12/2008 il comune di Parma aveva un indebitamento a tasso fisso pari al 33% (49.587.736/151.097.164) ed un indebitamento a tasso variabile pari al 67% (101.509.428/151.097.164).

Dall'esame dettagliato del conto economico, del conto del patrimonio, del prospetto di conciliazione delle entrate e delle spese, anno 2008, riportati nella versione integrale in appendice, nonché della Relazione al rendiconto della gestione dello stesso anno, emerge che le operazioni di alienazioni immobiliari e permutate nel 2008 hanno comportato, globalmente, un ammontare di plusvalenze, rilevate a conto economico, di euro 31.201.999,24. A tali plusvalenze vanno aggiunte quelle relative a dismissioni di partecipazioni societarie perfezionate nel corso del 2008. L'ammontare complessivo delle plusvalenze rilevate a conto economico è pari ad euro 33.876.795,24. L'ammontare complessivo delle minusvalenze ammonta a euro 4.721.945,56, quindi con un differenziale positivo di reddito per euro 29.154.849,68.

Gli incrementi/decrementi di valore delle diverse partecipazioni societarie hanno comportato un ammontare di plusvalenze per euro 53.796,00, di sopravvenienze attive per euro 47.943.380,00, per complessivi euro 47.997.176,00, e di sopravvenienze passive per euro 3.088.056,00, quindi con un differenziale positivo di reddito per euro 44.909.120,00.

In particolare, sono state contabilizzate come plusvalenze i componenti positivi di reddito derivanti dalla dismissione, a qualsiasi titolo (alienazione, conferimento, ecc.), di partecipazioni; sono state contabilizzate come sopravvenienze attive e/o passive i componenti positivi e/o negativi di reddito che determinano una rivalutazione e/o svalutazione del valore patrimoniale della partecipazione.

Rispetto ai principali fatti di rilievo verificatesi nel corso del 2008 relativamente alle partecipazioni societarie, si evidenzia quanto segue:

1) sono state perfezionate n. 2 operazioni di aumento del capitale sociale attraverso il conferimento di beni in natura. In particolare, sono stati conferiti, a titolo di aumento di capitale sociale, un'area fabbricabile alla società Authority STU S.p.A. e un impianto afferente la gestione del ciclo dei rifiuti alla società AMNU S.p.A. Dallo smobilizzo di tali cespiti sono derivate rispettivamente, una plusvalenza di euro 11.852.006,31 e una minusvalenza di euro 2.729.049,94 iscritte nel conto economico;

2) è stata perfezionata la cessione dell'intera partecipazione azionaria posseduta in AMNU S.p.A. rilevando una plusvalenza di euro 53.791,00 derivante dalla differenza tra il prezzo di cessione, convenuto in euro 10.000.000,00, e il valore iscritto a patrimonio sulla base del bilancio di esercizio 2007, aggiornato per tener conto dell'aumento di capitale sociale di cui al punto precedente;

3) nonostante l'avvio delle negoziazioni sul Mercato Telematico Azionario delle azioni Eni S.p.A. il comune ha ritenuto di proseguire nell'applicazione del metodo di valutazione basato sul patrimonio netto, tenuto peraltro conto delle forti oscillazioni che hanno interessato il titolo azionario per effetto della congiuntura economica non favorevole che ha riguardato principalmente i mercati finanziari.

Come si può rilevare dall'analisi dei principali dati di bilancio del comune di Parma nel triennio 2006-2008 l'attività delle società partecipate ha un forte impatto sul bilancio dello stesso.

Infatti, l'attuazione del programma degli investimenti è stata garantita dal comune in misura consistente dal ricorso all'indebitamento (attraverso mutui e l'emissione di prestiti obbligazionari) e dalle operazioni di alienazione mobiliare ed immobiliare.

In particolare le dismissioni patrimoniali realizzate a favore delle società partecipate direttamente o indirettamente risultano delle operazioni strategiche attraverso le quali il comune ha generato liquidità dislocando i debiti in capo alle società controllate (operazioni obbligate anche per evitare i rigidi meccanismi imposti dal patto di stabilità).

Si mette in evidenza che il comune di Parma, antecedentemente dell'emanazione del regolamento di attuazione del comma 10 dell'articolo 23 bis della Legge n. 133/2008, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri, il 17 dicembre 2009, che assoggetta al patto di stabilità interno anche gli affidatari cosiddetti *in house*, stabilendo, inoltre, il principio della responsabilità degli enti locali dell'osservanza dei vincoli derivanti del suddetto patto, aveva previsto un piano di dismissioni patrimoniali anche nel triennio 2009-2011.

5.5 Analisi empirica sui dati di bilancio delle principali aziende partecipate dal Comune di Parma

Al fine di comprendere le reali criticità per l'implementazione del Bilancio Consolidato del Gruppo Pubblico Locale del comune di Parma, dimostrare l'inadeguatezza del bilancio dell'ente a consentire l'apprezzamento degli impatti economici, finanziari, patrimoniali del complesso delle attività di prestazione dei servizi svolte dal GPL e ricercare l'esistenza di una correlazione statistica tra la quota di partecipazione del comune di Parma nelle aziende partecipate ed il livello di indebitamento/valore della produzione delle stesse, sono stati analizzati i dati di bilancio anno 2006, 2007 e 2008 (vedi appendice) delle seguenti 30 aziende partecipate:

A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna

Oggetto Sociale: Gestione di patrimoni immobiliari; manutenzione, interventi di recupero e qualificazione immobili; fornitura di servizi tecnici; gestione di servizi attinenti al soddisfacimento delle esigenze abitative delle famiglie.

L'Azienda Casa Emilia-Romagna (ACER) di Parma, istituita per trasformazione dell'Istituto Autonomo per le Case Popolari della Provincia di Parma con la legge regionale 8 agosto 2001 n. 24, è un Ente Pubblico Economico dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale, organizzativa, patrimoniale, contabile e di un proprio Statuto.

A norma dell'articolo 40, comma 3 della Legge Regionale n. 24/2001, sono titolari dell'ACER – Parma l'amministrazione provinciale e i Comuni della Provincia di Parma, la prima in ragione del 20% del valore patrimoniale netto dell'azienda, gli altri per il restante 80% ciascuno in proporzione al numero dei loro abitanti, risultanti all'ultimo censimento ufficiale della popolazione.

Sono organi dell'ACER: la Conferenza degli Enti; il Consiglio di Amministrazione; il Presidente e il Collegio dei revisori dei conti

Membri Consiglio di Amministrazione:

Presidente CdA Bertani Sergio (eletto da Conferenza degli enti)

Consigliere Mirti Lucia (eletto da Conferenza degli enti)

Vice presidente Rainieri Michele (eletto da Conferenza degli enti)

ADE S.P.A.

Oggetto Sociale: La società esercita attività cimiteriali e funerarie e, in particolare, la gestione di servizi cimiteriali, di illuminazione votiva, di cremazione, di onoranze e di trasporto funebre.

La società, ai fini del perseguimento dell'oggetto sociale esercita attività quali operazioni di sepoltura, cremazione, esumazione e tumulazione, la manutenzione delle aree verdi e cimiteriali, la progettazione, realizzazione, manutenzione e gestione di strutture cimiteriali, funebri e necroscopiche, la gestione degli impianti relativi ai decessi e, in genere, tutte le operazioni cimiteriali.

La società è controllata al 100% dal Comune di Parma

Capitale 450.000,00 € diviso in n. 4500 azioni del valore nominale di 100,00 € cadauna.

Costituzione: Atto del Dr. Angelo Busani rep. n.82596 del 05/08/2004

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da un contratto di servizio.

Sono membri del Consiglio di Amministrazione:

Presidente CdA Colla Paola (eletto da Comune di Parma)

Consigliere Mazzoni Bruno (eletto da Comune di Parma)

Consigliere Carnicella Domenico (eletto da Comune di Parma)

AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.

Oggetto Sociale: Promozione dell'uso razionale dell'energia, dell'utilizzo delle fonti di energia rinnovabili e della mobilità sostenibile a livello locale con il coinvolgimento di produttori, operatori di settore e cittadini in generale.

La società è controllata al 42,86% dal Comune di Parma, al 42,86% dalla Provincia di Parma, al 8,57% da Enìa S.p.A. e al 5,71% da Infomobility S.p.A.

Capitale 35.000,00 € diviso in n. 35.000 quote del valore nominale di 1,00 € cadauna.

Costituzione: Atto Costitutivo del notaio Marco Micheli, Rep. n. 48540, Racc. n. 15086, del 20/06/2006. Deliberazione del Consiglio Comunale n. 88/18 del 25/05/2006.

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da una convenzione operativa.

Sono membri del Consiglio di Amministrazione:

Presidente CdA Caggiati Paolo (eletto da Comune di Parma)

Vice presidente Alifracco Gabriele (eletto da Provincia di Parma)

Consigliere Mazza Giuseppe (eletto da Comune di Parma)

Consigliere Miselli Massimiliano (eletto da Provincia di Parma)

Consigliere Merella Arcangelo (eletto da Infomobility s.p.a.)

Consigliere Pasini Carlo (eletto da Enìa S.p.a.)

Consigliere Sissa Mariuccia (eletto da Università/Consumatori)

ASCAA S.P.A

Oggetto Sociale: La società, ai sensi art. 113, comma 13 del D.lgs. 267/2000, a fronte di un canone stabilito dalla competente Autorità di settore, la messa a disposizione del gestore del servizio, delle reti, degli impianti, nonché delle dotazioni funzionali, potrà espletare i seguenti servizi pubblici locali: a) la captazione, adduzione e distribuzione di acqua ed usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue; b) l'erogazione di servizi pubblici in genere. Potrà, inoltre, esercitare le gare di cui all'art. 113, comma 5 D.Lgs. 267/2000 previo affidamento da parte degli organi comunali competenti.

La società è controllata da:

18,50 %	Comune di Fidenza
12,50 %	Comune di Salsomaggiore
10,70 %	Comune di Parma
7,30 %	Comune di Busseto
7,10 %	Comune di Colorno
5,70 %	Comune di Fontanellato
5,50 %	Comune di Sorbolo
4,20 %	Provincia di Parma
4,10 %	Comune di Fontevivo
4,00 %	Comune di Soragna
3,90 %	Comune di Torrile
3,80 %	Comune di Sissa
3,30 %	Comune di S.Secondo Parmense
2,10 %	Comune di Trecasali
2,00 %	Comune di Roccabianca
1,80 %	Comune di Mezzani
1,60 %	Comune di Zibello

1,30 %	Comune di Polesine Parmense
0,60 %	Comune di Noceto

Capitale sociale 10.119.695,00 € diviso in n. 10119695 azioni del valore nominale di 1,00 € cadauna.

Costituzione: Atto del Dr. Stefano Gardelli rep. n. 46439/11244 del 4/6/1994. Adesione del Comune di Parma, deliberazione del Consiglio Comunale n.178/27 del 03/09/2002.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Presidente CdA Bernardini Claudio

Consigliere Zoni GianFranco

Consigliere Ferramola Corrado

ASP - AD PERSONAM

Oggetto Sociale: Organizzazione ed erogazione dei servizi sociali, socio-assistenziali e socio-sanitari, con particolare riferimento a quelli rivolti ad anziani non autosufficienti, a cittadini adulti con problematiche riconducibili a forme geriatriche, a disabili portatori di disturbi psicofisici, ad adulti in condizioni di fragilità sociale, nonché ad altre persone a cui gli statuti dei due Enti originari si riferiscono espressamente, secondo le esigenze indicate dalla pianificazione locale definita dal Piano di zona e nel rispetto degli indirizzi definiti dall'Assemblea dei Soci.

L'ASP:

1. è disciplinata dalla Legge Regionale 12 marzo 2003 n. 2 "Norme per la promozione della cittadinanza sociale e per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali", da quanto definito con deliberazione del Consiglio Regionale n. 624 del 9 dicembre 2004, dalle norme regionali e dallo Statuto;

2. è dotata di personalità giuridica di diritto pubblico, di autonomia statutaria, gestionale, patrimoniale, contabile e finanziaria, nell'ambito delle norme e dei principi stabiliti con atti del Consiglio regionale ai sensi dell'articolo 22, comma 1, lett. d) della legge regionale n. 2/03 e non ha fini di lucro;

Sono soci dell'ASP i seguenti Enti pubblici territoriali:

- a) Comune di Parma con n. 96 quote di rappresentanza all'interno della Assemblea dei Soci assegnate al Sindaco o suo delegato;
- b) Provincia di Parma con n. 1 quota di rappresentanza all'interno della Assemblea dei Soci assegnata al Presidente o suo delegato.
- c) Curia Vescovile (Ordinario Diocesano) con n 1 quota;
- d) Fondazione Cassa di Risparmio di Parma e Monte di Credito su Pegno di Busseto con n. 1 quota;
- e) Associazione ANFFAS - sezione di PR – onlus con n 1 quota.

Costituzione: Delibera di Giunta Regionale n. 610 del 2 maggio 2007 per trasformazione delle Ipab di Parma "Fondazione Maria Pini" e "Istituti Riuniti di Assistenza per Inabili e Anziani – IRAIA". Delibera del Consiglio Comunale di Parma n. 9 del 30/01/2007 e successiva delibera n. 79 del 10/04/2007.

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da una convenzione.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Presidente CdA Arduini Roberto (eletto da Comune di Parma)

Vice presidente Capellazzi Mauro (eletto da Comune di Parma)

Consigliere Maggi Aldo (eletto da Comune di Parma)

AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA - S.P.A.

Oggetto Sociale: La progettazione e realizzazione dell'intervento di riqualificazione denominato "Comparto Via Piacenza" nell'ambito del quale potrà essere insediata la sede definitiva dell'Autorità Europea della sicurezza Alimentare.

La Società è controllata al 100% dal comune di Parma.

Costituzione: Deliberazione del Consiglio Comunale n.165/54 del 21/09/2005. Atto costitutivo del Dr. Busani, del 03/02/2006 Rep. n. 85054 Raccolta n. 26531.

Con assemblea straordinaria soci del 7 ottobre 2009 è stata conferita nella Società per la Trasformazione del Territorio S.p.A.

Capitale 16.050.000,00 € diviso in n. 1605000 azioni del valore nominale di 10,00 € cadauna.

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da una convenzione.

Tra i Membri Consiglio di Amministrazione il Presidente del CdA Fochi Francesco è stato eletto dal Comune di Parma.

AUTOCISA S.P.A.

Oggetto Sociale: Progettazione, costruzione, esercizio di un'autostrada valicante l'Appennino e congiungente l'Autostrada del Sole con l'Autostrada Ligure-Toscana, nonché di un suo completamento mediante il raccordo con l'Autostrada del Brennero.

La Società è controllata da:

0,50 %	Comune di Parma
1,56 %	Provincia di Parma
6,26 %	Provincia di Milano
1,64 %	Altre amministrazioni Provinciali
1,31 %	Comuni/Comunità Montane
0,94 %	Camere di Commercio
2,62 %	Autostrada BS-Vr-Vi-Pd SpA
0,07 %	SALT S.p.A.
0,00 %	Banca Monte Paschi di Siena
85,10 %	Azionisti Vari

Costituzione: Atto costitutivo del Dr. Vincenzo Bandini, del 06/09/1950, Rep. n. 2901/1059
Adesione del Comune di Parma con delibera del Consiglio Comunale n. 9 del 25/11/1950.

Capitale 41.600.000,00 € diviso in n. 83200000 azioni del valore nominale di 0,50 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Burchi Giulio	PCDA	---
Belloni Carlo Alberto	VICP	---
Bernazzoli Vincenzo	VICP	Eletto da provincia di parma
Ottolini Maurizio	VICP	---
Pierantoni Paolo	COND	---
Burrafato Gian Luigi	CONS	---
Agogliati Antonio	CONS	---
Araldi Massimo	CONS	---

Binasco Bruno	CONS	---
Corradi Dante	CONS	Eletto da Comune di Parma
Ciotti Beniamino	CONS	---
Della Gatta Stefano	CONS	---
Grazzini Giovanni	CONS	---
Lesca Carlo	CONS	---
Martinelli Ettore	CONS	---
Maserati Giuseppe	CONS	---
Montanari Ercole	CONS	---
Pagano Giorgio	CONS	---
Petriccioli Enrico	CONS	---
Princiotta Antonino	CONS	---
Sacchi Alberto	CONS	---
Torchio Giuseppe	CONS	---
Venturi Giorgio	CONS	---
Zanlari Andrea	CONS	c.c.i.a.a. di parma
Angeli Osvaldo	CONS	---
Romiti Oscar	CONS	---

C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S.r.L. CONSORTILE

Oggetto Sociale: Costruzione e gestione, basata sui criteri di economia, di un mercato agroalimentare. La Società è controllata da:

53,60 %	Comune di Parma
0,95 %	Apacoop
0,95 %	Banca Popolare di Novara
1,65 %	Consorzio grossisti Mercato ort.
2,33 %	Provincia di Parma
11,40 %	Cassa di Risparmio di Pr e Pc
8,69 %	C.C.I.A.A. di Parma
0,29 %	Cons. Produz. Burro e Formaggio
0,29 %	Consorzio Agrario Provinciale
0,23 %	Unione Parmense degli Industriali
8,32 %	Banca del Monte di Parma
0,11 %	EM.Ro
0,11 %	Sviluppo Invest
11,08 %	Regione Emilia - Romagna

Costituzione: Delibera del Consiglio Comunale n.1583/93 del 18/12/1986. Atto costitutivo del Dr. Giovanni Fintanabona, del 23 gennaio 1987.

Capitale 5.368.109,00 € diviso in n. 5368109 quote del valore nominale di 1,00 € cadauna.
I rapporti con il Comune di Parma sono disciplinati da un contratto di servizio.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Costa Andrea	PCDA	Eletto da Comune di Parma
Acquistapace Laura	CONS	Eletto da Comune di Parma
Romani Attilio	CONS	Eletto da Comune di Parma
Bia Arnaldo	CONS	Eletto da Comune di Parma
Giovati Elio	CONS	Eletto da Cassa di risparmio di Parma&Piacenza S.p.a.
Corsi Pier Luigi	VICP	Eletto da Banca monte Parma s.p.a.
Egaddi Alberto	CONS	Eletto da c.c.i.a.a. di Parma
Brusatassi Gianni	CONS	Eletto da regione Emilia-Romagna

CASADESSO S.P.A.

Oggetto Sociale: Lo svolgimento di attività strumentali per l'intervento pubblico nel settore abitativo, in particolare la progettazione, la realizzazione e la gestione di interventi edilizi volti al soddisfacimento di esigenze abitative secondo le priorità individuate dal Comune di Parma ed, eventualmente, da altri enti pubblici.

La Società è controllata al 100% dal comune di Parma.

Costituzione: Atto costitutivo del Dr. Angelo Busani, del 30/01/2006, Rep. n. 85028 Raccolta n.26527 Adesione del Comune del comune di Parma con deliberazione del Consiglio Comunale n.152/42 del 27/07/2005.

Capitale 2.613.000,00 € diviso in n. 261300 azioni del valore nominale di 10,00 € cadauna.

I rapporti con il Comune di Parma sono disciplinati da una convenzione.

Il presidente del consiglio di Amministrazione Casolari Ernesto è stato eletto dal Comune di Parma. Con assemblea straordinaria soci del 4 novembre 2009 è stata conferita in Società di Trasformazione del Territorio S.p.A.

CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCI S.P.A.

Oggetto Sociale: Realizzazione di tutte le operazioni immobiliari e finanziarie, dirette alla realizzazione di un centro di interscambio merci, nonché tutte le attività di spedizione nazionale ed internazionale, secondo quanto previsto dall'Articolo 1737 e seguenti del codice civile.

Esistono Patti parasociali inerenti le designazioni dei consiglieri.

Secondo i suindicati patti i soci FF.SS, C.C.I.A.A. Parma, Agip Petroli e Raggruppamento Comuni e Province hanno il diritto di essere rappresentati da un Consigliere a prescindere dalla partecipazione azionaria.

L'elezione del Presidente C.d.A. spetta al raggruppamento Comuni e Province; del Vice Presidente spetta al raggruppamento Comuni e Province; dell'Amministratore Delegato spetta ad AGIP Petroli S.p.A.

La Società è controllata da:

34,93 %	Praoil Oleodotti S.p.a
14,09 %	Comune di Parma
7,60 %	Provincia di Parma
7,19 %	Altri Enti Locali

23,74 %	Istituti di Credito
7,16 %	Privati e altri
2,34 %	Camere di Commercio
1,59 %	Cooperazione
1,36 %	Ferrovie dello Stato S.p.a.

Costituzione: Atto costitutivo del Dr. Ferruccio Micheli, del 21 dicembre 1974. Adesione del Comune di Parma con deliberazione del Consiglio Comunale n.437/9 del 23/04/1974.

Capitale 6.642.928,32 € diviso in n. 55357736 azioni del valore nominale di 0,12 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Johann Sebastiano Marzani	PCDA	Eletto da Provincia di Parma
Milioli Silvano	VICP	Eletto da Banca monte Parma
Capitani Luigi	CAMM	Eletto da Gruppo Eni
Lattanzi Nazareno	CONS	Eletto da Gruppo Eni
Salvati Marco	CONS	Eletto da Gruppo Eni
Conte Carmine	CONS	Eletto da Gruppo Eni
Guareschi Daniele	CONS	Eletto da comune di Fontevivo
Sibilla Giuseppe	CONS	Eletto da Banca popolare Emilia-Romagna
De Angelis Pietro	CONS	Eletto da Banca monte Parma
Vicino Pietro	CONS	Eletto da FS logistica Spa
Agostini Carlo Giovanni	CONS	Eletto da Comune di Parma
Adorni Mario	CONS	Eletto da unione parmense industriali
Bertoli Alberto	CONS	Eletto da cciaa di parma

ENIA S.P.A.

Oggetto Sociale: La captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue nonché ogni altra attività connessa all'utilizzo delle risorse idriche. La gestione dei servizi concernenti l'importazione, l'esportazione. Il trasporto e il dispacciamento, la distribuzione, lo stoccaggio e la vendita di gas per usi civili e produttivi, nonché la realizzazione dei relativi impianti ed opere. L'approvvigionamento, la produzione, il trasporto, la trasformazione, la distribuzione e la vendita di energia elettrica e calore derivanti da qualsiasi fonte energetica. La gestione integrata dei rifiuti nelle fasi di spazzamento e lavaggio di strade e piazze; raccolta, scarico, trattamento e smaltimento dei rifiuti speciali, inclusi tossici e nocivi. Lo sviluppo, realizzazione, vendita e noleggio di soluzioni informatiche software e hardware e di servizi e prodotti informatici, di telecomunicazione e di trasmissione dati in generale; la gestione di centri di elaborazione dati per conto terzi e di servizi integrati di informatica, telematica e telecomunicazioni.

La società è quotata in borsa a partire dal 10/07/2007.

La Società è controllata da:

17,28 %	Comune di Parma
21,92 %	Comune di Reggio Emilia
4,62 %	Comune di Piacenza

18,03 %	Altri Comuni
38,15 %	Azionariato diffuso

Costituzione: Deliberazione di Consiglio Comunale n. 233/6 del 14/12/2004 (Progetto di aggregazione tra AGAC SpA, AMPS SpA e TESA PIACENZA SpA). Atto di fusione n. 26079 Rep. n. 83932 del 24/02/2005 del Dott. Angelo Busani.

Capitale 120.540.000,00 € diviso in n. 107500000 azioni del valore nominale di 1,12 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Allodi Andrea	PCDA	Eletto da Comune di Parma
Elefanti Marco	VICP	Eletto da Comune di Piacenza
Viero Andrea	CAMM	Reggio Emilia
Menozzi Roberto	CONS	Eletto da comune di Reggio Emilia
Rocchi Ettore	CONS	Eletto da comune di Reggio Emilia
Vezzani Paola	CONS	Eletto da comune di Reggio Emilia
Ovi Alessandro Mario	CONS	Eletto da comune di Reggio Emilia
Schianchi Augusto	CONS	Eletto da Comune di Parma
Tagliavini Giuliano	CONS	Eletto da soci di minoranza
Micheli Francesco	CONS	Eletto da soci di minoranza
Giglio Bruno	CONS	Eletto da soci di minoranza

FARMACIE DI PARMA S.P.A.

Oggetto Sociale: La gestione delle farmacie delle quali è titolare il Comune di Parma; la produzione di vari tipi di prodotti (officinali, omeopatici, erboristeria, profumeria, dietetici, integratori alimentari e prodotti affini e generici); l'effettuazione di test di autodiagnosi e di servizi di carattere sanitario, rivolti all'utenza, secondo le norme che regolano il servizio farmaceutico; la gestione della distribuzione all'ingrosso, anche al di fuori del territorio comunale, di specialità medicinali, di prodotti farmaceutici ed articoli collegati con il servizio farmaceutico nazionale; l'attività di informazione e di educazione socio-sanitaria, anche attraverso incarichi con enti locali; ogni altra attività collaterale e/o funzionale con il servizio farmaceutico.

La Società è controllata da:

20,00 %	Comune di Parma
80,00 %	Admenta Italia SpA

Costituzione: Atto costitutivo Rep. 35831/9483 del 07/12/01 del Dr. Marco Micheli. Deliberazione del Consiglio Comunale n. 321/105 del 27/11/2001.

Capitale 900.000,00 € diviso in n. 1800 azioni del valore nominale di 500,00 € cadauna.

I rapporti con il comune di parma sono regolati da un contratto di servizio.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Ferrandino Leonardo	PCDA	Eletto da Admenta italia s.p.a.
Russo Gaspare Giammaria	CONS	Eletto da Comune di Parma
Zancan Barbara	CONS	Eletto da Admenta italia s.p.a.
Bergamo Alessandra Orsola Silvia	CONS	Eletto da Admenta italia s.p.a.

Dall'olio Doriana	CONS	Eletto da Admenta italia s.p.a.
-------------------	------	---------------------------------

FIERE DI PARMA S.P.A.

Oggetto Sociale: La gestione del centro fieristico di Parma, dei relativi beni mobili ed immobili destinati a finalità ed usi fieristici, i servizi essenziali ad esso relativi; l'organizzazione e gestione, direttamente o indirettamente, delle manifestazioni fieristiche sia all'interno del proprio quartiere che altrove, in Italia e all'estero, con lo scopo di divulgare e valorizzare le attività produttive e commerciali sia nazionali che internazionali.

La Società è controllata da:

34,19 %	Comune di Parma
34,19 %	Provincia di Parma
17,33 %	Cassa Risparmio Parma e Piacenza
7,41 %	SEP s.r.l.
2,09 %	C.C.I.A.A.
2,02 %	Unione Industriali
1,11 %	Banca Monte Parma S.p.A.
1,66 %	Altri Soci

Costituzione: Decreto del Presidente della Giunta Regionale n.640 del 16/11/1982. Delibera del Consiglio Comunale n. 1213/145 del 24/11/1981. Atto Notaio Trasatti Rep. n. 330798 del 14/06/2001. In data 25/09/2004 è stato ceduto a SEP S.r.l. il 10% (5% Provincia 5% Comune di Parma). In data 10/12/2004 è avvenuta la fusione di SIF in Fiere di Parma: Atto notaio Armando Trasatti Rep.n. 359714.

Capitale 20.235.270,00 € diviso in n. 2023527 azioni del valore nominale di 10,00 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Boni Franco	PCDA	Eletto da Provincia di Parma
Manfredi Marco	VICP	Eletto da Comune di Parma
Ravazzoni Roberto	CONS	Eletto da Comune di Parma
Secchi Stefano	CONS	Eletto da Provincia di Parma
Cellie Antonio	CAMM	Eletto da S.E.P. società economica parmense S.r.l.
Maioli Giampiero	CONS	Eletto da Cassa di risparmio di Parma e Piacenza s.p.a.
Schianchi Augusto	CONS	Eletto da Cassa di risparmio di Parma e Piacenza s.p.a.

FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA

Oggetto Sociale: Favorire la formazione di esperti nelle materie relative ai diversi settori di attività dell'Unione Europea e svolgere attività di formazione, informazione, ricerca e divulgazione scientifica e didattica sulle tematiche dell'Unione Europea.

La Fondazione Collegio Europeo non ha scopo di lucro.

Il patrimonio della Fondazione è costituito:

- dal fondo di dotazione costituito dai conferimenti in denaro o in beni mobili ed immobili, o altre utilità impiegabili per il perseguimento degli scopi, effettuati dai fondatori, dai sostenitori o da altri a tale scopo, sia una tantum che a carattere continuativo;

- dai beni mobili ed immobili che pervengano o perverranno a qualsiasi titolo alla Fondazione, compresi quelli dalla stessa acquistati secondo le norme del presente statuto;
- dalle elargizioni fatte da enti o da privati con espressa destinazione ad incremento del patrimonio;
- dalle rendite non utilizzate che, con delibera del Consiglio di Amministrazione, vengano destinate ad incrementare il patrimonio;
- da eventuali contributi erogati in conto Patrimonio da parte dello Stato, della Unione Europea, di società ed enti nazionali, anche territoriali, e sopranazionali, pubblici e privati.

Costituzione: Atto costitutivo del notaio Angelo Busani Rep. n. 82339 Raccolta n. 25339 del 1 luglio 2004. Deliberazione del Consiglio Comunale n. 116/70 del 29/06/2004.

La quota di patrimonio della fondazione riferibile in percentuale al comune di parma è il 14,29%.

Sono organi della fondazione: l'Assemblea della Fondazione; il Presidente dell'Assemblea; il Consiglio di Amministrazione; il Presidente del Consiglio di Amministrazione; il Direttore Amministrativo; il Direttore Scientifico; il Collegio dei Revisori dei conti.

Sono membri Consiglio di Amministrazione:

Azzali Cesare	PCDA	Eletto da unione parmense industriali
Mondello Flavio	CONS	Eletto da unione parmense degli industriali
Bernazzoli Vincenzo	CONS	Eletto da provincia di parma
Graziani Giovanni	CONS	Eletto da università degli studi
Alinovi Paolo	CONS	Eletto da fondazione cassa di risparmio
Malanca Enzo	CONS	Eletto da c.c.i.a.a. di parma
Alfonso Lelio	CONS	Eletto da regione emilia-romagna
Risi Cosimo	CONS	Eletto da ministero affari esteri
Zannoni Gianfranco	CONS	Eletto da Comune di Parma

Gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma si chiudono il 30/06 di ogni anno.

INFOMOBILITY S.P.A.

Oggetto Sociale: Lo studio, la progettazione, la realizzazione e la gestione di interventi ed impianti relativi al traffico e sistemi di traffico, mobilità e sistemi di mobilità, mobilità sostenibile, logistica e mobility management.

La Società è controllata da:

60,00 %	Comune di Parma
30,00 %	Tep SpA
10,00 %	Infomobility S.p.A.

Costituzione: Atto costitutivo Rep. n. 358301/9483 del 07/12/2001 del notaio Marco Micheli. Deliberazione del Consiglio Comunale n.321/105 del 27/11/2001.

Capitale 100.000,00 € diviso in n. 100 azioni del valore nominale di 1.000,00 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Somenzi Pietro	PCDA	Eletto da Comune di Parma
Merella Arcangelo	CAMM	Eletto da Comune di Parma
Mauro Tiziano	CONS	Eletto da Tep s.p.a.

IT CITY S.P.A.

Oggetto Sociale: Produzione e commercializzazione di servizi aziendali, progetti informatici, procedure per l'automazione, la fornitura dei relativi servizi, la gestione e l'elaborazione dati e la gestione delle risorse informatiche per i soci e per i terzi, la consulenza sul sistema informativo in generale e la formazione del personale; l'assistenza tecnica ai clienti, la ricerca tecnica e scientifica, lo sfruttamento di brevetti ed innovazioni tecnologiche relative a tutti i prodotti citati, l'ottimizzazione di servizi interni ed esterni delle aziende, tutti i servizi e prodotti relativi alle telecomunicazioni.

La Società è controllata al 100% dal Comune di Parma.

Costituzione: Atto costitutivo del notaio Angelo Busani del 14/12/1999 Rep. n. 59555 Raccolta n.16416. Deliberazione del Consiglio Comunale n. 204/65 del 13/09/1999.

Capitale 1.388.800,00 € diviso in n. 2170000 azioni del valore nominale di 0,64 € cadauna.

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da un contratto di servizio.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Rusca Stefano	PCDA	Eletto da Comune di Parma
Benecchi Stefania	CONS	Eletto da Comune di Parma
Marinari Giampiero	CONS	Eletto da Comune di Parma

METRO PARMA S.P.A.

Oggetto Sociale: La progettazione e la realizzazione delle linee ferroviarie metropolitane interrato e non, che insistono sul territorio del Comune di Parma.

La Società è controllata al 100% dal Comune di Parma.

Costituzione: Atto costitutivo in data 05/03/2005 del notaio Marco Micheli Rep. n. 45007 Raccolta n.13485. Deliberazione del Consiglio Comunale n.23/59 del 14/02/2005.

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da una convenzione.

Capitale 450.000,00 € diviso in n. 45000 azioni del valore nominale di 10,00 € cadauna.

Il presidente del Consiglio di Amministrazione è De Leo Giovanni ed è stato eletto dal Comune di Parma.

Con assemblea straordinaria soci del 7 ottobre 2009 è stata conferita in Società per la Trasformazione del Territorio S.p.A.

PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.

Oggetto Sociale: La riscossione, la liquidazione, l'accertamento, il rimborso, ogni altra attività di incasso, definizione e gestione, ivi compreso il contenzioso delle entrate tributarie, patrimoniali e comunque di qualunque natura di spettanza degli enti locali ed eventualmente anche di altri enti pubblici locali, anche ai sensi dell'art. 52 del Decreto Legislativo n. 446/97.

La Società è controllata da:

60,00 %	Comune di Parma
40,00 %	I.C.A. S.r.l.

Costituzione: Atto costitutivo in data 31/01/2006 del notaio Marco Micheli Rep. n. 47393 Racc. n. 14514. Deliberazione del consiglio Comunale n.152/43 del 27/07/2005.

Capitale 300.000,00 € diviso in n. 30000 azioni del valore nominale di 10,00 € cadauna.

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da una convenzione e da un contratto di servizio.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Marchini Roberto	PCDA	Eletto da Comune di Parma
Acquistapace Laura	CONS	Eletto da Comune di Parma
Galimi Pasquale Leone	CONS	Eletto da Comune di Parma
Giannoni Oscar	CONS	Eletto da I.C.A. srl
Catellani Giovanni	CONS	Eletto da I.C.A. srl

PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.

Oggetto Sociale: Ai sensi e per gli effetti dell'art.113, comma 13 del T.U.267/2000 la società ha per oggetto, a fronte di un canone stabilito dalla competente Autorità di settore, la messa a disposizione del settore di servizio, delle reti, degli impianti, nonché delle dotazioni funzionali all'espletamento dei servizi pubblici locali.

La Società è controllata al 100% dal comune di Parma.

Costituzione: Atto di scissione del notaio Angelo Busani Rep. n. 83931/26078 del 24/02/2005. Delibera del consiglio Comunale n.232/5 del 14/12/2005.

Capitale 5.571.925,00 € diviso in n. 5571925 azioni del valore nominale di 1,00 € cadauna.

Il presidente del Consiglio di Amministrazione è Mendogni Antonio ed è stato eletto dal comune di Parma.

PARMABITARE S.R.L.

Oggetto Sociale: Lo svolgimento delle attività strumentali per l'intervento pubblico nel settore abitativo, in attuazione a quanto disposto dalla Legge Regionale Emilia-Romagna 8 Agosto 2001 n. 24, e in particolare la realizzazione di programmi costruttivi volti al soddisfacimento delle esigenze abitative delle famiglie secondo le priorità individuate dai comuni partecipanti.

La Società è controllata da:

18,00 %	Comune di Parma
51,00 %	ACER Parma
2,00 %	Banca Monte Parma
2,00 %	Impresa Cooperativa Buozzi
2,00 %	Impresa Pizzarotti Costruzioni
2,00 %	Impresa Buia Nereo
2,00 %	Impresa Cooperativa Edile Artigiana
2,00 %	Impresa Emini Costruzioni
2,00 %	Impresa Edile Allodi Aldo
17,00 %	Altri Comuni

Costituzione: Atto costitutivo del notaio Angelo Busani, Rep. n. 77542, Racc.n. 23486 del 12/06/2003. Deliberazione del Consiglio Comunale n. 134/45 del 10/06/2003.

Capitale 100.000,00 € diviso in n. 100000 quote del valore nominale di 1,00 € cadauna.

PARMAINFANZIA S.P.A.

Oggetto Sociale: La gestione diretta dei servizi per l'infanzia; più specificatamente, la gestione di asili nido, scuole dell'infanzia, centri gioco pomeridiani, servizio estivo per la fascia di età 0-6 anni.

La Società è controllata da:

45%	Comune di Parma
51,00 %	Pro.ges S.c.r.l.
1,33 %	Comune di Noceto
1,33 %	Comune di Medesano
1,34 %	Comune di Salsomaggiore

In assemblea soci del 11 novembre 2009 è stato deliberato un aumento di capitale sociale la cui sottoscrizione dovrà avvenire entro il 30 aprile 2011.

Costituzione: Atto costitutivo del notaio Angelo Busani del 30/07/2003, Rep. n. 78110, Racc. n. 23771. Deliberazione del Consiglio Comunale n.78/46 del 25/03/2003.

Capitale 1.443.200,00 € diviso in n. 14432 azioni del valore nominale di 100,00 € cadauna.

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da una Convenzione.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Botti Romano	PCDA	Eletto da Comune di Parma
Cappellini Adriano	CONS	Eletto da Comune di Parma
Anghinolfi Giancarlo	VICP	Eletto da Pro.ges
Papotti Marco	CONS	Eletto da Pro.ges
Vecli Sara	CONS	Eletto da Pro.ges

Gli esercizi sociali di PARMAINFANZIA S.P.A. si chiudono il 31 agosto di ogni anno

PARMA TECNINNOVA CONSORZIO

Oggetto Sociale: Il Consorzio promuove, nell'area parmense, la realizzazione di un Parco Scientifico e tecnologico, la cui gestione dovrà avvenire in conformità agli obiettivi e alle strategie fissate dal Consorzio medesimo. A tal fine assume tutte le iniziative dirette a promuovere la realizzazione di un sistema integrato tra università, Istituti ed enti di ricerca, imprese ed Enti pubblici.

Costituzione: Atto costitutivo del 19/12/1996. Delibera di Consiglio Comunale n. 182/34 del 15/07/1996.

La quota di patrimonio del consorzio riferibile in percentuale al comune di Parma è il 20%.

Il Consorzio Parma Tecninnova risulta socio unico di Parma Tecninnova srl costituitasi in data 28/3/1999.

PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA - S.P.A.

Oggetto Sociale: La Società ha per oggetto la realizzazione del Programma di Riqualificazione Urbana denominato "comparto via Pasubio", promosso dal Comune di Parma ai sensi della Legge Regione Emilia-Romagna 3 luglio 1998, n.19 "Norme in materia di riqualificazione urbana".

La Società è controllata da:

52,00 %	Comune di Parma
---------	-----------------

13,56 %	Seneca S.r.l.
17,06 %	Vigheffio Immobiliare S.n.c.
17,38 %	Akita S.r.l.

Costituzione: Deliberazione di Consiglio Comunale n.123/36 del 09/04/2002. Atto costitutivo del notaio Angelo Busani, Rep.n.73524, Racc.n.21793 del 5 settembre 2002.

Capitale 1.229.475,00 € diviso in n. 1229475 azioni del valore nominale di 1,00 € cadauna.

I rapporti con il comune di parma sono disciplinati da una convenzione.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Nominativo	Carica	Eletto da
Degli Incerti Tocchi Enrico	CONS	Akita srl
Borelli Paolo	CONS	Vigheffio immobiliare srl
Carboni Maurizio	CONS	Seneca srl
Adorni Luciano	CONS	Comune di Parma
Leoni Gianarturo	PCDA	Comune di Parma
Tegoni Stefano	CONS	Comune di Parma
Capitani Luigi	CONS	Comune di Parma

S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO PUBBLICO - S.P.A.

Oggetto Sociale: La gestione e lo sviluppo del patrimonio immobiliare e infrastrutturale di proprietà, funzionale all'esercizio del trasporto pubblico locale, in ogni forma e con ogni mezzo idoneo; la pianificazione ed il recupero delle risorse finanziarie per investimenti infrastrutturali; lo svolgimento delle funzioni e dei compiti di cui all'art. 19 della Legge Regione Emilia-Romagna n. 30 del 02/10/1998; lo svolgimento di ulteriori funzioni e compiti previsti da nuove disposizioni normative per le Agenzie locali per la mobilità e il trasporto pubblico locale.

La Società è controllata da:

50,00 %	Comune di Parma
50,00 %	Provincia di Parma

Costituzione: Deliberazione scissione totale "Tep Azienda Consorziale Trasporti". Atto costitutivo del notaio Angelo Busani, Rep.n.65881/18580 del 29/12/2000. Adesione del Comune di Parma deliberazione di Consiglio Comunale n.384/94 del 21/11/2000.

Capitale 31.616.000,00 € diviso in n. 63232 azioni del valore nominale di 500,00 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Nominativo	Carica	Eletto da
Belli PierDomenico	PCDA	Provincia di parma
Baldin Matteo	VICP	Comune di Parma
Pacchiani Maria angela	CONS	provincia di parma
Reverberi Ester	CONS	provincia di parma
Ferrari Enrico	CONS	Comune di Parma

S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODUTTIVI - S.P.A.

Oggetto Sociale: L'acquisizione di aree esistenti destinate ad utilizzazioni industriali, artigianali, commerciali, residenziali e di servizi nel territorio del Comune di Parma; il relativo studio di utilizzazione delle aree, il progetto dei servizi e delle infrastrutture e la realizzazione delle opere di urbanizzazione delle aree stesse; la vendita e la concessione per l'insediamento di impianti artigianali, industriali e commerciali, con i servizi ausiliari relativi, fiere e mostre comprese.

La Società è controllata da:

95,58 %	Comune di Parma
0,40 %	Provincia di Parma
2,01 %	Unione Parmense Industriali
2,01 %	Camera Commercio Industria Artigianato di Parma

Costituzione: Atto costitutivo del notaio Giuseppe Fontanabona, del 22/03/1975, Rep.n.46278, Racc.n.7830. Deliberazione del Consiglio Comunale n. 303/6 del 21/03/1974.

Capitale 1.877.803,00 € diviso in n. 3681967 azioni del valore nominale di 0,51 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Nominativo	Carica	Eletto da
Calestani Nando	PCDA	Comune di Parma
Trivelli Marco	VICP	Comune di Parma
Maccini Nello	CONS	Comune di Parma
Mantovani Mario	CONS	Comune di Parma
Palestro Federico	CONS	c.c.i.a.a. di parma

Con assemblea straordinaria soci del 7 ottobre 2009 è stata conferita in Società per la Trasformazione del Territorio S.p.A.

SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.

Oggetto Sociale: Attivare nel territorio parmense infrastrutture e servizi di trasporto aereo organicamente adeguati alla dimensione dei traffici ed al grado dello sviluppo economico-sociale della provincia; gestione diretta dell'aeroporto "G.Verdi", onde permetterne l'agibilità per i vari aspetti civili, commerciali, turistici e culturali nel rispetto dei diritti e delle concessioni dell'Aereo Club, dei Reparti Militari e delle ditte operanti nel campo.

La Società è controllata da:

7,73 %	Comune di Parma
7,73 %	C.C.I.A.A. di Parma
5,55 %	Provincia di Parma
0,04 %	Altri enti Pubblici
0,83 %	Cassa Risparmio Parma e Piacenza
0,36 %	Banca Monte Parma
1,00 %	Altri Istituti di credito
67,95 %	Meinl Airports International
6,34 %	Unione parmense Industriali

0,06 %	Barilla G.& R. S.p.A.
0,09 %	Parmalat S.p.A.
2,31 %	Altri

Costituzione: Atto costitutivo del notaio Giuseppe Fornaciari, del 03/08/1983, Rep. n. 35789/12619.
Deliberazione del consiglio Comunale n. 1170 del 30/07/1987.

Capitale 28.609.600,00 € diviso in n. 572192 azioni del valore nominale di 50,00 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Nominativo	Carica	Eletto da
SEBASTIANI GIOVANNI	PCDA	U.p.i.
Romoli Antonio	VICP	Meinl airports
Malanca Enzo	CONS	c.c.i.a.a. di parma
Iotti Giuseppe	CONS	Provincia di parma
Mora Paolo	CONS	Comune di Parma
Raifer David	CONS	Airports international
Romario Fumagalli Franco	CONS	Airports international
Danovi Alessandro	CONS	Airports international
Mirante Giuseppe	CONS	Airports international
Pirrwitz Bjoern	CONS	Airports international
Sabato Tommaso	CONS	Meinl airports

SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODUTTIVI - S.P.A.

Oggetto Sociale: Favorire lo sviluppo economico ed imprenditoriale principalmente della Provincia di Parma, con particolare attenzione alle problematiche dell'innovazione del sistema infrastrutturale e produttivo, della valorizzazione delle risorse e dei potenziali endogeni al territorio, dello sviluppo armonico dell'Appennino e dei Comuni golionali del Po, del recupero e risanamento delle aree di degrado ambientale.

La Società è controllata da:

2,42 %	Comune di Parma
23,56 %	Provincia di Parma
17,60 %	Comunità Montana Ovest
9,13 %	C.C.I.A.A. di Parma
3,86 %	Comunità Montana Pr Est
7,55 %	Cassa Risparmio Pr & Pc
5,02 %	EM.RO Popolare S.p.A.
2,42 %	Banca Monte parma S.p.A.
4,83 %	Unione Parmense Industriali
0,50 %	Gruppo Imprese Artigiane di Parma
9,13 %	ERVET S.p.A.
13,99 %	Altri

Costituzione: Atto costitutivo del notaio Aminta Rota, del 18/04/1980, Rep.n.28481, Racc.n.12945.
Deliberazione del Consiglio Comunale n.316/33 del 05/04/1979.

Capitale 2.513.835,00 € diviso in n. 93105 azioni del valore nominale di 27,00 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Nominativo	Carica	Eletto da
Cardinali Alessandro	PCDA	Provincia di Parma
Vicini Antonio	VICP	Comunità montana Appennino Parma est
Scanferla Paolo	CONS	c.c.i.a.a. di Parma
Bertagnini Luciano	CONS	c.c.i.a.a. di Parma
Baroni Eros	CONS	Unione parmense industriali
Rossi Giovanni	CONS	Provincia di Piacenza
Iasoni Achille	CONS	Comunità montana valli taro e ceno
Steconci Angelo	CONS	Comune di Fidenza
Zanichelli Elisabetta	CONS	Cariparma Credit Agricole

STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA - S.P.A.

Oggetto Sociale: La realizzazione del Programma di Riqualificazione Urbana denominato "Stazione FS - ex Boschi", promosso dal Comune di Parma ai sensi della Legge Regionale Emilia-Romagna n.19 del 3 luglio 1998 "Norme in materia di riqualificazione urbana".

La Società è controllata al 100% dal Comune di Parma.

Costituzione: Deliberazione di Consiglio Comunale n.124/37 del 9/4/2002, successivo atto del Consiglio Comunale n.129/51 del 27/5/2003. Atto costitutivo del notaio Angelo Busani, del 15 ottobre 2003.

Capitale 9.960.000,00 € diviso in n. 996000 azioni del valore nominale di 10,00 € cadauna.

I rapporti con il comune di Parma sono disciplinati da una convenzione.

Il presidente del Consiglio di Amministrazione, Monteverdi Costantino, è stato eletto dal comune di Parma.

Con assemblea straordinaria soci del 4 novembre 2009 tale società è stata conferita in Società per la Trasformazione del Territorio S.p.A.

TEP S.P.A.

Oggetto Sociale: La gestione del trasporto pubblico locale, in ogni forma e con ogni mezzo idoneo; lo svolgimento di ogni servizio di trasporto sussidiario, integrativo e/o complementare al trasporto pubblico di linea; la gestione dei titoli di viaggio e dei servizi automatizzati o informatizzati di bigliettazione, anche per conto terzi.

La Società è controllata da:

50,00 %	Comune di Parma
50,00 %	Provincia di Parma

Costituzione: Deliberazione scissione totale "Tep Azienda Consorziale Trasporti". Atto costitutivo del notaio Angelo Busani, Rep.n.65881/18580 del 29/12/2000. Deliberazione del Consiglio Comunale n. 384/94 del 21/11/2000. Deliberazione del Consiglio Provinciale n. 114 del 15/12/2000.

Capitale 7.747.000,00 € diviso in n. 15494 azioni del valore nominale di 500,00 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Nominativo	Carica	Eletto da
Fadda Alessandro	VICP	Provincia di Parma
Bertorelli Giorgio	CONS	Comune di Parma
Bulloni Serra Giovanni	CONS	Comune di Parma
Buzzi Graziano	CONS	Provincia di Parma
Mauro Tiziano	PCDA	Comune di Parma

TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA TAVOLA S.R.L.

Oggetto Sociale: Gestire un centro servizi per la qualità, l'innovazione e la sicurezza nelle filiere agroalimentari, potenziando i servizi pubblici e associativi a favore delle imprese agricole, della trasformazione e distribuzione alimentare per il miglioramento delle produzioni e la sicurezza degli alimenti attuando la molteplicità delle azioni volte a contribuire allo sviluppo dei sistemi di qualità anche ambientale e alla salvaguardia del consumatore.

La Società è controllata da:

34,72 %	Provincia di Parma
16,49 %	Unione Parmense degli Industriali
6,34 %	C.C.I.A.A. di Parma
3,17 %	C.C.I.A.A. di Forlì
3,17 %	C.C.I.A.A. di Ferrara
3,17 %	Comune di Parma
2,54 %	Gruppo Imprese Artigiane
1,27 %	Centro Lattiero Caseario
2,54 %	Centro Ricerche Produzioni Vegetali
9,51 %	Centro Ricerche Produzioni Animali
1,27 %	Dinamica
2,54 %	Coltivatori Diretti Emilia-Romagna
1,58 %	Confagricoltura Emilia-Romagna
1,27 %	CIA Emilia-Romagna
0,63 %	Centro Servizi Ortofrutticoli
0,63 %	SSICA
1,90 %	Agri 2000
3,17 %	Provincia di Reggio Emilia
3,17 %	Provincia di Modena
0,31 %	Confconsumatori
0,61 %	Provincia di Piacenza

Costituzione: Atto costitutivo del noatio Rodolfo Cavandoli, del 28/09/1998, Rep.n.76616/13875.

Deliberazione del Consiglio Comunale n. 348/76 del 28/12/1999.

Capitale 162.870,00 € diviso in n. 162870 quote del valore nominale di 1,00 € cadauna.

Membri Consiglio di Amministrazione:

Nominativo	Carica	Eletto da
Rodolfi Aldo	PCDA	Unione parmense degli industriali
Guidotti Stefano	VICP	Provincia di Parma
Barilli Angelo	CONS	Provincia di Reggio Emilia
Egaddi Roberto	CONS	c.c.i.a.a. di Parma
Manfredini Rolando	CONS	Coldiretti Emilia-Romagna
Michelotti Giovanna	CONS	Comune di Parma
Bonazzi Lorenzo	CONS	Confragricoltura Emilia-Romagna
Pini Luigi	CONS	Provincia di Parma
Resta Sebastiano	CONS	Ervet
Ronchei Claudio	CONS	Gruppo imprese artigiane
Vicini Mauro	CONS	CIA Emilia-Romagna

Il campione, selezionato in considerazione dell'accessibilità dei dati, rappresenta il 75% delle aziende gestite dal servizio partecipazioni societarie, nonché, circa il 40% delle aziende partecipate dal comune di Parma. È composto da 30 aziende negli anni 2008/2007 e 29 nel 2006, poiché, l'ASP - AD Personam, azienda posseduta dal comune al 96%, è stata costituita per trasformazione delle Ipad di Parma "Fondazione Maria Pini" e "Istituti Riuniti di Assistenza per Inabili e Anziani - IRAIA" nel 2007.

Per l'analisi dei dati del campione di aziende selezionato è stato utilizzato il software SPSS, nonché Excel.

Da una prima osservazione dei dati raccolti è emerso, oltre all'imponente valore economico, finanziario, e patrimoniale di queste società (che trova limitato riscontro nel bilancio dell'ente), quanto segue:

- quasi tutte le aziende hanno nel consiglio di amministrazione un membro eletto dal Comune di Parma. In alcuni casi è stata riscontrata la presenza di patti parasociali inerenti le designazioni dei consiglieri.
- Diversamente dalla maggioranza delle aziende (con esercizi sociali coincidenti con l'anno solare), gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma e quelli di PARMAINFANZIA S.P.A. si chiudono rispettivamente il 30/06 e il 31/08 di ogni anno.
- La società Enìa S.p.a., quotata in borsa dal 10/07/2007 (soggetta, pertanto, diversamente dalle altre aziende analizzate, ai principi contabili internazionali - IAS), da sola, ha generato oltre il 70% del valore della produzione del gruppo di aziende analizzate nel triennio.

I suoi dati di bilancio, pertanto, hanno una forte incidenza sulla presente analisi.

La media e la mediana della quota di capitale delle aziende analizzate, posseduta dal comune di Parma, negli anni 2006, 2007 e 2008 è rispettivamente:

	2006	2007	2008
Media	48,46%	50,05%	50,05%
Mediana	45%	47,50%	47,50%

La differenza del dato del 2006, rispetto agli anni 2007 e 2008, dipende solo dalla citata assenza dalla ASP - AD Personam.

Confrontando la media dei valori di alcuni dati di Stato patrimoniale e Conto economico del campione selezionato, nei tre anni esaminati (vedi schemi successivi per un'analisi delle singole voci), emerge quanto segue:

- il valore medio delle immobilizzazioni dopo un leggero incremento nel 2007, rispetto all'anno 2006; si è ridotto nel 2008. Questo dato denota la riduzione di investimenti in immobilizzazioni;
- l'attivo circolante in media è aumentato costantemente negli anni 2006, 2007 e 2008;
- la media del patrimonio delle aziende dopo un importante aumento nel 2007, rispetto all'anno 2006, si è drasticamente ridotto nel 2008;
- conseguentemente la media dei debiti dopo una lieve riduzione nel 2007, rispetto all'anno 2006, è aumentata nel 2008.
- Il valore della produzione ed i corrispondenti costi monetari, dopo una flessione nel 2007, rispetto all'anno 2006, sono in media aumentati nel 2008;
- l'EBITDA, infatti, è aumentato in modo quasi costante nel triennio;
- tuttavia, il risultato prima delle imposte si è costantemente ridotto. Questo dato evidenzia il forte impatto dei costi non monetari, della gestione finanziaria e straordinaria nei bilanci di queste società.
- Il risultato netto, a seguito della riduzione della componente fiscale, non ha registrato grosse differenze nel triennio analizzato.

<i>STATO PATRIMONIALE</i>	Media 2008	Media 2007	Media 2006*
Stato Patrimoniale Attivo	96627494,13	97046262,7	92156203,38
A-Crediti verso Soci	13553,76667	46398,53333	88397,44828
B-Immobilizzazioni	64585893,3	65846574,33	64396193,69
BI-Immateriali	2762988,767	1686162,867	1474693,621
Avviamento	958233,4	378229,8	376622,3448
Altre Immobilizzazioni Immateriali	1804755,367	1307933,067	1098668,724
BII-Materiali	50540193,43	46518602,87	44556337,79
Terreni e Fabbricati	5528194,533	4543229,6	4382696,207
Altre Immobilizzazioni Materiali	12914077,63	13221444,33	12457933,66
BIII-Finanziarie	11282711,1	1619870,767	18364564,83
Partecipazioni e Azioni Proprie	10197098,43	16109078,8	14891910,76
Crediti e Altri Titoli	1083612,667	1532729,8	3472654,069
C-Attivo Circolante	31957023,77	30980482,9	27585297,1
CI-Rimanenze	9941609,8	7436017,633	5748317,414
CII-Crediti	16356248,4	18360401,47	14848526,97
CIII-Attività Finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	1341827,067	778286,2	2169576,897
CIV-Disponibilità Liquide	4317338,5	4405777,6	4818875,828
D-Ratei e Risconti	71023,3	172806,9333	86315,13793
Stato Patrimoniale Passivo	-96627494,13	-97046262,57	-92156203,38
A-Patrimonio Netto	-28888769,23	-33380503	-24603447,03
AI-Capitale Sociale	-10810593,6	-9563180,433	-8929219,414
AII-VIII-Riserve	-15947458,8	-22300209,9	-14209889,59
Perdite portate a nuovo	-649136,0667	31254,83333	63306,2069
AIX-(Utile) Perdita di Esercizio	-1405028,7	-1378602,133	-1300053,069
AX-XI-Patrimonio di Terzi	-76552,06667	-169765,3667	-227591,1724

B-Fondi per Rischi e Oneri	-4318816,7	-3508808,167	-3010500,172
BI-Fondi di Trattamento di Quiescenza e Obblighi simili	-1200	-600	-4758,62069
BII-Fondi per Imposte	-32576,23333	-178738,1	-192052,7931
BIII-Altri	-890960,8	-930204,4667	-912465,8621
C-Fondo TFR	-1684143,367	-1726508,267	-2313410
D-Debiti	-60746707,83	-57278775,37	-61058464,31
D1-Obbligazioni	0	-495,5666667	0
Entro 12 mesi	0	-62,26666667	0
Oltre 12 mesi	0	-433,3	0
D2-Obbligazioni Convertibili	0	0	0
Entro 12 mesi	0	0	0
Oltre 12 mesi	0	0	0
D3-Debiti verso Soci per Finanziamenti	-34653,93333	-1013,4	-112644,5517
D4-Debiti vs Banche	-31258815,47	-31265948,53	-29684061,14
Entro 12 mesi	-8342376,6	-13274446,7	-13368657,31
Oltre 12 mesi	-23003018,4	-17991501,83	-16315403,83
D5-Debiti vs Altri Finanziatori	-1616982,867	-1609020,233	-1677830,655
Entro 12 mesi	-1550431,533	-713912,9667	-817134,4483
Oltre 12 mesi	-66551,33333	-895107,2667	-860696,2069
D6-Acconti	-2084851,567	-2134807,667	-2535938,345
D7-Debiti vs Fornitori	-12908750,2	-15489869,6	-13514788,41
D8-Debiti rappresentati da Titoli di Credito	0	0	0
D9-Debito vs Controllate	-93067,93333	-63714,6	-92542,7931
D10-Debito vs Collegate	-294706,1667	-128113,3	-180277,2069
D11-Debito vs Controllanti	-676946,1667	-1170955,767	-399269,7586
D12-Debiti Tributari	-876783,7	-1136526,7	-1170346,241
D13-Debiti vs Istituti di Previdenza e di Sicurezza Sociale	-100132,8	-99494,6	-79134,72414
D14-Altri Debiti	-10662693,87	-4178815,4	-11723036
E-Ratei e Risconti	-986044,9667	-1151667,767	-1170381,862

* Nel 2006 sono state analizzate 29 aziende - vedi appendice.

CONTO ECONOMICO	Media 2008	Media 2007	Media 2006*
A-VALORE DELLA PRODUZIONE	58754966,4	52177183,87	53968972,83
A1-Ricavi delle Vendite e delle Prestazioni	53351925,27	47579920,67	49061759,07
A2-Variazioni delle Rimanenze di SL e PF	1704269,367	768548,1667	1933011,345
A3-Variazioni dei Lavori in Corso su Ordinazione	24504,23333	-985,6333333	-299,2758621
A4-Incrementi di Immobilizzazioni per Lavori Interni	955397,1	975924,2667	684353,3448
A5-Altri Ricavi e Proventi	2718870,433	2853776,4	2290148,345
COSTI MONETARI	-48895205,7	-44145161,33	-46432433
B6-Materie Prime, Sussidiarie, di consumo e merci	-30338976,23	-24835769,3	-27627893,76
B7-Servizi	-12721911,97	-11650787,57	-11290045,79
B8-Godimento Beni di Terzi	-260132,3667	-269854,8	-260669,7931
B9-Personale	-5902891	-5640246,367	-5539259,034
Salari e Stipendi	-1425605,833	-1311769,467	-1189091
Oneri Sociali	-410465,6333	-379416,6333	-353446,6552

TFR	-104253,8667	-102092,6	-96621,17241
Trattamento di quiescenza e simili	-3274,2	-2462,066667	0
Altri Costi	-128246,2333	-111349,4667	-103767,7586
B11-Variazione Rimanenze	528739,2333	-5041,866667	8959,482759
B14-Oneri diversi di gestione	-1760021,5	-1743461,433	-1723524,103
EBITDA	8299772,567	8032022,533	7536539,828
COSTI NON MONETARI	-4755763,967	-4407069,733	-4237482,103
B10-Ammortamenti e Svalutazioni	-3807971,233	-3658155,133	-3552261,517
Immobilizzazioni Immateriali	-106644,3333	-84596,03333	-88595,27586
Immobilizzazioni Materiali	-1426326,267	-1484745,933	-1482111,138
Altre Svalutazioni delle Immobilizzazioni	-317,6	0	-9706,862069
Svalutazione Crediti e Disponibilità Liquide	-32356,56667	-5267,733333	-10081,89655
B12-Accantonamento Rischi	-23831,53333	-27762,36667	-10301,86207
B13-Altri Accantonamenti	-923961,2	-721152,2333	-674918,7241
EBIT	3544008,6	3624952,8	3299057,724
C-Proventi e Oneri Finanziari	-1194769,367	-983036	-604427,6207
C15-Proventi Finanziari da Partecipazioni	48870	53784,5	64168,13793
C16-Altri Proventi Finanziari	695954,3	438244,2667	644597,8621
C17-Oneri Finanziari	-1939593,667	-1475064,767	-1313193,621
D-Rettifiche di Valore di Attività Fin.	-3048,766667	-26860,73333	-13029,68966
D18-Rivalutazioni	0	0	0
D19-Svalutazioni	-3048,766667	-26860,73333	-13029,68966
E-Proventi e Oneri Straordinari	-213570,2	74119,93333	22318,7931
E20-Proventi Straordinari	82388	77294,1	47830,48276
E21-Oneri Straordinari	-295958,2	-3174,166667	-25511,68966
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	2132620,267	2689176	2703919,207
E22-Imposte sul reddito di esercizio	-660809	-1213280,5	-1270128,103
RISULTATO NETTO	1471811,267	1475895,5	1433791,103
E24-Risultato di pertinenza di terzi	-92219,2	-97293,36667	-133751,8276
RISULTATO NETTO	1379592,067	1378602,133	1300039,276

* Nel 2006 sono state analizzate 29 aziende - vedi appendice.

Al fine di comprendere l'andamento delle singole aziende del campione si sono calcolati i seguenti indici e indicatori patrimoniali (vedi tabella n. 15 e n. 16):

- % debiti su totale passivo
- Indice di Indipendenza finanziaria
- Indice copertura Immobilizzazioni
- Rigidità impieghi
- ROI
- ROE

Tabella n. 15: Indici e indicatori patrimoniali anni 2008/2007/2006

Azienda	% debiti su totale passivo 2008	% debiti su totale passivo 2007	% debiti su totale passivo 2006	Indice di Indipendenza finanziaria 2008	Indice di Indipendenza finanziaria 2007	Indice di Indipendenza finanziaria 2006	Indice copertura Immobiliz. 2008	Indice copertura Immobiliz. 2007	Indice copertura Immobiliz. 2006
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	44,18%	47,17%	47,17%	0,498	0,475	0,482	0,730	0,697	0,675
ADE S.P.A.	69,39%	67,20%	71,76%	0,181	0,204	0,197	0,508	0,505	0,653
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	57,79%	52,41%	66,56%	0,422	0,476	0,334	5,533	3,796	5,817
ASCAA S.P.A.	22,81%	20,60%	22,49%	0,636	0,636	0,635	0,833	0,890	0,917
ASP - AD PERSONAM	20,25%	21,05%		0,779	0,763		0,988	1,015	
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	46,82%	88,76%	94,95%	0,525	0,094	0,050	1272,025	109,442	0,053
AUTOCISA S.P.A.	74,62%	75,75%	78,26%	0,183	0,170	0,149	0,236	0,228	0,188
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	70,31%	40,53%	39,12%	0,153	0,302	0,304	0,187	0,375	0,342
CASADESSO S.P.A.	81,70%	68,73%	52,17%	0,182	0,308	0,477	0,347	0,723	0,743
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	16,68%	15,19%	21,79%	0,661	0,654	0,588	0,758	0,853	0,812
ENIA S.P.A.	63,36%	58,05%	68,23%	0,293	0,365	0,259	0,397	0,511	0,354
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	35,17%	33,42%	30,85%	0,565	0,578	0,619	2,224	1,960	1,781
FIERE DI PARMA S.P.A.	32,79%	33,64%	37,49%	0,630	0,574	0,594	1,073	1,039	0,921
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	94,41%	89,29%	107,46%	-0,039	0,075	-0,099	-0,087	0,183	0,194
INFOMOBILITY S.P.A.	91,30%	93,44%	95,52%	0,030	0,028	0,027	0,241	0,173	0,212
IT CITY S.P.A.	53,36%	37,28%	40,37%	0,389	0,554	0,478	2,730	2,235	1,883
METRO PARMA S.P.A.	81,83%	57,95%	87,81%	0,100	0,159	-0,004	0,134	0,285	0,007
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	95,20%	94,98%	97,28%	0,044	0,047	0,026	3,180	1,780	1,290
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	48,71%	51,36%	52,81%	0,488	0,464	0,469	0,524	0,533	0,558
PARMABITARE S.R.L.	99,27%	98,95%	97,13%	0,007	0,010	0,029	0,019	0,038	
PARMAINFANZIA S.P.A.	79,59%	62,78%	67,10%	0,144	0,304	0,307	0,246	0,806	5,616
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	35,50%	109,18%	66,12%	0,645	-0,092	0,339	7,228	-1,652	9,237
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	97,31%	98,71%	96,85%	0,024	0,013	0,031	15,028	0,097	0,177
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	15,42%	15,98%	14,78%	0,762	0,750	0,754	1,135	1,273	1,298
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	95,19%	94,23%	86,62%	0,022	0,028	0,056	3,023	0,064	6,280
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	29,18%	66,53%	58,23%	0,697	0,304	0,394	1,559	0,411	0,524
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	84,12%	80,22%	82,14%	0,145	0,157	0,149	0,843	0,790	0,935
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	78,58%	64,26%	73,56%	0,214	0,357	0,264	44,221	804,034	120,947
TEP S.P.A.	26,19%	21,19%	19,77%	0,378	0,371	0,350	1,184	0,990	0,789
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	69,02%	67,33%	70,96%	0,303	0,323	0,290	5,371	8,945	11,890
MEDIA	60,34%	60,87%	63,63%	0,335	0,315	0,295	45,747	31,434	6,253
MEDIANA	66,19%	63,52%	67,10%	0,298	0,306	0,304	0,916	0,756	0,800

Tabella n. 16: Indici e indicatori patrimoniali anni 2008/2007/2006

Azienda	Rigidità impieghi 2008	Rigidità impieghi 2007	Rigidità impieghi 2006	ROI 2008	ROI 2007	ROI 2006	ROE 2008	ROE 2007	ROE 2006
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0,682	0,682	0,714	-0,024	0,008	0,007	-0,058	0,005	0,000
ADE S.P.A.	0,356	0,405	0,302	0,027	0,024	0,174	0,028	-0,013	0,685
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0,076	0,125	0,057	0,026	0,335	-0,097	0,030	0,353	-0,416
ASCAA S.P.A.	0,764	0,714	0,692	-0,006	0,022	0,035	0,007	0,005	0,011
ASP - AD PERSONAM	0,788	0,751		0,003	0,002		-0,012	-0,012	
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	0,000	0,001	0,940	-0,005	-0,003	-0,024	-0,011	-0,289	-0,760
AUTOCISA S.P.A.	0,774	0,748	0,790	0,052	0,060	0,056	0,146	0,209	0,212
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	0,815	0,805	0,890	-0,007	-0,009	0,002	0,002	0,004	0,001
CASADESSO S.P.A.	0,525	0,426	0,642	-0,041	-0,046	-0,222	-0,208	-0,185	-0,452
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	0,872	0,767	0,725	0,024	0,032	0,016	0,025	0,018	0,003
ENIA S.P.A.	0,738	0,714	0,732	0,045	0,039	0,039	0,066	0,039	0,060
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0,254	0,295	0,348	0,012	-0,001	0,026	0,009	-0,017	0,019
FIERE DI PARMA S.P.A.	0,587	0,552	0,645	0,007	-0,029	0,032	0,010	-0,024	0,018
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0,446	0,407	0,510	-0,067	0,046	-0,129	4,236	-0,376	2,097
INFOMOBILITY S.P.A.	0,125	0,163	0,130	0,063	0,045	0,044	0,069	0,021	0,078
IT CITY S.P.A.	0,143	0,248	0,254	0,009	0,108	0,149	-0,019	0,147	0,259
METRO PARMA S.P.A.	0,746	0,559	0,606	0,003	0,062	-0,011	0,023	0,055	4,328
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0,014	0,026	0,020	0,018	0,020	-0,003	0,390	0,393	0,017
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0,931	0,871	0,841	0,019	0,011	0,011	-0,003	-0,004	0,000
PARMABITARE S.R.L.	0,381	0,276		0,035	0,018	-0,002	0,002	0,001	-0,024
PARMAINFANZIA S.P.A.	0,585	0,378	0,055	0,004	0,021	0,016	0,005	0,028	0,017
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0,089	0,056	0,037	-0,006	-0,614	-0,019	-0,009	6,703	-0,055
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	0,002	0,133	0,177	0,047	0,005	0,001	0,442	-0,834	-0,085
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	0,672	0,589	0,581	0,000	-0,005	-0,004	0,009	0,001	0,001
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	0,007	0,435	0,009	0,039	0,025	0,040	0,003	0,007	0,000
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0,447	0,740	0,751	-0,128	-0,265	-0,218	-0,183	-0,981	-0,630
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	0,172	0,198	0,159	0,045	0,042	0,030	0,000	0,000	0,000
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	0,005	0,000	0,002	0,021	0,209	0,003	0,000	0,345	-0,021
TEP S.P.A.	0,319	0,374	0,444	-0,007	0,010	0,020	0,002	0,014	0,014
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	0,056	0,036	0,024	0,044	0,000	0,014	0,006	0,025	-0,008
MEDIA	0,412	0,416	0,431	0,008	0,006	0,000	0,167	0,188	0,185
MEDIANA	0,413	0,406	0,477	0,011	0,019	0,011	0,005	0,005	0,001

Dall'analisi degli stessi, è emerso che circa il 50% di esse ha una percentuale di debiti sul totale passivo superiore al 75% nel triennio considerato, infatti sia la media che la mediana della percentuale suddetta risulta superiore al 60% negli anni 2006, 2007 e 2008 (vedi tabella n. 15).

Gli indici di indipendenza finanziaria (patrimonio netto/totale attivo) delle diverse società confermano l'esistenza di situazioni di sottocapitalizzazione.

Questo indice indica quanto del totale dei mezzi investiti nell'azienda è stato finanziato dal capitale proprio o dal capitale di terzi.

A livello europeo tale indice dovrebbe essere pari a 0,25-0,30 altrimenti l'impresa è sottocapitalizzata. Nonostante in media nel triennio analizzato risulta 2 anni su 3 superiore allo 0,30 (vedi tabella n. 15) molte delle aziende analizzate hanno valori inferiori allo 0,10.

L'indice di copertura delle immobilizzazioni (patrimonio netto/immobilizzazioni) è considerato un indicatore delle garanzie che l'azienda è in grado di fornire ai finanziatori esterni. Tale rapporto dovrebbe essere superiore a 1. La media di tale indice calcolata in tabella n. 15, risulta fortemente condizionata dalla presenza di alcuni valori anomali (esempio: Authority S.p.a., Stazione società di trasformazione urbana S.p.a., ecc.). Prescindendo dalla stessa, risulta che circa il 60% delle società analizzate presenta un valore inferiore all'unità.

L'indice di rigidità degli impieghi (immobilizzazioni/totale attivo) permette di definire la composizione degli impieghi, che dipende sostanzialmente dal tipo di attività svolta dall'azienda e dal grado di flessibilità della struttura aziendale (vedi tabella n. 16). Più la struttura degli impieghi è elastica, maggiore è la capacità di adattamento dell'azienda alle mutevoli condizioni di mercato; un'eccessiva rigidità degli impieghi invece, comporta difficoltà da parte dell'impresa ad adeguarsi alla nuova situazione verificatasi, oltre che il sostenimento di notevoli costi di struttura. Come è evidente non esiste un livello ottimale di elasticità e rigidità in quanto ogni settore presenta una propria combinazione tra i due impieghi. Orientativamente è possibile asserire che se l'indice di rigidità degli impieghi si aggira intorno al 50/60% siamo in una situazione non troppo rigida.

Il return on equity in sigla ROE (utile d'esercizio/patrimonio netto) esprime il tasso di ritorno sul capitale di rischio investito nella gestione. È un indice di carattere generale, in quanto tiene conto anche dei componenti straordinari della gestione, dei componenti finanziari e dei componenti fiscali.

Per valutare l'efficienza economica della gestione caratteristica cioè in quale misura l'impresa è in grado di remunerare il capitale di proprietà e quello di credito investito nell'attività l'indice di riferimento è il return on investment in sigla ROI (EBIT/totale attivo).

Un ROI, ad esempio, del 20% (o 0,20), manifesta che 100 di capitale investito producono un reddito lordo di 20, che deve essere sufficiente per compensare anche i componenti estranei alla gestione caratteristica.

Un indice negativo del ROI rivela una gestione economica caratteristica negativa, che compromette la possibilità di rimborso dei debiti.

Orientativamente il suo valore minimo deve possibilmente superare il costo medio del denaro.

Se inferiore significa che le fonti esterne (banche e in generale terzi finanziatori) o il capitale proprio è remunerato meno del costo medio del denaro.

Come si evince in tabella n. 16 diverse società tra quelle analizzate presentano un ROI negativo.

L'effetto trasferito dal ROI al ROE in relazione all'altezza dell'indebitamento identifica l'effetto leva (leverage) o leva finanziaria.

In sintesi se il ROI è maggiore del tasso di finanziamento conviene finanziare lo sviluppo aziendale con il ricorso al capitale di credito. In tal caso, infatti, il capitale di rischio viene a beneficiare dell'effetto leva dovuto al «guadagno gratuito» ottenibile grazie alla differenza positiva fra il ROI e il tasso dei finanziamenti.

Se il ROI è minore del tasso di finanziamento, conviene operare nel modo opposto, ovvero finanziare lo sviluppo con il ricorso al capitale di rischio.

Gli indici analizzati per le aziende partecipate pubbliche che presentano la peculiarità di non collocare i servizi prodotti tramite il mercato e nascono per fini sociali, come premesso nel

paragrafo 1.5, hanno un significato molto marginale. Molte volte per esse non è quantificabile un valore della produzione che serva a reintegrare i costi e dia la misura del gradimento appunto attraverso il mercato, della combinazione produttiva realizzata e dunque dell'efficienza/efficacia attraverso la stessa dimostrata.

Ne consegue, che è doveroso osservare che fermo restando l'esigenza di realizzare i tradizionali equilibri di tipo economico, finanziario e patrimoniale, in ambito pubblico si evidenzia che la dimostrazione della performance, in via preventiva e in via consuntiva, deve seguire anche strade diverse, che integrino le conoscenze normalmente ritraibili dalla contabilità generale, o dalla contabilità finanziaria (che è in grado di informare in modo ancora più limitato).

Tuttavia, l'analisi di questi dati in rapporto con quelli dell'ente (in primis il livello di indebitamento) evidenziano l'inadeguatezza dell'informazione esposta nel bilancio consuntivo del comune ad esprimere il reale andamento del GPL.

Al fine di evidenziare il peso delle diverse finalità istituzionali delle partecipate e migliorare il grado di analisi, si è segmentato il campione nei seguenti 6 gruppi:

1. società di servizi pubblici locali: ADE S.p.a., C.A.L. S.r.l., Parmainfanzia S.p.a., Farmacie di Parma S.p.a., T.E.P. S.p.a. e Enìa S.p.a.;
2. società strumentali: Agenzia Parma energia S.r.l., Infomobility S.p.A., IT CITY S.p.a. e Parma Gestione Entrate S.p.a.;
3. società di scopo: Casadesso S.p.a., Parmabitare S.r.l., Metro Parma S.p.a., Authority S.p.a., Pasubio S.p.a. e Stazione società di trasformazione urbana S.p.a. (tutte dedite alla trasformazione, riqualificazione e costruzione urbana ad abitativa);
4. società per lo sviluppo locale: CE.P.I.M. S.p.a., Teta S.r.l., Fiere di Parma S.p.a., SO.GE.A.P. S.p.a., SO.PR.I.P. S.p.a., S.P.I.P. S.p.a. e Autocisa S.p.a.;
5. società patrimoniali: ASCAA S.p.a., S.M.T.P. S.p.a. e Parmainfrastrutture S.p.a.;
6. altre entità economiche A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna, ASP - AD Personam, Fondazione Collegio Europeo di Parma e Parma Tecninnova Consorzio.

Per le annualità 2008, 2007 e 2006, nei rispettivi gruppi/finalità, si sono calcolate: Media, Errore Standard dalla Media, Mediana, Moda, Deviazione standard, Varianza e somma, dei seguenti dati di bilancio (vedi statistiche in appendice):

Valore della produzione;

Costi monetari;

EBITDA;

Costi non monetari;

EBIT;

Risultato prima delle imposte;

Imposte sul reddito di esercizio;

Risultato netto

Totale stato patrimoniale attivo

Immobilizzazioni;

Attivo circolante;

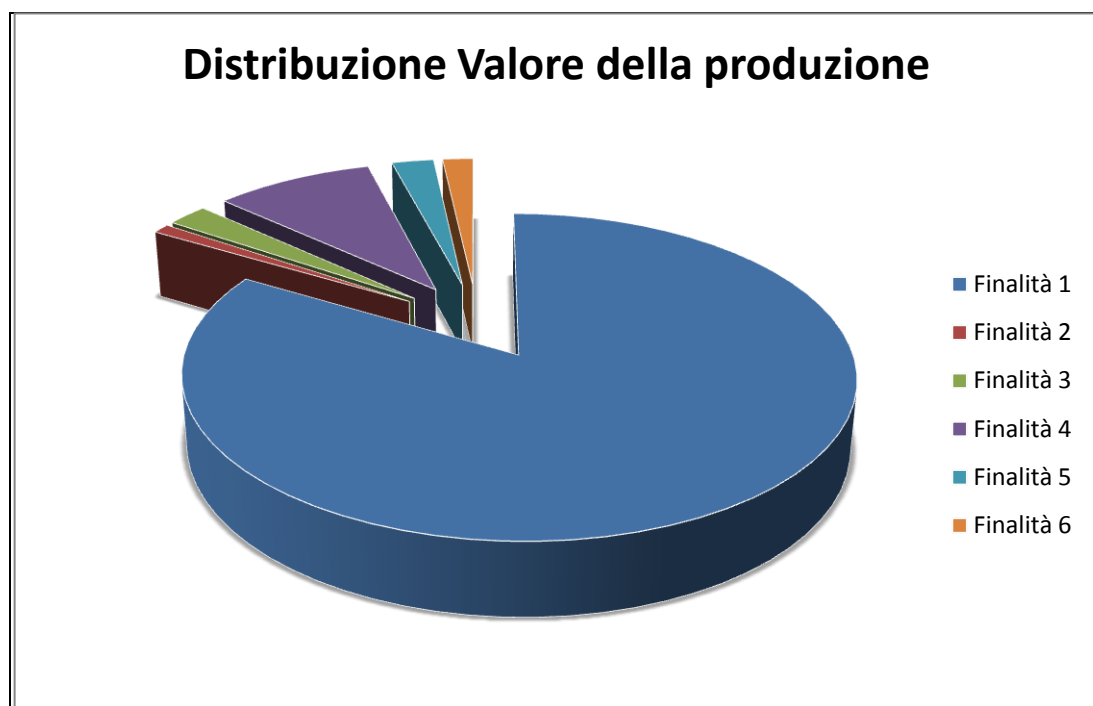
Patrimonio netto;

Debiti.

In sintesi dall'esame delle stesse, a cui si rinvia per un minuzioso confronto è emerso che:

- le società di servizi pubblici locali (Finalità 1) hanno generato nel 2008 l'83,44% del valore della produzione delle aziende analizzate, seguite dalle società per lo sviluppo locale (Finalità 4) che hanno generato il 9,10% (vedi tabella successiva e relativo grafico a torta).

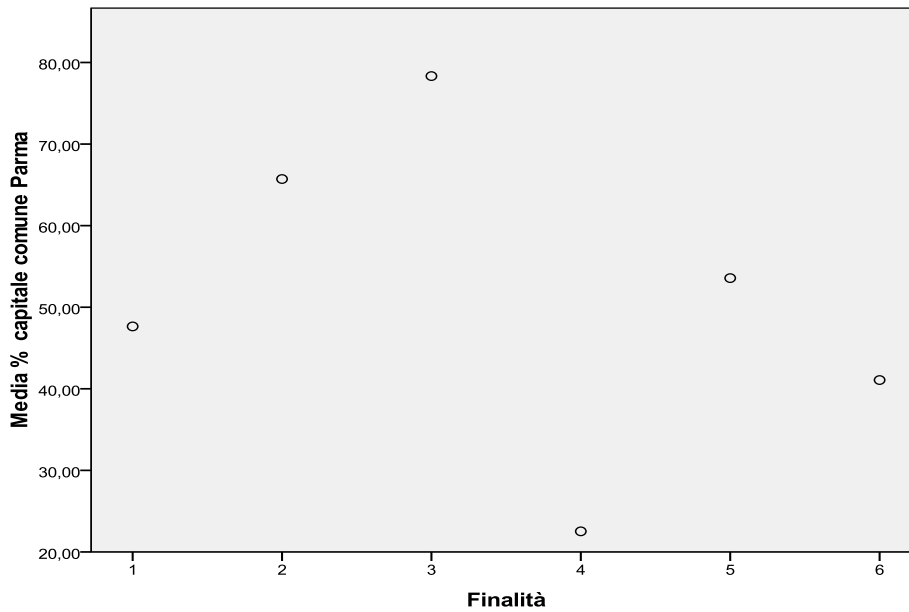
Gruppo/finalità	Somma Valore dalla produzione 2008	Percentuale gruppo 2008
1	1470801634	83,44%
2	17315343	0,98%
3	41010646	2,33%
4	160336903	9,10%
5	42273501	2,40%
6	30910965	1,75%
Totale	1762648992	100%



Tale condizione di forte dislivello, che trova a grandi linee riscontro anche nelle annualità 2007/2006 e su tutti i dati di bilancio esaminati, è causata dalla presenza tra le società di servizi pubblici locali di Enìa S.p.a., i cui valori di stato patrimoniale e conto economico hanno un forte impatto all'interno del campione selezionato.

- Le altre entità economiche (Finalità 6) hanno generato mediamente risultati netti negativi (perdite) in tutti gli esercizi analizzati.

Tuttavia, confrontando la media delle quote di capitale delle aziende selezionate, posseduta dal comune di Parma nelle diverse finalità, nel biennio 2006/2007, emerge che le quote maggiori sono detenute nelle società di scopo (3.), quelle minori nelle società per lo sviluppo locale (4.). Vedi di seguito il diagramma di dispersione raggruppato e le statistiche per ogni finalità/gruppo.



Statistiche^a

% capitale comune Parma

N	Validi	6
	Mancanti	0
Media		47,6467%
E.S. della media		12,21383%
Mediana		47,5000%
Deviazione std.		29,91765%
Varianza		895,066

a. Finalità = 1

Statistiche^a

% capitale comune Parma

N	Validi	7
	Mancanti	0
Media		22,5257%
E.S. della media		12,93489%
Mediana		7,7300%
Deviazione std.		34,22249%
Varianza		1171,179

a. Finalità = 4

Statistiche^a

% capitale comune Parma

N	Validi	4
	Mancanti	0
Media		65,7150%
E.S. della media		12,12138%
Mediana		60,0000%
Deviazione std.		24,24276%
Varianza		587,712

a. Finalità = 2

Statistiche^a

% capitale comune Parma

N	Validi	3
	Mancanti	0
Media		53,5667%
E.S. della media		25,84030%
Mediana		50,0000%
Deviazione std.		44,75671%
Varianza		2003,163

a. Finalità = 5

Statistiche^a

% capitale comune Parma

N	Validi	6
	Mancanti	0
Media		78,3333%
E.S. della media		14,38904%
Mediana		100,0000%
Deviazione std.		35,24580%
Varianza		1242,267

a. Finalità = 3

Statistiche^a

% capitale comune Parma

N	Validi	4
	Mancanti	0
Media		41,0725%
E.S. della media		18,77144%
Mediana		27,0000%
Deviazione std.		37,54288%
Varianza		1409,468

a. Finalità = 6

Nel 2006 solo le statistiche inerenti la finalità 6. Altre entità economiche, assumono valori diversi per l'assenza dell'ASP - AD Personam. In tale anno, per il gruppo Finalità 6, la media ha un valore pari a 22,76%, e la mediana un valore pari al 20%.

L'analisi della composizione delle diverse percentuali di possesso detenute dal comune di Parma nelle partecipate, evidenzia quali sono le finalità istituzionali delle società nelle quali il comune, per norma e/o per scelte politiche/amministrative, detiene una rilevante partecipazione e quindi un "interesse" al controllo di diritto.

Rapportando i debiti dei vari gruppi al rispettivo totale stato patrimoniale passivo emerge che le altre entità economiche (Finalità 6) e le società di scopo (Finalità 3) presentano, le più elevate percentuali medie di indebitamento.

Al fine di determinare se esiste una correlazione statistica tra la quota di partecipazione del comune di Parma nelle aziende partecipate ed il livello di indebitamento delle stesse si è calcolato, per l'annualità 2008, 2007 e 2006, l'indice di correlazione di Pearson, anche detto coefficiente di correlazione di Pearson.

Date due variabili statistiche X e Y, l'indice di correlazione di Pearson, in sintesi, definisce la linearità tra la loro covarianza divisa per il prodotto delle deviazioni standard delle due variabili:

$$\rho_{xy} = \frac{\sigma_{xy}}{\sigma_x \sigma_y}$$

dove
 σ_{xy} , è la covarianza tra X e Y
 σ_x, σ_y , sono le due deviazioni standard

Il coefficiente assume sempre valori compresi tra -1 e 1: $-1 \leq \rho_{xy} \leq 1$

Se:

$\rho_{xy} > 0$, le variabili x e y si dicono *direttamente correlate*, oppure *correlate positivamente*;

$\rho_{xy} = 0$, le variabili x e y si dicono *incorrelate o indipendenti*;

$\rho_{xy} < 0$, le variabili x e y si dicono *inversamente correlate*, oppure *correlate negativamente*.

Per la correlazione diretta si distingue inoltre:

$0 < \rho_{xy} < 0,3$: *correlazione debole*;

$0,3 < \rho_{xy} < 0,7$: *correlazione moderata*;

$\rho_{xy} > 0,7$: *correlazione forte*.

2008 Correlazioni

		% capitale comune Parma	Debiti
% capitale comune Parma	Correlazione di Pearson	1	0,198
	Sig. (2-code)		0,293
	N	30	30
D-Debiti	Correlazione di Pearson	0,198	1
	Sig. (2-code)	0,293	
	N	30	30

2007 Correlazioni

		% capitale comune Parma	Debiti
% capitale comune Parma	Correlazione di Pearson	1	0,214
	Sig. (2-code)		0,257
	N	30	30
D-Debiti	Correlazione di Pearson	0,214	1
	Sig. (2-code)	0,257	
	N	30	30

2006 Correlazioni

		% capitale comune Parma	Debiti
% capitale comune Parma	Correlazione di Pearson	1	0,217
	Sig. (2-code)		0,258
	N	29	29
D-Debiti	Correlazione di Pearson	0,217	1
	Sig. (2-code)	0,258	
	N	29	29

Dall'esame delle tabelle emerge l'esistenza di una correlazione diretta, seppur debole (o poco significativa), nel triennio analizzato, tra la quota di partecipazione del comune di Parma nelle aziende partecipate ed il livello di indebitamento delle stesse. Tale evidenza statistica da credito alla riflessione che l'esternalizzazione dei servizi è strumentale all'eliminazione dai bilanci pubblici dei debiti pregressi e mutui futuri che possono così transitare nei bilanci delle partecipate, di fatto un'esigenza obbligata per evitare i rigidi meccanismi imposti dal patto di stabilità.

Allo stesso modo, al fine di determinare se esiste una correlazione statistica tra la quota di partecipazione del comune di Parma nelle aziende partecipate ed il valore della produzione delle stesse si è calcolato il citato indice di correlazione di Pearson, per l'annualità 2008, 2007 e 2006.

Correlazioni 2008

		% capitale comune Parma	A-VALORE DELLA PRODUZIONE
% capitale comune Parma	Correlazione di Pearson	1	-0,178
	Sig. (2-code)		0,348
	N	30	30
A-VALORE DELLA PRODUZIONE	Correlazione di Pearson	-0,178	1
	Sig. (2-code)	0,348	
	N	30	30

Correlazioni 2007

		% capitale comune Parma	A-VALORE DELLA PRODUZIONE
% capitale comune Parma	Correlazione di Pearson	1	-0,183
	Sig. (2-code)		0,334
	N	30	30
A-VALORE DELLA PRODUZIONE	Correlazione di Pearson	-0,183	1
	Sig. (2-code)	0,334	
	N	30	30

Correlazioni 2006

		% capitale comune Parma	A-VALORE DELLA PRODUZIONE
% capitale comune Parma	Correlazione di Pearson	1	-0,180
	Sig. (2-code)		0,350
	N	29	29
A-VALORE DELLA PRODUZIONE	Correlazione di Pearson	-0,180	1
	Sig. (2-code)	0,350	
	N	29	29

Dall'esame delle tabelle emerge l'esistenza di una correlazione inversa, nel triennio analizzato, tra la quota di partecipazione del comune di Parma nelle aziende partecipate ed il valore della produzione delle stesse.

Dalla stessa, nonché da tutto quanto emerso nella presente analisi, discende la dimostrazione che il bilancio consuntivo dell'ente pubblico locale, da solo, non consente il reale apprezzamento degli impatti economici, finanziari, patrimoniali del complesso delle attività di prestazione dei servizi, che risultano espresse in modo frammentato nei bilanci dei singoli soggetti gestori.

Per ottenere tale risultato occorre implementare il bilancio consolidato.

Il comune di Parma, come visto precedentemente, è tra i maggiori enti locali italiani per presenza di Società a Partecipazione Pubblica Locale, ha una controllata, Enia spa, quotata in borsa, la quale redige un bilancio IAS/IFRS; e altre controllate che seguono la normativa civilistica (utilizzando presumibilmente diversi criteri di valutazione, non avendo l'ente emanato direttive per attuare l'omogeneità sostanziale) ed altre ancora, non analizzate nel presente studio, che invece ricorrono a sistemi contabili diversi.

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

Per attuare il consolidato occorre, inoltre, che i bilanci delle entità economiche da aggregare abbiano la stessa data di riferimento. Dall'esame dei dati di bilancio delle partecipate è emerso, però, che diversamente dagli esercizi del comune e della maggioranza delle aziende analizzate che si chiudono il 31/12, gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma si chiudono il 30/06 di ogni anno, così come gli esercizi sociali di PARMANFANZIA S.P.A. si chiudono il 31/08 di ogni anno.

Conclusioni

A conclusione della presente ricerca è possibile asserire che gli enti locali italiani nell'implementare il bilancio consolidato incontrano difficoltà concernenti aspetti giuridici, culturali, organizzativi, tecnici e economici, che ne frenano l'utilizzo.

Aspetti giuridici, poiché questo impegno culturale e gestionale deve essere messo in campo in modo volontario, non essendo attualmente obbligatoria la sua redazione.

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 dell'opinione che solo nel quadro di una radicale riforma dell'ordinamento finanziario e contabile sarà possibile pensare alla introduzione del bilancio consolidato come obbligo di legge.

A parere di chi scrive, in questa fase di transizione, vista la non obbligatorietà, risulterebbe consigliabile, oltre all'appoggio politico, accompagnare la redazione del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale con un piano di incentivi.

Ad esempio, l'estensione ai gruppi pubblici locali dei benefici del consolidato fiscale che consente, in estrema sintesi, di compensare utili e perdite tra le società del gruppo, beneficiando della tassazione complessiva.

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.

Aspetti culturali, poiché questa modalità di redazione e lettura è per gli Enti medesimi un compito del tutto nuovo e debbono all'uopo essere costruite dentro le organizzazioni professionalità adeguate. Il problema legato alla presenza di adeguate professionalità, in grado di guidare la definizione e lo svolgimento delle diverse fasi necessarie, specialmente laddove si utilizzino

unicamente una contabilità di tipo finanziario, a parere di chi scrive, non deve essere sottostimato poiché per sostenere il cambiamento bisogna necessariamente investire sulle persone.

L'Università, come riscontrato in alcuni comuni che hanno adottato lo strumento, può dare un grosso appoggio per tale scopo.

Lo scambio di esperienze ed il confronto nazionale e internazionale sono indubbiamente una leva importante per accelerare tale processo.

Aspetti organizzativi, poiché è indispensabile creare un'apposita struttura volta a fungere da interfaccia tra l'ente locale e tutte le aziende terze. Grazie ad essa, nella quale dovrebbero essere inseriti soggetti con specifiche competenze in tema di programmazione e controllo, sarebbe possibile fornire indirizzi unitari alle entità esterne ed operare un controllo specifico ed omogeneo sulle stesse. Oggi, tuttavia, le amministrazioni locali non sempre si sono dotate di tali interfacce, frammentando i rapporti con le aziende collegate in diversi settori e/o utilizzando, come osservato nel caso analizzato, diverse soluzioni per lo svolgimento della medesima funzione di indirizzo, controllo e coordinamento di queste ultime.

La dispersione della governance ha come conseguenza una notevole difficoltà nel definire strategie omogenee per i soggetti gestori e quindi lo svilimento del ruolo di capogruppo che l'ente locale dovrebbe giocare.

L'individuazione di un punto di contatto unico tra l'ente e l'universo delle aziende partecipate può dare una forte accelerazione al processo di cambiamento tutt'ora in atto e conseguentemente all'implementazione del bilancio consolidato.

Aspetti tecnici, poiché per operare correttamente occorre garantire l'omogeneità formale e sostanziale dei bilanci delle entità economiche incluse nell'area di consolidamento, che invece vengono redatti sulla base di principi e norme diverse.

Il problema dell'omogeneità sostanziale per i GPL, è rilevante, tanto in riferimento ai criteri di rilevazione/valutazione dei bilanci d'esercizio delle aziende partecipate, quanto e soprattutto in merito all'omogeneità fra questi e i criteri di rilevazione/valutazione del bilancio dell'ente.

Principalmente, la presenza di una contabilità finanziaria, le cui logiche di funzionamento e i cui risultati differiscono profondamente rispetto a quelle della contabilità economico-patrimoniale generale, adottata dalle aziende di gestione, rende molto difficile poter contare su dati omogenei e attendibili per la produzione del rendiconto consolidato.

Le riforme che si sono succedute nel tempo, ed in particolare il Decreto Legislativo 25 Febbraio 1995, n. 77, non hanno favorito, di fatto, l'evoluzione dei sistemi contabili degli enti, ancorandoli saldamente alla contabilità finanziaria ed alla logica autorizzatoria che essa sottende. Le amministrazioni territoriali, di conseguenza, hanno continuato a redigere, a fine anno, un Conto Economico ed un Conto del Patrimonio sulla base non della regolare tenuta di una contabilità economico-patrimoniale in partita doppia in corso d'anno, ma ricorrendo al Prospetto di Conciliazione, con tutti i limiti informativi ad esso connessi.

Nel processo di introduzione del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale, vi sono delle problematiche che, a parere di chi scrive, devono necessariamente essere regolamentate, in particolare quelle relative a:

a) l'adozione «effettiva» della contabilità economico patrimoniale, almeno in parallelo con quella finanziaria, da parte degli enti locali, in modo da rendere la contabilità di questi omogenea con quella delle società da questi controllate, in linea con la fase di “stato regolatore” che si è sviluppata;

b) l'adozione di schemi di bilancio civilistici, sempre in parallelo con quelli ufficiali adottati dagli enti locali, o quantomeno di un piano dei conti con maggiore grado di dettaglio, in modo da permettere l'omogeneità delle poste di bilancio che dovranno essere aggregate;

c) la definizione di criteri di valutazione omogenei da adottare per valutare le voci del rendiconto dell'ente (delle aziende speciali e di tutte quelle entità economiche componenti il gruppo) al fine di rendere omogeneo il contenuto delle poste dei bilanci delle varie entità del gruppo;

d) la definizione esatta di quelle voci di dettaglio che dovranno essere aggiunte agli schemi di bilancio consolidato civilistico, al fine di evidenziare particolari tipologie di poste di bilancio specifiche dell'ente locale.

Aspetti economici, poiché per implementare il bilancio consolidato occorre dotarsi di strumentazioni informatiche legate alla contabilità economico patrimoniale, comunicanti tra loro, che consentano la complessa e tempestiva elaborazione, raccolta e trasmissione dei dati contabili, che richiedono adeguati investimenti in tecnologia. Inoltre, per formare le persone occorrono fondi. Il "sostegno" da parte degli organi volitivi dell'amministrazione, pertanto, risulta essenziale, specialmente in un processo costoso e complesso come quello di redazione del bilancio consolidato.

Come dimostrato dalla presente analisi, in presenza di servizi esternalizzati, il bilancio dell'ente pubblico locale, da solo, non consente una programmazione integrata e l'apprezzamento degli impatti economici, finanziari, patrimoniali del complesso delle attività di prestazione dei servizi, che risultano espresse in modo frammentato nei bilanci dei singoli soggetti gestori.

Il bilancio dell'ente locale, in altre parole, rappresenta solo una porzione del gruppo pubblico locale e non permette di dare un giudizio assoluto sull'operato del sindaco e della direzione dell'ente.

Per attuare una corretta governance ed accountability del GPL bisogna necessariamente implementare il bilancio consolidato.

Il risultato finale di tale processo che si affaccia all'orizzonte, sarà l'attivazione di un vero sistema di programmazione-gestione e controllo non individuale da parte dell'ente ma sottostante ad una visione d'insieme della strategia che lo stesso, di fatto, adotta (o dovrebbe adottare) insieme alle proprie partecipate per la erogazione (di qualità) dei servizi pubblici locali, con un evidente rafforzamento sia del potere di indirizzo e controllo sui gestori di questi ultimi sia del grado di accountability per i diversi stakeholders.

Spetta agli enti pubblici locali cogliere questa sfida in nome del progresso civile e della trasparenza.

Riferimenti Bibliografici

- S. Adamo, *Bilanci Ue: armonizzazione a doppia velocità*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti* n. 1/2005
- M. Allegrini, P. Martini, (a cura di), *Bilancio civilistico e imponibile fiscale. Principi contabili nazionali e internazionali*, Napoli, Esselibri 2005
- E. Annessi-Pessina, *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici. Aspetti critici nella prospettiva aziendale*, Milano, Egea 2007
- E. Annessi Pessina, I. Steccolini, *Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: una convivenza forzata?*, in *Azienda pubblica* n. 2, 2007
- L. Anselmi, *Il percorso di trasformazione della pubblica amministrazione*, Torino, Giappichelli 2003
- R. Arcangeli, *Economia e gestione delle imprese di servizi pubblici*, Padova, Cedam 1995
- S. Azzali, *L'obiettivo dei bilanci*, in: S. Azzali (a cura di), *Il bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali*, Milano, Il Sole 24 ORE 2002
- S. Azzali, *Il sistema delle informazioni di bilancio delle aziende di produzione. Il modello dello IASC*, Milano, Giuffrè 1996
- S. Azzali, M. Allegrini, A. Gaetano, M. Pizzo, A. Quagli, *Principi contabili internazionali*, Torino, Giappichelli 2006
- L. Azzini, *I gruppi aziendali*, Milano, Giuffrè 1975
- C. Baccarani, *Le public utilities di fronte ai cambiamenti della società neo-industriale*, in *Sinergie* n. 42, 1997.
- D. Balducci, *Il Bilancio d'esercizio. Principi contabili nazionali e internazionali IAS/IFRS*, Milano, FAG 2007
- L. Bandettini, *Una prima lettura del bilancio di esercizio secondo gli IAS/IFRS*, Padova, Cedam 2006
- A. Borghi, G. Farneti, P. Criso, *Enti locali 2009. Bilanci, gestione, controllo, servizi*, IPSOA 2009
- A. Bac, *International Comparative Issues in Government Accounting*, Kluwer 2001
- M. Bigoni, *La governance degli enti locali sulle aziende di gestione dei servizi pubblici. Strumenti di programmazione e controllo in ottica di gruppo*, Tesi di dottorato, Università degli studi di Ferrara 2010
- E. Borgonovi, *Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in *AIDEA, Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Bologna, Clueb 1988

- E. Borgonovi, *Il sistema contabile degli istituti pubblici: caratteristiche, valutazione, prospettive*, Bologna, Patron 1984
- E. Borgonovi, *La pubblica amministrazione come sistema di aziende composte*, Milano, Giuffrè 1984
- E. Borgonovi, *L'impresa pubblica*, Milano, Edizioni Giuffrè 1979
- E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea 2005
- B. Bortolotti, L. Pellizzola, C. Scarpa, *Il Comune Azionista: un'analisi empirica del capitalismo municipale in Italia*, in *Mercato concorrenza regole* n. 3, dicembre 2007
- C. Buzzacchi, *I servizi locali di interesse economico generale nella recente legislazione regionale*, in "Le Regioni" n. 5, ottobre 2005
- G. Caia, *Società per azioni a prevalente capitale pubblico locale: scelta dei soci e procedura di affidamento dei servizi*, Nuova Rassegna n. 10, 1995
- A. Calamia, R. Mastrofini, *La riforma dei servizi pubblici locali (forme di gestione, modulistica e giurisprudenza)*, Halley Editore 2004
- P.E. Cassandro, *I gruppi aziendali*, Bari, Cacucci 1982
- M. Cattaneo, *Il bilancio d'esercizio nelle imprese*, Milano, Etas Libri 1979
- G. Citroni, *Governo S.p.A. Pubblico e privato nelle società partecipate degli enti locali*, in *Rivista italiana di scienza politica* n. 1, aprile 2009
- E. Coperchione, *Sistemi informativo-contabili nella pubblica amministrazione. Profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Egea, Milano 2000
- E. Coperchione "Sistema contabile e prospettive di riforma in Germania" in G. Farneti, S. Pozzoli (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, FrancoAngeli 2005
- E. Coperchione, R. Mussari, *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer 2000
- F. Culasso, *Information Technology e Controllo Strategico*, Milano, Giuffrè 2004
- C. D'Aries e F. Spoldi, *Il bilancio consolidato degli enti locali*, Insetto di Azienditalia n. 8/2008
- F. De Matteis, D. Preite, I. Steccolini, *La governance dei gruppi pubblici locali italiani: quali criticità per il bilancio consolidato?*, in *La finanza locale* n. 11, 2008
- P. Demartini, *Globalizzazione dei mercati ed aspetti evolutivi dell'informazione economico finanziaria delle imprese*, Padova, Cedam 1999
- P. Deperu, *La valutazione delle immobilizzazioni tecniche nel bilancio di esercizio. Principi contabili nazionali ed internazionali a confronto*, Tesi di dottorato, Università degli studi di Sassari 2008

- S. De Stasio, *IPSAS - Guida ai principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Sistemi Editoriali 2005
- N. Di Cagno, *Il bilancio consolidato di gruppo*, Bari, Cacucci 1993
- R. Di Pietra, *La cultura contabile nello scenario internazionale. Istituzioni, principi ed esperienze*, Padova, Cedam 2002
- F. D'Ottavi, in AA.VV., *La Società per Azioni quale forma attuale di gestione dei servizi pubblici. La società per azioni per gli Enti Locali*, Edizioni Giuffrè 2003
- G. Farneti, *Il bilancio consolidato nella prospettiva dell'Osservatorio*, in *Azienditalia* n. 12, 2009
- G. Farneti, S. Pozzoli, *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, FrancoAngeli 2005
- G. Fattore, *Metodi di ricerca in economia aziendale*, Milano, Egea 2005
- F. Giaccarai, *Le aggregazioni aziendali*, Bari, Cacucci 2003
- A. Garlatti, *L'impresa pubblica e il controllo del gruppo locale*, Egea, Milano 1994
- G. Gramaglia, *I sistemi contabili nei comuni; analisi sullo stato attuale dell'informazione economico-patrimoniali: mero adempimento formale?* Tesi di dottorato, Università degli studi di Parma 2008
- G. Grossi, *Il bilancio consolidato negli enti locali*, Padova, Cedam 2004
- G. Grossi, *Il gruppo comunale e le sue dinamiche economico-gestionali*, Padova, Cedam 2001
- G. Grossi, I. Steccolini, *Il bilancio consolidato negli enti locali: principi contabili e condizioni operative*, in *Azienda Pubblica* n. 4, 2008
- L. Hinna, *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Padova, Cedam 2002
- C. Hood, *The Hidden Public Sector. The 'Quangocratization' of the World?*, in F.-X. Kaufman, G. Majone e V. Ostrom (a cura di), *Guidance, Control, and Evaluation in the Public Sector*, New York, Walter de Gruyter 1985
- N. Lattanzi, *I caratteri distintivi e le possibili classificazioni dei gruppi aziendali*, in Marchi L., Zavani M. (a cura di), *Economia dei gruppi e bilancio consolidato*, Torino, Giappichelli 1998
- A. Lionzo, *Il sistema dei valori di bilancio nella prospettiva dei principi contabili internazionali*, Milano, FrancoAngeli 2005
- N. Longobardi, *Società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, azionariato degli enti territoriali e gestione dei servizi pubblici locali*, in "Comuni d'Italia" Vol. II, 1992
- B. Mameli, *Servizio pubblico e concessione. L'influenza del mercato unico sui regimi protezionistici e regolamentati*, Milano, Edizioni Giuffrè 1998

- C. Malavasi, *Manuale operativo per le rilevazioni contabili negli enti locali*, Maggioli 2003
- A. Massarutto, *Ci risiamo: ecco la ri-contro-ri-riforma dei servizi pubblici locali*, Workshop “L’attuazione dell’articolo 23-bis della Legge 133/2008 in materia di servizi pubblici locali” Università di Roma “Tor Vergata” – 23 Gennaio 2009
- K.J. Meier e L.J. O’Toole, *Desperately Seeking Selznick: Cooptation and the Dark Side of Public Management in Networks*, in «Public Administration Review» N. 6 (2004).
- R. Mele, *Strategie e politiche di marketing nelle imprese di pubblici servizi*, Padova, Cedam 1993
- G. Melis, *Evoluzione del conto economico nel XX secolo nel bilancio destinato a pubblicazione (fino al recepimento della IV direttiva CEE)*, in Atti dell’VIII Convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria, Atri Silvi 22-23 Settembre 2005, II° Tomo H-Z, Rirea, Roma, 2006
- F. Montemurro, *Il rapporto tra Enti locali e Terzo settore: un’indagine Auser*, in Autonomie locali e servizi sociali numero 1, aprile 2008
- V. Montesinos, J.M. Vela, *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer 2002
- A. Montrone, *Il bilancio di gruppo tra normativa nazionale e principi contabili internazionali. Profili evolutivi e comparativi*, Milano, FrancoAngeli 2005
- M. Moonitz, *The entity theory of consolidated statements*, The foundation Press Inc., Brooklyn 1951
- P. Moretti, *Finalità e destinatari di un bilancio IAS*, in Corriere Tributario n. 33/2004
- M. Pallottino, *L’istituto della concessione per l’esecuzione e la gestione di opere pubbliche in Italia*, in Ente locale e società, 1987
- W.A. Paton, *Accounting theory*, Ronald Press, New York 1922
- N. Persiani, *La governance del gruppo d’imprese di servizi pubblici locali*, Milano, Franco Angeli 2003
- C. Pesci, *Reddito d’impresa e modello di bilancio IAS/IFRS*, Tesi di dottorato, Università degli studi di Parma 2009
- F. Pezzani, *L’accountability delle amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea 2003
- F. Pezzani, *L’evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, in Azienda Pubblica, n. 4 2005
- V. Pina, L. Torres, *Reshaping Public Sector Accounting: an International Comparative View*, Canadian Journal of Administrative Sciences, n. 20, 2003.
- P. Piras, *Servizi pubblici e società a partecipazione comunale*, Edizioni Giuffrè 1994
- P. Pisani, *Gruppi aziendali e bilanci di gruppo*, Milano, Giuffrè 1983
- M. Pizzo, *Il “fair value” nel bilancio d’esercizio*, Padova, Cedam 2000

- D. Preite, *Bilancio consolidato e informazioni per il gruppo pubblico locale*, Egea 2006
- P. Polimanti, *Le principali novità nei servizi pubblici locali. Alcuni aspetti problematici della riforma*, in *Amministrazione in cammino*, gennaio 2010
- U. Pototsching, *I pubblici servizi*, Padova, Cedam 1964
- S. Pozzoli, *Il bilancio consolidato per gli enti locali secondo il principio contabile dell'Osservatorio*, in *Inserito di AziendaItalia* n. 6, 2009
- L. Pullano, F. Bruno, *Enti locali e aziende di servizi pubblici: aspetti e processi di corporate governance*, in *Finanza locale* n. 7-8, 2008
- M. Punzo, *Il grado di diffusione del consolidato comunale in Europa*, in *Azienditalia* n. 9/2007
- A. Quaglia, *Bilancio di esercizio e principi contabili*, Torino, Giappichelli 2006
- E. Roncoroni, C. Vaccari, *Il controllo direzionale del Comune sui servizi pubblici locali*, in *Amministrare* n. 1, aprile 2003
- A. Romolini, *Un IPSAS "controcorrente" il cash basis*, *Inserito di Azienditalia* n. 7/2006
- S. Sarcone, *I gruppi aziendali. Strutture e bilanci consolidati*, Torino, Giappichelli 1993.
- L. Sciandra, *Privatizzazione parziale ed efficienza delle Public Utilities locali*, in *Rapporto ISAE, Priorità nazionali. Trasparenza, istruzione, finanza, energia* Novembre 2009
- F. Staderini e S. Pozzoli, *Esternalizzazioni e bilancio consolidato negli enti locali*, in *Azienditalia* n. 7/2008
- I. Steccolini, *Accountability e sistemi informativi negli enti locali. Dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli 2004
- S. Terzani, *Il bilancio consolidato*, Padova, Cedam 1990
- C. Tessarolo, *Il nuovo ordinamento dei servizi pubblici*, in www.dirittodeiservizipubblici.it, gennaio 2004
- E. Vigano, "L'entiy concept" *nella dottrina contabile americana*, in *Studi economici*, Giannini 1965.
- A. Virga, *Diritto amministrativo, Amministrazione Locale*, Milano 1988
- G. Volpato, *La gestione d'impresa*, Padova, Cedam 2000
- R. K. Yin, *Case Study Research. Design and Methods*, London: Sage Publications 1994
- A. Zangrandi, *Autonomia e economicità nelle aziende pubbliche*, Milano, Giuffrè 1994
- A. Zangrandi, *Bilanci pubblici - Sistemi di contabilità negli enti pubblici*, Milano, Egea 2005

Principali siti internet consultati

www.ipsas.org

http://osservatorio.interno.it/

http://www.iasb.org/Home.ht,

http://www.irdcec.it/

http://www.fondazioneoic.org/Pages/Public/default.aspx

http://www.cndcec.it/PORTAL/home/jsp/home.jsp

www.commercialistatelematico.com

www.dirittodeiservizipubblici.it

http://www.comune.parma.it/

http://www.istat.it/

Appendice

Riepilogo delle entrate, delle spese correnti e delle spese di investimento suddivise per le funzioni del comune di Parma, anno 2008

RIEPILOGO GENERALE ENTRATE

ENTRATE	PREVISIONI INIZIALI	VARIAZIONI	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME ACCERTATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
TIT. I Entrate Tributarie	73.491.216,85	-13.510.139,95	59.981.076,90	59.728.847,61	-252.229,29
TIT. II Entrate derivanti da contributi e trasferimenti dello Stato, Regione ed altri enti pubblici	53.388.979,83	14.549.449,41	67.938.429,24	67.042.707,18	-895.722,06
TIT. III Entrate extratributarie	52.554.514,64	14.241.180,23	66.795.694,87	67.091.793,26	296.098,39
TOTALE TITOLI I-II-III	179.434.711,32	15.280.489,69	194.715.201,01	193.863.348,05	-851.852,96
TIT.IV Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti	146.620.482,00	-40.405.865,88	106.214.616,12	96.343.990,37	-9.870.625,75
TOTALE ENTRATE FINALI	326.055.193,32	-25.125.376,19	300.929.817,13	290.207.338,42	-10.722.478,71
TIT.V Entrate derivanti da accensioni di prestiti	30.100.000,00	8.600.000,00	38.700.000,00	27.510.000,00	-11.190.000,00
TIT. VI Entrate da servizi per conto di terzi	28.159.600,00	15.680.000,00	43.839.600,00	22.954.115,38	-20.885.484,62
TOTALE	384.314.793,32	-845.376,19	383.469.417,13	340.671.453,80	-42.797.963,33
AVANZO DI AMMINISTRAZIONE	2.000.000,00	2.848.727,27	4.848.727,27		
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	386.314.793,32	2.003.351,08	388.318.144,40	340.671.453,80	-42.797.963,33

RIEPILOGO DELLE SPESE CORRENTI SUDDIVISE PER FUNZIONI

SPESE	PREVISIONI INIZIALI	VARIAZIONI +/-	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME IMPEGNATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
Funz. 01 Amm.ne gestione e controllo	38.344.352,08	11.800.026,73	50.144.378,81	48.513.281,56	-1.631.097,25
Funz. 02 Giustizia	1.544.549,57	299.054,77	1.843.604,34	1.840.672,80	-2.931,54
Funz. 03 Polizia Locale	9.083.646,70	156.116,07	9.239.762,77	9.219.073,93	-20.688,84
Funz. 04 Istruzione pubblica	26.207.709,04	550.594,69	26.758.303,73	26.695.973,86	-62.329,87
Funz. 05 Cultura e beni culturali	17.109.212,74	105.731,57	17.214.944,31	17.033.106,68	-181.837,63
Funz. 06 Settore Sportivo e ricreativo	4.872.563,41	9.591,76	4.882.155,17	4.852.538,29	-29.616,88
Funz. 07 Turismo	587.046,97	181.192,56	768.239,53	734.313,51	-33.926,02
Funz. 08 Viabilità e trasporti	12.679.423,22	1.721.923,98	14.401.347,20	14.393.097,85	-8.249,35
Funz. 09 Territorio ed Ambiente	15.154.779,02	1.935.182,00	17.089.961,02	16.297.137,33	-792.823,69
Funz. 10 Settore Sociale	64.842.585,23	3.833.454,30	68.676.039,53	67.313.853,41	-1.362.186,12
Funz. 11 Sviluppo Economico	867.673,57	326.257,97	1.193.931,54	1.001.361,87	-192.569,67
Funz. 12 Servizi Produttivi	100,00	0,00	100,00	0,00	-100,00
TOTALE TITOLO I	191.293.641,55	20.919.126,40	212.212.767,95	207.894.411,09	-4.318.356,86

RIEPILOGO DELLE SPESE IN C/CAPITALE SUDDIVISE PER FUNZIONI

SPESE	PREVISIONI INIZIALI	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME IMPEGNATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
Funz. 01 Amm.ne gestione e controllo	44.292.002,00	43.885.292,32	41.199.990,39	-2.685.301,93
Funz. 02 Giustizia	580.000,00	539.960,17	526.242,58	-13.717,59
Funz. 03 Polizia Locale	1.098.200,00	1.387.385,25	1.226.289,21	-161.096,04
Funz. 04 Istruzione pubblica	14.853.500,00	13.181.467,52	12.967.411,32	-214.056,20
Funz. 05 Cultura e beni culturali	8.241.000,00	5.953.138,48	5.331.959,40	-621.179,08
Funz. 06 Settore Sportivo e ricreativo	10.000.000,00	3.976.657,23	3.675.266,39	-301.390,84
Funz. 07 Turismo	400.000,00	400.000,00	399.102,48	-897,52
Funz. 08 Viabilità e trasporti	31.915.000,00	18.354.582,42	17.096.594,58	-1.257.987,84
Funz. 09 Territorio ed Ambiente	20.347.780,00	15.007.896,88	9.775.086,03	-5.232.810,85
Funz. 10 Settore Sociale	8.693.000,00	6.238.129,12	4.055.286,46	-2.182.842,66
Funz. 11 Sviluppo Economico	4.800.000,00	1.805.943,60	1.051.159,60	-754.784,00
Funz. 12 Servizi Produttivi	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE TITOLO II	145.220.482,00	110.730.452,99	97.304.388,44	-13.426.064,55
<u>RIEPILOGO GENERALE DELLA SPESA</u>				
TITOLO I - SPESE CORRENTI	191.293.641,55	212.212.767,95	207.894.411,09	-4.318.356,86
TITOLO II - SPESE C/CAPITALE	145.220.482,00	110.730.452,99	97.304.388,44	-13.426.064,55
TITOLO III - SPESE PER RIMBORSO PRESTITI	21.641.069,77	21.535.323,46	11.525.021,69	-10.010.301,77
TITOLO IV - SERVIZI PER CONTO TERZI	28.159.600,00	43.839.600,00	22.954.115,38	-20.885.484,62
TOTALE	386.314.793,32	388.318.144,40	339.677.936,60	-48.640.207,80

Riepilogo delle entrate, delle spese correnti e delle spese di investimento suddivise per le funzioni del comune di Parma, anno 2007

RIEPILOGO GENERALE ENTRATE

ENTRATE	PREVISIONI INIZIALI	VARIAZIONI	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME ACCERTATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
TIT. I Entrate Tributarie	102.210.492,70	-28.292.297,23	73.918.195,47	73.992.242,58	74.047,11
TIT. II Entrate derivanti da contributi e trasferimenti dello Stato, Regione ed altri enti pubblici	13.816.918,37	25.127.100,61	38.944.018,98	38.522.694,93	-421.324,05
TIT. III Entrate extratributarie	52.834.694,56	3.710.726,11	56.545.420,67	57.284.887,75	739.467,08
TOTALE TITOLI I-II-III	168.862.105,63	545.529,49	169.407.635,12	169.799.825,26	392.190,14
TIT.IV Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti	98.732.365,09	22.099.595,35	120.831.960,44	85.097.595,39	-35.734.365,05
TOTALE ENTRATE FINALI	267.594.470,72	22.645.124,84	290.239.595,56	254.897.420,65	-35.342.174,91
TIT.V Entrate derivanti da accensioni di prestiti	25.500.000,00	-4.050.000,00	21.450.000,00	8.000.000,00	-13.450.000,00
TIT. VI Entrate da servizi per conto di terzi	27.166.800,00	2.115.000,00	29.281.800,00	18.237.383,54	-11.044.416,46
TOTALE	320.261.270,72	20.710.124,84	340.971.395,56	281.134.804,19	-59.836.591,37
AVANZO DI AMMINISTRAZIONE	3.240.000,00	2.107.516,62	5.347.516,62		
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	323.501.270,72	22.817.641,46	346.318.912,18	281.134.804,19	-59.836.591,37

RIEPILOGO DELLE SPESE CORRENTI SUDDIVISE PER FUNZIONI

SPESE		PREVISIONI INIZIALI	VARIAZIONI +/-	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME IMPEGNATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
Funz. 01	Amm.ne gestione e controllo	36.745.280,70	2.203.662,98	38.948.943,68	37.834.074,30	-1.114.869,38
Funz. 02	Giustizia	1.597.579,89	30.391,28	1.627.971,17	1.618.087,20	-9.883,97
Funz. 03	Polizia Locale	8.618.171,61	690.865,11	9.309.036,72	9.288.790,14	-20.246,58
Funz. 04	Istruzione pubblica	25.485.934,96	894.395,53	26.380.330,49	26.247.952,71	-132.377,78
Funz. 05	Cultura e beni culturali	15.640.421,16	-19.030,35	15.621.390,81	15.401.795,13	-219.595,68
Funz. 06	Settore Sportivo e ricreativo	4.627.654,82	289.617,11	4.917.271,93	4.876.705,46	-40.566,47
Funz. 07	Turismo	645.063,44	30.144,82	675.208,26	666.113,25	-9.095,01
Funz. 08	Viabilità e trasporti	14.672.074,75	1.010.295,46	15.682.370,21	15.654.819,34	-27.550,87
Funz. 09	Territorio ed Ambiente	14.060.204,63	2.002.211,24	16.062.415,87	15.786.842,56	-275.573,31
Funz. 10	Settore Sociale	51.284.251,39	1.787.093,64	53.071.345,03	52.236.917,04	-834.427,99
Funz. 11	Sviluppo Economico	932.849,47	185.394,57	1.118.244,04	1.018.119,13	-100.124,91
Funz. 12	Servizi Produttivi	100,00	0,00	100,00	0,00	-100,00
TOTALE TITOLO I		174.309.586,82	9.105.041,39	183.414.628,21	180.630.216,26	-2.784.411,95

RIEPILOGO DELLE SPESE IN C/CAPITALE SUDDIVISE PER FUNZIONI

SPESE		PREVISIONI INIZIALI	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME IMPEGNATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
Funz. 01	Amm.ne gestione e controllo	40.132.800,00	42.553.636,00	10.968.399,96	-31.585.236,04
Funz. 02	Giustizia	640.000,00	1.108.676,44	1.096.785,97	-11.890,47
Funz. 03	Polizia Locale	1.315.000,00	1.860.188,31	1.513.576,45	-346.611,86
Funz. 04	Istruzione pubblica	6.228.000,00	6.606.482,92	6.592.849,30	-13.633,62
Funz. 05	Cultura e beni culturali	3.933.000,00	5.548.838,86	4.394.397,76	-1.154.441,10
Funz. 06	Settore Sportivo e ricreativo	5.825.000,00	3.662.637,78	3.027.818,89	-634.818,89
Funz. 07	Turismo	0,00	0,00	0,00	0,00
Funz. 08	Viabilità e trasporti	18.308.836,25	22.874.724,10	21.101.203,73	-1.773.520,37
Funz. 09	Territorio ed Ambiente	17.731.054,45	19.634.906,85	16.003.078,82	-3.631.828,03
Funz. 10	Settore Sociale	5.858.674,39	6.873.067,82	6.686.836,64	-186.231,18
Funz. 11	Sviluppo Economico	500.000,00	1.521.865,50	1.320.000,00	-201.865,50
Funz. 12	Servizi Produttivi	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE TITOLO II		100.472.365,09	112.245.024,58	72.704.947,52	-39.540.077,06
<u>RIEPILOGO GENERALE DELLA SPESA</u>					
TITOLO I - SPESE CORRENTI		174.309.586,82	183.414.628,21	180.630.216,26	-2.784.411,95
TITOLO II - SPESE C/CAPITALE		100.472.365,09	112.245.024,58	72.704.947,52	-39.540.077,06
TITOLO III - SPESE PER RIMBORSO PRESTITI		21.552.518,81	21.377.459,39	11.377.359,82	-10.000.099,57
TITOLO IV - SERVIZI PER CONTO TERZI		27.166.800,00	29.281.800,00	18.237.383,54	-11.044.416,46
TOTALE		323.501.270,72	346.318.912,18	282.949.907,14	-63.369.005,04

Riepilogo delle entrate, delle spese correnti e delle spese di investimento suddivise per le funzioni del comune di Parma, anno 2006

RIEPILOGO GENERALE ENTRATE

ENTRATE	PREVISIONI INIZIALI	VARIAZIONI	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME ACCERTATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
TIT. I Entrate Tributarie	95.102.000,00	-1.215.944,47	93.886.055,53	94.046.745,39	160.689,86
TIT. II Entrate derivanti da contributi e trasferimenti dello Stato, Regione ed altri enti pubblici	16.753.896,17	-1.096.141,27	15.657.754,90	15.134.139,15	-523.615,75
TIT. III Entrate extratributarie	45.501.041,42	2.467.070,48	47.968.111,90	47.235.050,55	-733.061,35
TOTALE TITOLI I-II-III	157.356.937,59	154.984,74	157.511.922,33	156.415.935,09	-1.095.987,24
TIT.IV Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti	172.573.872,47	-14.808.148,83	157.765.723,64	122.436.437,97	-35.329.285,67
TOTALE ENTRATE FINALI	329.930.810,06	-14.653.164,09	315.277.645,97	278.852.373,06	-36.425.272,91
TIT.V Entrate derivanti da accensioni di prestiti	36.520.000,00	440.000,00	36.960.000,00	26.826.000,00	-10.134.000,00
TIT. VI Entrate da servizi per conto di terzi	26.592.310,00	1.581.000,00	28.173.310,00	19.748.586,54	-8.424.723,46
TOTALE	393.043.120,06	-12.632.164,09	380.410.955,97	325.426.959,60	-54.983.996,37
AVANZO DI AMMINISTRAZIONE	2.649.640,86	4.665.096,92	7.314.737,78		
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	395.692.760,92	-7.967.067,17	387.725.693,75	325.426.959,60	-54.983.996,37

RIEPILOGO DELLE SPESE CORRENTI SUDDIVISE PER FUNZIONI

SPESE		PREVISIONI INIZIALI	VARIAZIONI +/-	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME IMPEGNATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
Funz. 01	Amm.ne gestione e controllo	34.051.014,62	1.523.064,41	35.574.079,03	34.500.768,63	-1.073.310,40
Funz. 02	Giustizia	1.335.368,10	206.237,12	1.541.605,22	1.525.907,71	-15.697,51
Funz. 03	Polizia Locale	8.352.730,18	169.785,96	8.522.516,14	8.499.991,57	-22.524,57
Funz. 04	Istruzione pubblica	24.897.278,92	-573.859,28	24.323.419,64	24.280.795,62	-42.624,02
Funz. 05	Cultura e beni culturali	14.937.773,53	-5.328,18	14.932.445,35	14.891.910,35	-40.535,00
Funz. 06	Settore Sportivo e ricreativo	3.663.199,12	264.331,16	3.927.530,28	3.906.843,14	-20.687,14
Funz. 07	Turismo	514.994,09	61.100,00	576.094,09	573.996,15	-2.097,94
Funz. 08	Viabilità e trasporti	14.881.904,49	-335.416,45	14.546.488,04	14.531.272,76	-15.215,28
Funz. 09	Territorio ed Ambiente	12.231.442,57	123.852,15	12.355.294,72	12.012.242,50	-343.052,22
Funz. 10	Settore Sociale	49.243.724,50	830.779,37	50.074.503,87	48.795.331,75	-1.279.172,12
Funz. 11	Sviluppo Economico	1.462.763,42	-208.496,20	1.254.267,22	1.212.475,89	-41.791,33
Funz. 12	Servizi Produttivi	0,00	82,64	82,64	82,64	0,00
TOTALE TITOLO I		165.572.193,54	2.056.132,70	167.628.326,24	164.731.618,71	-2.896.707,53

RIEPILOGO DELLE SPESE IN C/CAPITALE SUDDIVISE PER FUNZIONI

SPESE		PREVISIONI INIZIALI	PREVISIONI DEFINITIVE (A)	SOMME IMPEGNATE (B)	DIFFERENZE (B-A)
Funz. 01	Amm.ne gestione e controllo	55.797.007,54	47.573.077,68	18.454.407,60	-29.118.670,08
Funz. 02	Giustizia	40.000,00	351.870,00	351.447,84	-422,16
Funz. 03	Polizia Locale	748.000,00	1.148.404,45	906.319,77	-242.084,68
Funz. 04	Istruzione pubblica	12.876.000,00	10.087.230,68	10.027.248,71	-59.981,97
Funz. 05	Cultura e beni culturali	17.423.000,00	5.470.000,00	5.309.996,44	-160.003,56
Funz. 06	Settore Sportivo e ricreativo	2.710.000,00	2.684.175,84	2.681.670,53	-2.505,31
Funz. 07	Turismo	50.000,00	0,00	0,00	0,00
Funz. 08	Viabilità e trasporti	25.298.887,00	55.420.608,51	50.882.490,50	-4.538.118,01
Funz. 09	Territorio ed Ambiente	57.316.134,35	20.331.780,77	18.687.068,12	-1.644.712,65
Funz. 10	Settore Sociale	8.840.000,00	9.132.126,47	8.658.492,00	-473.634,47
Funz. 11	Sviluppo Economico	100.000,00	974.900,00	974.900,00	0,00
Funz. 12	Servizi Produttivi	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE TITOLO II		181.199.028,89	153.174.174,40	116.934.041,51	-36.240.132,89
<u>RIEPILOGO GENERALE DELLA SPESA</u>					
TITOLO I - SPESE CORRENTI		165.572.193,54	167.628.326,24	164.731.618,71	-2.896.707,53
TITOLO II - SPESE C/CAPITALE		181.199.028,89	153.174.174,40	116.934.041,51	-36.240.132,89
TITOLO III - SPESE PER RIMBORSO PRESTITI		22.329.228,49	38.749.883,11	28.731.790,45	-10.018.092,66
TITOLO IV - SERVIZI PER CONTO TERZI		26.592.310,00	28.173.310,00	19.748.586,54	-8.424.723,46
TOTALE		395.692.760,92	387.725.693,75	330.146.037,21	-57.579.656,54

Servizi a domanda individuale, con le rispettive coperture in sede previsionale – anno 2008.

SERVIZIO A DOMANDA INDIVIDUALE	PREVISIONI DI BILANCIO		COPERTURA %
	ENTRATA	SPESA	
ASILI NIDO *	€ 3.185.606,00	€ 6.116.831,50	52,08%
MENSE SCOLASTICHE **	€ 6.352.000,00	€ 6.477.000,00	98,07%
IMPIANTI NATATORI	€ 123.000,00	€ 929.765,00	13,23%
IMPIANTI SPORTIVI COPERTI	€ 620.000,00	€ 1.542.586,00	40,19%
CAMPI E IMPIANTI SPORTIVI ALL'APERTO	€ 283.000,00	€ 1.189.253,00	23,80%
MUSEI	€ 54.330,00	€ 1.294.789,37	4,20%
CENTRO RESIDENZIALE XXV APRILE	€ 325.000,00	€ 1.495.643,00	21,73%
CENTRI DIURNI E COMUNITA' ALLOGGIO	€ 2.558.000,00	€ 5.954.084,00	42,96%
TOTALI / TASSO DI COPERTURA DEI COSTI	€ 13.500.936,00	€ 24.999.951,87	54,00%

Note:

* La spesa del servizio asilo nido è considerata al 50% (art. 5 Legge n. 498/1992)

** La copertura del servizio mense scolastiche non tiene conto, tra le spese, dei costi per personale amministrativo interamente o parzialmente dedicato alla gestione bollettazione/riscossione servizi di refezione, della quota parte di costi per manutenzione, vigilanza, combustibile, ecc.

Misura percentuale di copertura dei servizi sulla base degli impegni di consuntivo - anno 2008.

SERVIZIO A DOMANDA INDIVIDUALE	ACCERTAMENTI/IMPEGNI				COPERT. %
	ENTRATA	SPESA			
		PERSONALE	ALTRE	TOTALE	
ASILI NIDO	3.543.293,08	2.509.225,15	3.487.633,74	5.996.858,89	59,09%
MENSE SCOLASTICHE	6.845.937,34	0,00	7.008.883,66	7.008.883,66	97,68%
IMPIANTI NATATORI	295.685,70	0,00	673.249,88	673.249,88	43,92%
IMPIANTI SPORTIVI COPERTI	557.854,73	150.463,00	1.463.846,62	1.614.309,62	34,56%
CAMPI/IMPIANTI SPORTIVI ALL'APERTO	628.024,34	128.934,73	953.700,73	1.082.635,46	58,01%
MUSEI	22.057,97	339.259,01	955.705,12	1.294.964,13	1,70%
CENTRO RESIDENZIALE XXV APRILE	358.179,10	3.695,04	1.298.983,48	1.302.678,52	27,50%
CENTRI DIURNI E COMUNITA' ALLOGGIO	2.135.559,31	248.539,08	4.444.582,76	4.693.121,84	45,50%
TOTALI/ TASSO DI COPERTURA DEI COSTI	14.386.591,57	3.380.116,01	20.286.585,99	23.666.702,00	60,79%

Servizi a domanda individuale, con le rispettive coperture in sede previsionale – anno 2007.

SERVIZIO A DOMANDA INDIVIDUALE	PREVISIONI DI BILANCIO		COPERTURA %
	ENTRATA	SPESA	
ASILI NIDO *	€ 2.859.533,00	€ 5.666.362,50	50,47%
MENSE SCOLASTICHE **	€ 5.863.945,00	€ 6.293.912,04	93,17%
IMPIANTI NATATORI	€ 122.000,00	€ 857.229,00	14,23%
IMPIANTI SPORTIVI COPERTI	€ 611.000,00	€ 1.358.659,00	44,97%
CAMPI E IMPIANTI SPORTIVI ALL'APERTO	€ 281.000,00	€ 1.164.969,00	24,12%
MUSEI	€ 65.330,00	€ 1.089.652,36	6,00%
CENTRO RESIDENZIALE XXV APRILE	€ 320.000,00	€ 1.226.154,00	26,10%
CENTRI DIURNI E COMUNITA' ALLOGGIO	€ 1.840.000,00	€ 4.869.541,00	37,79%
TOTALI / TASSO DI COPERTURA DEI COSTI	€ 11.962.808,00	€ 22.526.478,90	53,11%

Misura percentuale di copertura dei servizi sulla base degli impegni di consuntivo - anno 2007.

SERVIZIO A DOMANDA INDIVIDUALE	ACCERTAMENTI/IMPEGNI				COPERT. %
	ENTRATA	SPESA			
		PERSONALE	ALTRE	TOTALE	
ASILI NIDO	3.099.048,28	2.674.989,00	3.037.947,06	5.712.936,06	54,25%
MENSE SCOLASTICHE	6.477.289,85	0,00	6.431.849,10	6.431.849,10	100,71%
IMPIANTI NATATORI	204.290,81	216.694,32	688.720,98	905.415,30	22,56%
IMPIANTI SPORTIVI COPERTI	639.856,32	31.336,00	1.272.350,57	1.303.686,57	49,08%
CAMPI E IMPIANTI SPORTIVI ALL'APERTO	658.250,72	200.769,00	1.268.771,91	1.469.540,91	44,79%
MUSEI	18.271,31	287.063,00	823.090,71	1.110.153,71	1,65%
CENTRO RESIDENZIALE XXV APRILE	347.204,29	0,00	1.163.865,15	1.163.865,15	29,83%
CENTRI DIURNI E COMUNITA' ALLOGGIO	1.818.472,41	194.541,00	4.162.562,93	4.357.103,93	41,74%
TOTALI/ TASSO DI COPERTURA DEI COSTI	13.262.683,99	3.605.392,32	18.849.158,41	22.454.550,73	59,06%

Servizi a domanda individuale, con le rispettive coperture in sede previsionale – anno 2006.

SERVIZIO A DOMANDA INDIVIDUALE	PREVISIONI DI BILANCIO		COPERTURA %
	ENTRATA	SPESA	
ASILI NIDO *	€ 2.629.528,80	€ 5.550.505,65	47,37%
MENSE SCOLASTICHE **	€ 5.708.945,00	€ 6.455.500,00	88,44%
IMPIANTI NATATORI	€ 120.000,00	€ 770.671,00	15,57%
IMPIANTI SPORTIVI COPERTI	€ 576.500,00	€ 1.431.582,00	40,27%
CAMPI E IMPIANTI SPORTIVI ALL'APERTO	€ 299.000,00	€ 977.081,00	30,60%
MUSEI	€ 65.330,00	€ 1.472.140,00	4,44%
MERCATO BESTIAME	€ 118.100,00	€ 310.682,00	38,01%
CENTRO RESIDENZIALE XXV APRILE	€ 339.800,00	€ 1.365.994,00	24,88%
CENTRI DIURNI E COMUNITA' ALLOGGIO	€ 2.487.215,00	€ 8.142.206,94	30,55%
TOTALI / TASSO DI COPERTURA DEI COSTI	€ 12.344.418,80	€ 26.476.362,59	46,62%

Misura percentuale di copertura dei servizi sulla base degli impegni di consuntivo - anno 2006.

SERVIZIO A DOMANDA INDIVIDUALE	ACCERTAMENTI/IMPEGNI				COPERT. %
	ENTRATA	SPESA			
		PERSONALE	ALTRE	TOTALE	
ASILI NIDO	2.920.669,67	2.735.702,50	2.748.464,00	5.484.166,50	53,26%
MENSE SCOLASTICHE	6.258.004,92	0,00	6.148.867,79	6.148.867,79	101,77%
IMPIANTI NATATORI	197.902,38	160.006,78	631.936,38	791.943,16	24,99%
IMPIANTI SPORTIVI COPERTI	530.608,52	77.554,00	1.046.475,19	1.124.029,19	47,21%
CAMPI E IMPIANTI SPORTIVI ALL'APERTO	481.812,89	245.691,00	828.185,06	1.073.876,06	44,87%
MUSEI	18.564,18	322.292,00	759.471,18	1.081.763,18	1,72%
CENTRO RESIDENZIALE XXV APRILE	322.724,88	0,00	1.164.784,16	1.164.784,16	27,71%
CENTRI DIURNI E COMUNITA' ALLOGGIO	3.034.184,97	170.583,00	3.607.103,84	3.777.686,84	80,32%
TOTALI/ TASSO DI COPERTURA DEI COSTI	13.764.472,41	3.711.829,28	16.935.287,60	20.647.116,88	66,67%

Conto economico, conto del patrimonio e prospetto di conciliazione delle entrate e delle spese, annualità 2008, comune di Parma.

**BILANCIO CONSUNTIVO 2008 : CONTO ECONOMICO DELLE PROVINCE,DEI COMUNI,
DELLE COMUNITÁ MONTANE,DELLE UNIONI DI COMUNI E DELLE CITTÁ METROPOLITANE**

CONTO ECONOMICO

	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) <u>PROVENTI DELLA GESTIONE</u>			
1) Proventi tributari	59.728.847,61		
2) Proventi da trasferimenti	66.529.415,26		
3) Proventi da servizi pubblici	20.104.660,07		
4) Proventi da gestione patrimoniale	8.415.112,30		
5) Proventi diversi	19.594.727,17		
6) Proventi da concessioni di edificare	14.999.515,25		
7) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0,00		
8) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione,etc.(+/-)	-117.942,88		
Totale proventi della gestione (A)		189.254.334,78	
B) <u>COSTI DELLA GESTIONE</u>			
9) Personale	54.995.284,79		
10) Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	1.511.178,92		
11) Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	0,00		
12) Prestazioni di servizi	86.002.078,69		
13) Godimento beni di terzi	2.299.411,28		
14) Trasferimenti	37.172.112,36		
15) Imposte e tasse	11.583.599,99		
16) Quote di ammortamento d'esercizio	25.295.251,89		
Totale costi di gestione (B)		218.858.917,92	
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)		-29.604.583,14	
C) <u>PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI PARTECIPATE</u>			
17) Utili	9.515.953,53		
18) Interessi su capitale di dotazione	0,00		
19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate	0,00		
Totale (C) (17+18-19)		9.515.953,53	
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			-20.088.629,61
D) <u>PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>			
20) Interessi attivi	1.922.818,20		
21) Interessi passivi :			
- su mutui e prestiti	2.364.743,61		
- su obbligazioni	4.512.368,84		
- su anticipazioni	0,00		
- per altre cause	0,00		
Totale (D) (20-21)		-4.954.294,25	-4.954.294,25
E) <u>PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>			
Proventi			
22) Insussistenze del passivo	1.139.704,52		
23) Sopravvenienze attive	49.240.306,77		
24) Plusvalenze patrimoniali	33.876.795,24		
Totale Proventi (e.1) (22+23+24)		84.256.806,53	
Oneri			
25) Insussistenze dell'attivo	5.933.161,36		
26) Minusvalenze patrimoniali	4.721.945,56		
27) Accantonamento per svalutazione crediti	0,00		
28) Oneri straordinari	482.388,21		
Totale Oneri (e.2) (25+26+27+28)		11.137.495,13	
Totale (E) (e.1-e.2)		73.119.311,40	
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			48.076.387,54

CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO) ANNO 2008

	Importi parziali	Consistenza Iniziale	Variazioni da conto finanziario		Variazioni da altre cause		Consistenza finale
			+	-	+	-	
I) Immobilizzazioni immateriali							
1) Costi pluriennali capitalizzati (relativo fondo ammortamento in detrazione)	7.023.194,14	7.023.194,14	3.761.389,96	0,00	0,00	1.414.855,77	9.389.728,35
Totale		7.023.194,14	3.761.389,96	0,00	0,00	1.414.855,77	9.389.728,35
II) Immobilizzazioni materiali							
1) Beni demaniali (relativo fondo ammortamento in detrazione)	293.272.524,65	293.272.524,65	27.205.438,99	14.036.500,00	16.852.123,74	11.954.871,36	311.338.716,02
2) Terreni (Patrimonio indisponibile)	45.088.095,23	45.088.095,23	2.994.590,53	140.000,00	2.346.994,05	15.989,50	50.273.690,31
3) Terreni (Patrimonio disponibile)	942.202,78	942.202,78	50.932,95	2.816.904,65	2.798.888,15	0,00	975.119,23
4) Fabbricati (Patrimonio indisponibile) (relativo fondo ammortamento in detrazione)	378.574.103,17	378.574.103,17	16.226.564,02	410.000,00	23.764.765,37	26.645.359,56	391.510.073,00
5) Fabbricati (Patrimonio disponibile) (relativo fondo ammortamento in detrazione)	138.153.627,09	138.153.627,09	1.804.503,81	7.855.246,54	8.539.129,65	6.069.229,71	134.572.984,30
6) Macchinari, attrezzature ed impianti (relativo fondo ammortamento in detrazione)	775.720,83	775.720,83	199.922,76	0,00	0,00	267.919,15	717.724,44
7) Attrezzature e sistemi informatici (relativo fondo ammortamento in detrazione)	2.574.119,37	2.574.119,37	396.381,36	0,00	0,00	884.948,42	2.085.552,31
8) Automezzi e motomezzi (relativo fondo ammortamento in detrazione)	403.287,32	403.287,32	229.447,92	0,00	0,00	210.918,42	421.816,82
9) Mobili e macchine da ufficio (relativo fondo ammortamento in detrazione)	4.368.868,46	4.368.868,46	1.039.263,21	0,00	0,00	1.278.601,06	4.129.530,61
10) Universalità dei beni (patrimonio indisponibile) (relativo fondo ammortamento in detrazione)	60.000,00	60.000,00	0,00	0,00	0,00	20.000,00	40.000,00
11) Universalità dei beni (patrimonio disponibile) (relativo fondo ammortamento in detrazione)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12) Diritti reali su beni di terzi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13) Immobilizzazioni in corso	214.889.178,84	214.889.178,84	11.128.564,92	0,00	0,00	16.178.368,00	209.839.375,76
Totale		1.079.101.927,74	61.275.610,47	25.258.651,19	54.301.900,96	63.516.205,18	1.105.904.582,80
III) Immobilizzazioni finanziarie							
1) Partecipazioni in							
a) imprese controllate	51.066.538,14	51.066.538,14	1.062.971,12	10.216.111,04	25.200.225,78	706.954,00	66.404.670,00
b) imprese collegate	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
c) altre imprese	123.001.023,75	123.001.023,75	0,00	39.598,86	42.063.461,00	2.929.217,89	162.095.668,00
2) Crediti verso							
a) imprese controllate	5.335.500,00	5.335.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.335.500,00
b) imprese collegate	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
c) altre imprese	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3) Titoli (invest. a medio e lungo termine)	3.624,90	3.624,90	0,00	0,00	0,00	0,00	3.624,90
4) Crediti di dubbia esigibilità (detrato il fondo svalutaz.crediti)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5) Crediti per depositi cauzionali	548.993,17	548.993,17	600.737,88	955.624,34	0,00	0,00	154.106,71
Totale		179.955.679,96	1.663.709,00	11.253.334,24	67.263.686,78	3.636.171,89	233.993.569,61
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI		1.266.080.801,84	66.720.709,45	36.511.985,43	121.565.587,74	68.567.232,84	1.349.287.880,76
B) ATTIVO CIRCOLANTE							
I) Rimanenze	2.024.019,11	2.024.019,11	0,00	0,00	0,00	117.942,88	1.906.076,23
Totale		2.024.019,11	0,00	0,00	0,00	117.942,88	1.906.076,23
II) Crediti							
1) Verso contribuenti	27.174.785,11	27.174.785,11	59.728.847,61	61.995.228,97	0,00	0,00	24.908.403,75
2) Verso enti del sett. pubb. allargato							
a) Stato - correnti	47.503.040,27	47.503.040,27	47.216.479,67	61.329.036,59	0,00	0,00	33.390.483,35
Stato - capitale	26.534.080,04	26.534.080,04	7.469.550,00	3.077.177,38	0,00	0,00	30.916.452,66
b) regione - correnti	1.056.550,86	1.056.550,86	4.795.608,71	5.112.217,31	0,00	0,00	739.942,26
regione - capitale	20.639.296,88	20.639.296,88	1.133.590,40	3.403.761,33	0,00	0,00	18.369.125,95
c) Altri - correnti	942.682,35	942.682,35	15.030.618,80	9.296.171,64	0,00	0,00	6.675.129,51
Altri - capitale	5.926.462,19	5.926.462,19	79.690,00	956.892,83	0,00	0,00	5.047.269,36
3) Verso debitori diversi							
a) verso utenti di servizi pubblici	10.962.861,34	10.962.861,34	20.385.025,70	20.580.114,01	0,00	0,00	10.767.773,03
b) verso utenti di beni patrimoniali	2.655.858,46	2.655.858,46	9.001.051,15	10.435.818,23	0,00	0,00	1.221.091,38
c) verso altri - correnti	18.899.587,63	18.899.587,63	37.705.716,41	24.916.297,94	0,00	0,00	31.689.006,10
verso altri - capitale	40.286.562,03	40.286.562,03	52.524.057,13	42.429.683,45	0,00	295.448,48	50.085.487,23
d) da alienazioni patrimoniali	17.600.939,66	17.600.939,66	35.147.102,84	37.747.719,11	0,00	0,00	15.000.323,39
e) per somme corrisposte c/terzi	5.613.967,44	5.613.967,44	22.353.377,50	17.716.818,47	0,00	0,00	10.250.526,47
4) Crediti per I.V.A.	1.385.128,15	1.385.128,15	0,00	0,00	0,00	1.184.124,44	201.003,71
5) Per depositi							
a) banche	0,00	0,00	27.510.000,00	27.510.000,00	0,00	0,00	0,00
b) Cassa depositi e prestiti	133.255,39	133.255,39	0,00	10.645,10	0,00	0,00	122.610,29
Totale		227.315.057,80	340.070.715,92	326.521.582,36	0,00	1.479.572,92	239.384.518,44
III) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi							
1) Titoli	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IV) Disponibilità liquide							
1) Fondo di cassa	16.855.574,81	16.855.574,81	325.465.039,67	314.030.869,85	0,00	0,00	28.289.744,63
2) Depositi bancari	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale		16.855.574,81	325.465.039,67	314.030.869,85	0,00	0,00	28.289.744,63
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE		246.194.651,72	665.535.755,59	640.552.452,21	0,00	1.597.515,80	269.580.439,30
C) RATEI E RISCONTI							
I) Ratei Attivi	243.002,09	243.002,09	0,00	0,00	226.544,64	0,00	469.546,73
II) Risconti Attivi	1.592.927,54	1.592.927,54	0,00	0,00	0,00	150.453,15	1.442.474,39
Totale		1.835.929,63	0,00	0,00	226.544,64	150.453,15	1.912.021,12
TOTALE DELL'ATTIVO (A + B + C)		1.514.111.383,19	732.256.465,04	677.064.437,64	121.792.132,38	70.315.201,79	1.620.780.341,18
CONTI D'ORDINE							
D) OPERE DA REALIZZARE	107.224.361,82	107.224.361,82	59.159.998,51	62.646.114,69	0,00	0,00	103.738.245,64
E) BENI CONFERITI IN AZIENDE SPECIALI	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
F) BENI DI TERZI	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE CONTI D'ORDINE		107.224.361,82	59.159.998,51	62.646.114,69	0,00	0,00	103.738.245,64

CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVO) ANNO 2008

	Importi parziali	Consistenza Iniziale	Variazioni da conto finanziario		Variazioni da altre cause		Consistenza finale
			+	-	+	-	
A) PATRIMONIO NETTO							
I) Netto patrimoniale	755.728.528,54	755.728.528,54	418.840.424,58	415.785.651,89	114.857.086,23	69.835.471,38	803.804.916,08
II) Netto da beni demaniali	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE PATRIMONIO NETTO		755.728.528,54	418.840.424,58	415.785.651,89	114.857.086,23	69.835.471,38	803.804.916,08
B) CONFERIMENTI							
I) Conferimenti da transf. in c/capitale	395.922.082,03	395.922.082,03	9.998.769,46	5.898.459,16	6.921.533,72	10.813,27	406.933.112,78
II) Conferimenti da concess. di edificare	118.794.625,29	118.794.625,29	8.049.324,72	714.751,87	0,00	5.560,97	126.123.637,17
TOTALE CONFERIMENTI		514.716.707,32	18.048.094,18	6.613.211,03	6.921.533,72	16.374,24	533.056.749,95
C) DEBITI							
I) Debiti di finanziamento							
1) Per finanziamenti a breve termine	552.584,92	552.584,92	0,00	331.963,10	0,00	220.621,82	0,00
2) Per mutui e prestiti	48.346.530,37	48.346.530,37	0,00	6.450.558,68	0,00	242.734,35	41.653.237,34
3) Per prestiti obbligazionari	85.211.550,00	85.211.550,00	27.510.000,00	4.791.139,55	0,00	0,00	107.930.410,45
4) Per debiti pluriennali	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
II) Debiti di funzionamento	50.297.839,12	50.297.839,12	207.894.411,09	184.251.652,99	0,00	0,00	73.940.597,22
III) Debiti per I.V.A.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IV) Debiti per anticipazioni di cassa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
V) Debiti per somme anticipate da terzi	3.037.717,20	3.037.717,20	22.954.115,36	18.472.729,56	0,00	0,00	7.519.103,02
VI) Debiti verso							
1) Imprese controllate	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2) Imprese collegate	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3) Altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VII) Altri debiti	54.890.415,89	54.890.415,89	37.009.419,81	40.367.530,84	0,00	0,00	51.532.304,86
TOTALE DEBITI		242.336.637,50	295.367.946,26	254.665.574,72	0,00	463.356,17	282.575.652,89
D) RATEI E RISCONTI							
I) Ratei passivi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
II) Risconti passivi	1.329.509,83	1.329.509,83	0,00	0,00	13.512,43	0,00	1.343.022,26
TOTALE RATEI E RISCONTI		1.329.509,83	0,00	0,00	13.512,43	0,00	1.343.022,26
TOTALE DEL PASSIVO (A + B + C + D)		1.514.111.383,19	732.256.465,04	677.064.437,64	121.792.132,38	70.315.201,79	1.620.780.341,18
CONTI D'ORDINE							
E) IMPEGNI OPERE DA REALIZZARE	107.224.361,82	107.224.361,82	59.159.998,51	62.646.114,69	0,00	0,00	103.738.245,64
F) CONFERITI IN AZIENDE SPECIALI	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
G) BENI DI TERZI	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE CONTI D'ORDINE		107.224.361,82	59.159.998,51	62.646.114,69	0,00	0,00	103.738.245,64

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) ANNO 2008

	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO	NOTE	AL CONTO DEL PATRIMONIO						
		INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)	FINALI (+)				Rif/CFE	Rif/CF	ATTIVO	Rif/CF	PASSIVO		
TITOLO I ENTRATE TRIBUTARIE															
1) Imposte (Tit. I-cat. 1)	59.365.878,18						A1	59.365.878,18							
2) Tasse (Tit. I-cat. 2)	8.712,76						A1	8.712,76							
3) Tributi Speciali (Tit. I-cat. 3)	354.256,67						A1	354.256,67							
Totale Entrate Tributarie	59.728.847,61														
TITOLO II ENTRATE DA TRASFERIMENTI															
1) Da Stato (Tit. II-cat. 1)	47.216.479,67		68.542,56	237.040,88	68.542,56		A2	46.979.436,79							
2) Da regione (Tit. II-cat. 2)	4.238.658,78	635.502,83	915.679,30				A2	3.958.482,31							
3) Da regione per funzioni delegate (Tit. II-cat. 3)	556.949,93	121.747,29	103.851,79				A2	574.845,43							
4) Da org. comunitari e internazionali (Tit. II-cat. 4)	18.247,04						A2	18.247,04							
5) Da altri enti settore pubblico (Tit. II-cat. 5)	15.012.371,76	12.015,70	25.985,77				A2	14.998.401,69							
Totale Entrate Da Trasferimenti	67.042.707,18	769.265,82	1.114.059,42	237.040,88	68.542,56										
TITOLO III ENTRATE EXTRATRIBUTARIE															
1) Proventi servizi Pubblici (Tit. III-cat. 1)	20.385.025,70	71.992,08	6.481,94				A3	20.104.660,07	(1)						
2) Proventi Gestione Patrimoniale (Tit. III-cat. 2)	9.001.051,15	23.634,12	13.789,86				A4	8.415.112,30							
3) Proventi Finanziari (Tit. III-cat. 3)	1.522.982,52			1.168,49	401.004,17		D20	1.922.816,20							
-Interessi su depositi crediti ecc.	1.522.982,52			1.168,49	401.004,17		C18								
-Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate							C17	9.515.953,63							
4) Proventi per utili da aziende speciali e partecipate dividendi di società (Tit. III-cat. 4)	9.515.953,63														
5) Proventi diversi (Tit. III-cat. 5)	26.666.780,36	464.617,81	208.691,04	4.792,72			A6	19.578.352,93							
Totale Entrate Extratributarie	67.091.793,28	560.244,01	228.962,84	5.961,21	401.004,17	-8.281.220,36									
TOTALE ENTRATE CORRENTI	193.863.348,05	1.329.509,83	1.343.022,26	243.002,09	469.546,73	-8.281.220,36									
TITOLO IV ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI TRASFERIMENTO DI CAPITALI RISCOSSIONE DI CREDITI															
1) Alienazione di beni patrimoniali - plusval. (Tit. IV-cat.1)	35.147.102,84						E24	33.876.795,24	(2) (3)	A II	32.526.102,84				
- minusval.							E26	4.721.945,56							
2) Trasferimenti di capitale dallo Stato (Tit. IV-cat. 2)	7.459.550,00													7.459.550,00	
3) Trasferimenti di capitale da regione (Tit. IV-cat. 3)	1.133.590,40													1.133.590,40	
4) Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (Tit. IV-cat. 4)	79.690,00								(4)					B I	79.690,00
5) Trasferimenti di capitale da altri soggetti (Tit. IV-cat. 5)	24.374.779,03						A6	14.999.515,25	(5)					B II	9.375.263,78
Totale Trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	33.047.609,43														
6) Riscossione di crediti (Tit. IV-cat. 6)	28.149.278,10														
Totale Entrate da alienazione di beni patrimoniali, trasferimenti di capitali ect.	96.343.990,37														
TITOLO V ENTRATE DA ACCENSIONE PRESTITI															
1) Anticipazioni di cassa (Tit. V-cat. 1)															
2) Finanziamenti a breve termine (Tit. V-cat. 2)															
3) Assunzione di mutui e prestiti (Tit. V-cat. 3)	27.510.000,00														
4) Emissione prestiti obbligazionari (Tit. V-cat. 4)															
Totale Entrate Accensione prestiti	27.510.000,00														
TITOLO VI SERVIZI PER CONTO TERZI															
1) Servizi per conto terzi	22.954.115,38								(6)						
TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	340.671.453,80														
- Insussistenze del passivo							E23	1.139.704,52	(7)						
- Sopravvenienze attive							E23	49.240.306,77	(8)						
- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)							A7		(9)						
- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazioni ecc. - iniziali							A8								
- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazioni ecc. - finali															

NOTE

- Tra le altre rettifiche del risultato finanziario va considerata l'IVA a debito, compresa negli accertamenti finanziari del titolo III "Entrate extratributarie", per attività in regime d'Impresa, l'ammontare dell'IVA per fatture da emettere va riportato nel passivo del conto del patrimonio alla voce "Debiti per IVA" (C III), costituendo un debito verso l'erario a fronte del credito accreditato al lordo d'IVA.
- Quando viene realizzata una plusvalenza (ad esempio per un provento da alienazione maggiore del valore netto risultante dal conto del patrimonio), il valore relativo è portato in aumento nel conto economico (E24); quando viene realizzata una minusvalenza il valore relativo è portato in diminuzione nel conto economico (E26).
- Quando viene alienato un bene il valore risultante dal conto del patrimonio va indicato in detrazione.
- Va indicato il totale dei trasferimenti di capitali da Stato, regioni, province, comuni, aziende speciali, partecipate ed altre;
- Proventi accertati per concessioni di edificare, per la quota finalizzata a spese correnti;
- Va indicata la somma rimasta da riscuotere da terzi in conto competenza finanziaria;
- Trattasi di minori debiti (minori residui passivi del conto del bilancio);
- Trattasi di maggiori crediti (maggiori residui attivi del conto del bilancio);
- I costi capitalizzati sono costituiti da quella parte di costi (sostenuti tra le spese "correnti" del titolo I*), per la produzione, in economia dei valori da porre, dal punto di vista economico a carico di più esercizi; esempi di costi capitalizzati sono costituiti da manutenzioni straordinarie effettuate da personale dell'ente, dalla produzione diretta di software applicativo; a fine esercizio è necessario rilevare queste entità, contabilizzate nell'attivo patrimoniale; con il sistema dell'ammortamento i costi stessi saranno imputati agli esercizi in cui le utilità prodotte verranno realizzate.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE) ANNO 2008

TITOLO I	IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO		NOTE	AL CONTO DEL PATRIMONIO					
		INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)	FINALI (+)		Rif.CE	Rif.CE		Rif.CP	ATTIVO	Rif.CP	PASSIVO		
	SPESA CORRENTI								(1)						
	1) Personale	55.032.811,55	19.747,22	57.273,98			B9	54.995.284,79							
	2) Acquisti di beni di consumo e/o materie prime	1.549.929,07	89.063,71	121.146,25		-6.667,61	B10	1.511.178,92							
	3) Prestazioni di servizi	92.863.414,23	1.128.785,31	875.090,91		-7.115.029,94	B12	86.002.078,69							
	4) Utilizzo di beni di terzi	2.348.226,79	7.196,65	55.972,15			B13	2.299.411,28							
	5) Trasferimenti di cui:	37.158.928,89	346.174,58	332.991,10											
	- Stato	327.510,04					B14	327.510,00							
	- regione	7.308,28					B14	7.308,28							
	- province e città metropolitane	54.578,38					B14	54.578,38							
	- comuni ed unioni di comuni	88.483,47					B14	88.483,47							
	- comunità montane						B14								
	- aziende speciali e partecipate						C19								
	- altre	36.691.048,79	346.174,58	332.991,10			B14	36.694.232,23							
	6) Interessi passivi e oneri finanziari diversi	5.877.112,45					D21	5.877.112,45							
	7) Imposte e tasse	11.581.599,92	2.000,07				B16	11.583.599,99							
	8) Oneri straordinari della gestione corrente	482.368,21					E28	482.368,21							
	Totale Spese Correnti	207.894.411,05	1.592.927,54	1.442.474,39		-7.121.697,55									
	SPESA DI CONTO CAPITALE														
	1) Acquisizione di beni immobili di cui	141.196.487,34													
	a) Pagamenti eseguiti	52.353.294,30													
	b) Somme rimesse da pagare	88.843.163,04													
	2) Espropri e servizi onerosi di cui	5.055.391,73													
	a) Pagamenti eseguiti	2.749.764,52													
	b) Somme rimesse da pagare	2.308.627,21													
	3) Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia di cui														
	a) Pagamenti eseguiti														
	b) Somme rimesse da pagare														
	4) Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni di cui														
	a) Pagamenti eseguiti														
	b) Somme rimesse da pagare														
	5) Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche di cui	14.055.993,60													
	a) Pagamenti eseguiti	4.309.576,98													
	b) Somme rimesse da pagare	9.776.416,62													
	6) Incarichi professionali esterni di cui	4.324.173,75													
	a) Pagamenti eseguiti	1.514.134,98													
	b) Somme rimesse da pagare	2.810.038,77													
	7) Trasferimenti di capitali di cui	67.784.137,42													
	a) Pagamenti eseguiti	10.718.839,22													
	b) Somme rimesse da pagare	57.065.298,20													
	8) Partecipazioni azionarie di cui	1.134.971,12													
	a) Pagamenti eseguiti	1.062.971,12													
	b) Somme rimesse da pagare	72.000,00													
	9) Conferimenti di capitali di cui	1.024.480,00													
	a) Pagamenti eseguiti	1.024.480,00													
	b) Somme rimesse da pagare														
	10) Concessioni di crediti e anticipazioni di cui	28.149.278,10													
	a) Pagamenti eseguiti	28.149.278,10													
	b) Somme rimesse da pagare														
	Totale spese in conto capitale di cui	262.757.883,09													
	a) Pagamenti Eseguiti	100.857.859,22													
	b) Somme Rimesse da pagare	161.900.023,87													
	TITOLO III RIMBORSO DI PRESTITI														
	1) rimborso di anticipazioni di cassa														
	2) rimborso di finanziamenti a breve termine	283.323,46													
	3) rimborso di quota capitale di mutui e prestiti	6.450.558,68													
	4) rimborso di prestiti obbligazionari	4.791.139,55													
	5) rimborso di quota capitale di debiti pluriennali														
	Totale Rimborsato di prestiti	11.525.021,69													
	TITOLO IV SERVIZI PER CONTO TERZI														
	1) Servizi per conto Terzi	22.954.115,38													
	TOTALE GENERALE DELLA SPESA	505.131.431,22													
	- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo - iniziali						B11								
	- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo - finali						B16	25.295.251,89	(6)	A					
	- Quote di ammortamento dell'esercizio						E27		(7)	A III					
	- Accantonamento per svalutazione crediti						E28	5.933.161,35	(8)						
	- Insussistenze dell'attivo														

NOTE

- Tra le altre rettifiche del risultato finanziario va considerata l'IVA a debito, compresa negli impegni finanziari del titolo I "Spese correnti", per attività in regime d'Impresa; l'ammontare dell'IVA per fatture da ricevere o registrate in sospensione d'IVA, va riportato nell'attivo del conto del patrimonio alla voce "Crediti per IVA" (B II 4), costituendo un credito verso l'erario a fronte del debito accertato al lordo d'IVA per spese di funzionamento.
- L'importo corrispondente ai pagamenti in conto competenza del Titolo II "Spese in conto capitale" va riferito in aumento alla specifica "IMMOBILIZZAZIONE" dell'attivo; analogamente va operato per i pagamenti in conto residui.
- L'importo corrisponde alle somme rimesse da pagare in conto competenza del Titolo II "Spese in conto capitale" vale a dire che le somme da conservare nel conto finanziario della competenza, a residuo, vanno nell'attivo riferite in aumento al conto d'ordine "Opere da realizzare" e nel passivo riferite in aumento del conto d'ordine "Impegni per opere da realizzare". I pagamenti disposti per spese del titolo II "Spese in conto capitale", in conto residui esercizi precedenti, vanno riferiti in diminuzione nell'attivo e nel passivo ai suddetti conti d'ordine.
- L'importo impegnato dell'intervento "concessioni di crediti ed anticipazioni" va riferito in aumento alla voce dell'attivo A III 2 "Crediti verso partecipate", ove la concessione di crediti ed anticipazioni riguarda aziende speciali, controllate e collegate; va riferito in aumento alla voce B II dell'attivo "Crediti" negli altri casi.
- Va indicata la somma rimasta da pagare a terzi in conto competenza finanziaria.
- L'ammortamento dell'esercizio (75) va portato ad incremento del Fondo d'ammortamento e quindi in diminuzione del corrispondente valore dell'attivo (A).
- L'importo accantonato per svalutazione crediti, che non può costituire impegno nel conto del bilancio, va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo alla voce "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità"; nel caso di accertata effettiva inesigibilità di importi dell'attivo del Conto del patrimonio "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità" è possibile utilizzare l'accantonamento per "Fondo svalutazione crediti" con le modalità previste dal Regolamento di contabilità dell'Ente.
- Minori crediti (minori residui attivi del conto del bilancio).

Le principali imprese partecipate dal Comune di Parma: dati Conto economico anno 2008

Azienda	Finalità	% capitale comune Parma	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	A1-Ricavi delle Vendite e delle Prestazioni	A2-Variazioni delle Rimanenze di SL e PF	A3-Variazioni dei Lavori in Corso su Ordinazione	A4-Incrementi di Immobilizzazioni per Lavori Interni	A5-Altri Ricavi e Proventi
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	6	34%	11093240	10598786	0	0	0	494454
ADE S.P.A.	1	100%	3913299	3713368	0	0	0	199931
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	2	42,86%	176170	0	0	0	0	176170
ASCAA S.P.A.	5	10,70%	7395661	6462653	0	0	0	933008
ASP - AD PERSONAM	6	96%	18532980	15009833	0	0	0	3523147
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	3	100%	6383237	2101849	4158583	0	0	122805
AUTOCISA S.P.A.	4	0,50%	84159407	81326411	0	0	762059	2070937
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	1	53,60%	2369122	2063254	1650	0	0	304218
CASADESSO S.P.A.	3	100%	886483	886477	0	0	0	6
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	4	14,09%	10345682	10135258	-483756	0	0	694180
ENIA S.P.A.	1	17,28%	1400439324	1341485167	0	0	23399822	35554335
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	1	20%	4367151	4268969	0	0	0	98182
FIERE DI PARMA S.P.A.	4	34,19%	26489470	24231405	0	0	0	2258065
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	6	14,29%	1284745	260982	0	0	0	1023763
INFOMOBILITY S.P.A.	2	60%	8758490	8738740	0	0	0	19750
IT CITY S.P.A.	2	100%	5104354	4485767	91196	389970	0	137421
METRO PARMA S.P.A.	3	100%	387330	0	0	0	0	387330
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	2	60%	3276329	3220343	0	0	0	55986
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	5	100%	2205397	2205000	0	0	0	397
PARMABITARE S.R.L.	3	18%	6724591	328113	1896446	0	4500032	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	1	45%	7758665	7512792	0	0	0	245873
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	6	20%	0	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	3	52%	12591162	4565000	7873163	0	0	152999
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	5	50%	32672443	9418153	0	0	0	23254290
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	4	95,58%	30991996	6417663	24179414	0	0	394919
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	4	7,73%	3252086	2785023	0	0	0	467063
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	4	2,42%	4776299	2470638	1431213	345157	0	529291
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	3	100%	14037843	1336228	11980472	0	0	721143
TEP S.P.A.	1	50%	51954073	44223579	0	0	0	7730494
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	4	3,17%	321963	306307	-300	0	0	15956
MEDIA		50,05%	58754966,4	53351925,27	1704269,367	24504,23333	955397,1	2718870,433
MEDIANA		47,50%	6553914	3991168,5	0	0	0	345774

NOTA: Gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma si chiudono il 30/06 di ogni anno. Gli esercizi sociali di PARMMAINFANZIA S.P.A. si chiudono il 31/08 di ogni anno

Azienda	COSTI MONETARI	B6-Materie Prime, Sussidiarie, di consumo e merci	B7-Servizi	B8-Godimento Beni di Terzi	B9-Personale	Salari e Stipendi	Oneri Sociali	TFR
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	-11615973	0	-5093666	-6915	-3873602	-2651871	-556705	-212402
ADE S.P.A.	-3673489	-262488	-1687679	-217855	-1397799	-1024557	-276932	-96310
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	-171793	-162	-170782	0	0	0	0	0
ASCAA S.P.A	-5353691	-1533448	-2218968	-457111	-791611	-527027	-184685	-39236
ASP - AD PERSONAM	-17273907	-1523279	-9373891	-59653	-6172650	-4809580	-1361280	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	-6428002	-2853	-21800868	0	-38272	-27707	-8408	-2157
AUTOCISA S.P.A.	-36878249	-1602115	-20801678	-581100	-11682454	-8144571	-2505689	-630579
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	-2259314	-19512	-1842978	-21664	-324642	-213714	-94698	-16230
CASADESSO S.P.A.	-979229	-546	-977285	0	0	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	-7214218	-157936	-4710732	-804455	-1160456	-772219	-247204	-58941
ENIA S.P.A.	-1178312248	-857167943	-210235680	0	-114931357	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	-4243184	-2963301	-256474	-439648	-590910	-426178	-132087	-32645
FIERE DI PARMA S.P.A.	-21833900	-899633	-17267052	-130902	-3266306	-2288458	-716533	-176326
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-1245532	-16190	-586866	-250817	-351933	-257613	-76509	-17014
INFOMOBILITY S.P.A.	-8226947	-214295	-4660664	-406829	-2913547	-1989808	-601206	-118348
IT CITY S.P.A.	-4569325	-991915	-2145850	-66867	-1328671	-954468	-291243	-72307
METRO PARMA S.P.A.	-360645	-11897	-222233	-33998	-86788	-62382	-20532	-3874
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	-2848467	-105992	-1842739	-104418	-765085	-544431	-159514	-35689
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	-704413	-53	-131922	-475000	0	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	-6158868	0	-6154574	0	-3536	0	-3536	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	-7704118	-51760	-6691921	-267955	-75587	-55045	-16261	-3647
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	-3850	0	-3399	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	-10751289	-7112857	-2269276	0	-96360	-69886	-21790	-4684
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	-30925349	-4985	-30354365	-34343	-364029	-256526	-89785	-17718
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	-27557102	-18199257	-8247289	-46084	-728542	-505972	-168732	-32797
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-6388086	-170903	-4277488	-437484	-1413841	-993247	-274554	-68067
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	-3706626	-55611	-2841644	-31011	-507573	-356685	-121868	-29020
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	-12800163	-12409970	-239853	-11282	-35153	-23174	-9640	-2339
TEP S.P.A.	-46382698	-4690386	-14310280	-2916338	-24150735	-15787225	-4367091	-1455313
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	-285496	0	-239263	-2242	-35291	-25831	-7487	-1973
MEDIA	-48895205,7	-30338976,23	-12721912	-260132,3667	-5902891	-1425605,8	-410466	-104253,867
MEDIANA	-6273477	-131964	-2555460	-52868,5	-549241,5	-307149	-108283	-17366

Azienda	Trattamento di quiescenza e simili	Altri Costi	B11-Variazione Rimanenze	B14-Oneri diversi di gestione	EBITDA
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	-8551	-444073	0	-2641790	-522733
ADE S.P.A.	0	0	-9224	-98444	239810
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	-849	4377
ASCAA S.P.A	0	-40663	0	-352553	2041970
ASP - AD PERSONAM	0	-1790	37464	-181898	1259073
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	15420845	-6854	-44765
AUTOCISA S.P.A.	-54986	-346629	281170	-2492072	47281158
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	0	0	0	-50518	109808
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	-1398	-92746
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	0	-82092	0	-380639	3131464
ENIA S.P.A.	0	0	0	-42776912	175327432
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	0	42869	-35720	123967
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	-84989	0	-270007	4655570
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-797	0	0	-39726	39213
INFOMOBILITY S.P.A.	-33892	-170293	0	-31612	531543
IT CITY S.P.A.	0	-10653	0	-36022	535029
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	-5729	26685
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	-25451	-746	-29487	427862
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	0	0	-97438	1500984
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	-758	565723
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	-634	0	-616895	54547
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	-451	-3850
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	-1272796	1839873
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	0	0	0	-167627	1747094
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	0	-21041	0	-335930	3434894
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	-77973	9029	-97399	-3136000
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	0	0	0	-270787	1069673
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	-103905	1237680
TEP S.P.A.	0	-2541106	80770	-395729	5571375
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	0	0	0	-8700	36467
MEDIA	-3274,2	-128246,2	528739,2333	-1760021,5	8299772,567
MEDIANA	0	0	0	-97941	533286

Azienda	COSTI NON MONETARI	B10- Ammortamenti e Svalutazioni	Immobilizzazioni Immateriali	Immobilizzazioni Materiali	Altre Svalutazioni delle Immobilizzazioni	Svalutazione Crediti e Disponibilità Liquide	B12- Accantonamento Rischi	B13-Altri Accantonamenti
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	-122018	-110018	-18411	-79607	0	-12000	-12000	0
ADE S.P.A.	-177349	-177349	-53147	-121426	0	-2776	0	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	-2027	-2027	-2010	-17	0	0	0	0
ASCAA S.P.A.	-2197042	-1170887	-437922	-732965	0	0	-200000	-826155
ASP - AD PERSONAM	-1145963	-1016109	-39340	-911769	0	-65000	-3344	-126510
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	-114700	-2565	-1588	-977	0	0	-112135	0
AUTOCISA S.P.A.	-27194157	-26716494	-144709	-26571785	0	0	-155000	-322663
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	-486678	-486678	-55657	-431021	0	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	-2404530	-2272063	-56336	-2085745	0	-129982	-132467	0
ENIA S.P.A.	-93705132	-67269794	0	0	0	0	0	-26435338
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	-104213	-104213	-29470	-74743	0	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	-4387142	-4387142	-504721	-3728350	0	-154071	0	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-126784	-126784	-110937	-15847	0	0	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	-217461	-217461	-90731	-126730	0	0	0	0
IT CITY S.P.A.	-501288	-501288	-39451	-461837	0	0	0	0
METRO PARMA S.P.A.	-11627	-11627	-1092	-10535	0	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	-97354	-97354	-51424	-45930	0	0	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	-402318	-402318	0	-402318	0	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	-154968	-154968	-154968	0	0	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	-38225	-38225	-19510	-18715	0	0	0	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	-27777	-27777	-27777	0	0	0	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	-1767877	-1767877	-292671	-1475206	0	0	0	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	-27020	-27020	-13670	-13350	0	0	0	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-1154299	-1154299	-969312	-184987	0	0	0	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	-148495	-140325	-5091	-128366	0	-6868	0	-8170
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	-23204	-23204	-1454	-21750	0	0	0	0
TEP S.P.A.	-5923743	-5823743	-77931	-5145812	0	-600000	-100000	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	-9528	-9528	0	0	-9528	0	0	0
MEDIA	-4755763,967	-3807971,233	-106644,3333	-1426326,267	-317,6	-32356,56667	-23831,53333	-923961,2
MEDIANA	-151731,5	-147646,5	-34405	-77175	0	0	0	0

Azienda	EBIT	C-Proventi e Oneri Finanziari	C15-Proventi Finanziari da Partecipazioni	C16-Altri Proventi Finanziari	C17-Oneri Finanziari	D-Rettifiche di Valore di Attività Fin.	D18-Rivalutazioni	D19-Svalutazioni
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	-644751	113073	0	137339	-24266	0	0	0
ADE S.P.A.	62461	6069	0	7163	-1094	0	0	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	2350	4318	0	4359	-41	0	0	0
ASCAA S.P.A.	-155072	-279402	0	142532	-421934	0	0	0
ASP - AD PERSONAM	113110	35786	0	97849	-62063	0	0	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	-159465	-9337	0	3572	-12909	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	20087001	-4675636	1267937	332832	-6276405	-14476	0	-14476
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	-376870	-379016	0	30197	-409213	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	-92746	6090	0	6095	-5	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	726934	-37486	0	47521	-85007	0	0	0
ENIA S.P.A.	81622300	-24317478	182557	16041445	-40541480	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	19754	20183	0	20183	0	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	268428	90446	0	607739	-517293	0	0	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-87571	-94930	0	192	-95122	0	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	314082	-17732	0	16941	-34673	0	0	0
IT CITY S.P.A.	33741	47891	0	48707	-816	0	0	0
METRO PARMA S.P.A.	15058	0	0	0	0	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	330508	128736	0	128736	0	0	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	1098666	-1145471	0	170659	-1316130	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	410755	-397914	0	7674	-405588	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	16322	6003	252	6031	-280	0	0	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	-3850	113	0	168	-55	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	1812096	-1122697	0	93535	-1216232	0	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	-20783	598870	0	598889	-19	0	0	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	3407874	-3150727	0	1185889	-4336616	0	0	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-4290299	7213	0	366532	-359319	0	0	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	921178	-826345	0	8646	-834991	0	0	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	1214476	-1182024	0	32492	-1214516	0	0	0
TEP S.P.A.	-352368	749812	15354	734712	-254	-76987	0	-76987
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	26939	-21489	0	0	-21489	0	0	0
MEDIA	3544008,6	-1194769,367	48870	695954,3	-1939593,667	-3048,76667	0	-3048,76667
MEDIANA	30340	-4668,5	0	40006,5	-48368	0	0	0

Azienda	E-Proventi e Oneri Straordinari	E20-Proventi Straordinari	E21-Oneri Straordinari	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	E24-Risultato di pertinenza di terzi	RISULTATO NETTO
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	168047	237962	-69915	-363631	-401297	-764928	0	-764928
ADE S.P.A.	6725	7109	-384	75255	-63328	11927	0	11927
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	6668	-5532	1136	0	1136
ASCAA S.P.A	674001	675657	-1656	239527	-110000	129527	0	129527
ASP - AD PERSONAM	4313	11904	-7591	153209	-507792	-354583	0	-354583
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	783	1468	-685	-168019	-2499	-170518	0	-170518
AUTOCISA S.P.A.	56901	126543	-69642	15453790	-5203124	10250666	0	10250666
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	833018	844579	-11561	77132	-62877	14255	0	14255
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	-86656	0	-86656	0	-86656
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	174623	187672	-13049	864071	-369758	494313	0	494313
ENIA S.P.A.	-8397962	32825	-8430787	48906860	-11067316	37839544	-2766576	35072968
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	39937	-31782	8155	0	8155
FIERE DI PARMA S.P.A.	79253	0	79253	438127	-213905	224222	0	224222
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-22225	6471	-28696	-204726	-8250	-212976	0	-212976
INFOMOBILITY S.P.A.	-92476	16705	-109181	203874	-193468	10406	0	10406
IT CITY S.P.A.	2424	15289	-12865	84056	-109947	-25891	0	-25891
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	15058	-3958	11100	0	11100
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	24268	27194	-2926	483512	-161538	321974	0	321974
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	0	0	-46805	-33290	-80095	0	-80095
PARMABITARE S.R.L.	2339	2341	-2	15180	-15000	180	0	180
PARMAINFANZIA S.P.A.	-552	0	-552	21773	-18800	2973	0	2973
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	-21	1	-22	-3758	0	-3758	0	-3758
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	-2	0	-2	689397	-280365	409032	0	409032
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	1	1	0	578088	-211244	366844	0	366844
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	4338	4366	-28	261485	-256374	5111	0	5111
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	0	0	-4283086	0	-4283086	0	-4283086
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	16352	39676	-23324	111185	-110842	343	0	343
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	243	247	-4	32695	-32227	468	0	468
TEP S.P.A.	58504	233630	-175126	378961	-345454	33507	0	33507
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	-1	0	-1	5449	-4303	1146	0	1146
MEDIA	-213570,2	82388	-295958,2	2132620,267	-660809	1471811,267	-92219,2	1379592,067
MEDIANA	513	3353,5	-468	76193,5	-86637,5	4042	0	4042

Le principali imprese partecipate dal Comune di Parma: dati Stato Patrimoniale anno 2008

Azienda	Stato Patrimoniale Attivo	A-Crediti verso Soci	B-Immobilizzazioni	BI-Immateriali	Avviamento	Altre Immobilizzazioni Immateriali	BII-Materiali	Terreni e Fabbricati
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	26384319	0	18000580	27386	0	27386	15369717	13865900
ADE S.P.A.	2354515	0	837758	270240	0	270240	416812	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	89958	0	6863	6807	0	6807	56	0
ASCAA S.P.A.	27662402	0	21120620	6320463	0	6320463	14446332	229938
ASP - AD PERSONAM	38858538	34082	30629431	139791	0	139791	30484475	22115744
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	29997218	0	12369	5202	0	5202	7167	7167
AUTOCISA S.P.A.	383581941	0	297020476	268950	0	268950	290283020	3330973
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	52295837	0	42619336	209027	0	209027	39910309	39910309
CASADESSO S.P.A.	2284065	0	1198517	73734	0	73734	734731	734731
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	29819581	0	26009827	132701	0	132701	25729574	23015272
ENIA S.P.A.	1812165825	0	1337991434	51012601	28747002	22265599	962937638	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	1598126	0	406296	261379	0	261379	144917	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	37440330	0	21963480	1185263	0	1185263	20773544	18063106
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	1298465	0	579475	518768	0	518768	60707	0
INFOMOBILITY S.P.A.	4967341	0	623289	249178	0	249178	353111	0
IT CITY S.P.A.	3553298	0	506465	32803	0	32803	473662	0
METRO PARMA S.P.A.	4889701	0	3648298	1933390	0	1933390	1712058	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	18575753	0	259341	117968	0	117968	141373	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	58688228	0	54629854	0	0	0	54629854	14381407
PARMABITARE S.R.L.	11818239	0	4498327	4498327	0	4498327	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	4256962	0	2492153	51517	0	51517	2429878	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	672409	372531	60000	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	38814821	0	61605	61433	0	61433	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	54516437	0	36608222	676729	0	676729	35926858	30155977
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	87330287	0	628067	449763	0	449763	73140	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	33601647	0	15027551	14152624	0	14152624	768575	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	20388979	0	3509248	14496	0	14496	2729018	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	59240891	0	286725	18475	0	18475	268250	0
TEP S.P.A.	51062329	0	16306384	172412	0	172412	15394455	35312
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AI	616382	0	34808	28236	0	28236	6572	0
MEDIA	96627494,13	13553,7667	64585893,3	2762988,767	958233,4	1804755,367	50540193,43	5528194,533
MEDIANA	27023360,5	0	3000700,5	156101,5	0	156101,5	751653	0

NOTA: Gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma si chiudono il 30/06 di ogni anno. Gli esercizi sociali di PARMMAINFANZIA S.P.A. si chiudono il 31/08 di ogni anno

Azienda	Altre Immobilizzazioni Materiali	BIII-Finanziarie	Partecipazioni e Azioni Proprie	Crediti e Altri Titoli	C-Attivo Circolante	CI-Rimanenze	CII-Crediti	CIII-Attività Finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	1503817	2603477	63000	2540477	8383739	0	6150736	0
ADE S.P.A.	416812	150706	144662	6044	1515625	29369	898448	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	56	0	0	0	82798	0	35642	0
ASCAA S.P.A.	14216394	353825	267280	86545	6513138	0	3665627	930204
ASP - AD PERSONAM	8368731	5165	5165	0	8169855	542164	6380378	1174878
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	0	29981794	24649060	3500129	0
AUTOCISA S.P.A.	286952047	6468506	5960337	508169	86199401	62591842	23167819	0
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	2500000	2500000	0	9651469	3066361	6580569	0
CASADESSO S.P.A.	0	390052	0	390052	1084376	0	1022722	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	2714302	147552	114149	33403	3794511	696316	2886578	12039
ENIA S.P.A.	0	324041195	295678273	28362922	474174391	12280535	378190282	34202358
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	144917	0	0	0	1187624	348031	835221	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	2710438	4673	0	4673	15107887	0	3324105	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	60707	0	0	0	698859	0	692713	0
INFOMOBILITY S.P.A.	353111	21000	0	21000	3837390	0	3286488	0
IT CITY S.P.A.	473662	0	0	0	2978839	581773	2208984	0
METRO PARMA S.P.A.	1712058	2850	0	2850	1233574	0	1111683	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	141373	0	0	0	18274230	2715	5321313	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	40248447	0	0	0	4057397	0	1875101	0
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	7319912	6131505	881097	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	2429878	10758	10758	0	1739676	0	1588551	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	60000	0	0	239878	0	146134	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	172	172	0	38736469	36512602	1955184	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	5770881	4635	1000	3635	17883773	0	5918554	600000
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODOTTI	73140	105164	105164	0	86701645	83770697	2545734	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	768575	106352	0	106352	18440878	66055	3859247	500000
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODOTTI	2729018	765734	765734	0	16877669	14173428	2685514	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	268250	0	0	0	58701159	52510179	6190089	0
TEP S.P.A.	15359143	739517	297259	442258	34564177	288962	13213131	2835333
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA	6572	0	0	0	578580	6700	569679	0
MEDIA	12914077,63	11282711,1	10197098,43	1083612,667	31957023,77	9941609,8	16356248,4	1341827,067
MEDIANA	384961,5	7961,5	0	0	7744883,5	47712	2786046	0

Azienda	CIV-Disponibilità Liquide	D-Ratei e Risconti	Stato Patrimoniale Passivo	A-Patrimonio Netto	AI-Capitale Sociale	AII-VIII- Riserve	Perdite portate a nuovo	AIX-(Utile) Perdita di Esercizio
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	2233003	0	-26384319	-13134903	-1578442	-11531731	0	-24730
ADE S.P.A.	587808	1132	-2354515	-425940	-450000	0	35987	-11927
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	47156	297	-89958	-37973	-35000	-7711	5874	-1136
ASCAA S.P.A	1917307	28644	-27662402	-17594264	-10119695	-7345042	0	-129527
ASP - AD PERSONAM	72435	25170	-38858538	-30262257	-8245707	55533	-22807811	381145
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	1832605	3055	-29997218	-15733682	-16050000	3	145797	170518
AUTOCISA S.P.A.	439740	362064	-383581941	-70075719	-41600000	-24049053	0	-10250666
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	4539	25032	-52295837	-7979838	-5368109	-2997396	399922	-14255
CASADESSO S.P.A.	61654	1172	-2284065	-416144	-500000	-2800	0	86656
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MER	199578	15243	-29819581	-19712424	-6642928	-12575183	0	-494313
ENIA S.P.A.	49501216	0	-1812165825	-531350887	-120956082	-366846692	0	-35072968
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	4372	4206	-1598126	-903448	-900000	-10860	15567	-8155
FIERE DI PARMA S.P.A.	11783782	368963	-37440330	-23570122	-20235270	-3682179	571551	-224224
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	6146	20131	-1298465	50282	-175000	-35651	47958	212975
INFOMOBILITY S.P.A.	550902	506662	-4967341	-150043	-100000	-39637	0	-10406
IT CITY S.P.A.	188082	67994	-3553298	-1382469	-1388800	-19560	0	25891
METRO PARMA S.P.A.	121891	7829	-4889701	-487487	-450000	-26387	0	-11100
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	12950202	42182	-18575753	-824675	-300000	-202701	0	-321974
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	2182296	977	-58688228	-28610894	-5571925	-23119064	0	80095
PARMABITARE S.R.L.	307310	0	-11818239	-86457	-100000	0	13723	-180
PARMAINFANZIA S.P.A.	151125	25133	-4256962	-614309	-556800	-54536	0	-2973
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	93744	0	-672409	-433709	-437467	0	0	3758
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	268683	16747	-38814821	-925810	-1229475	0	712697	-409032
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOI	11365219	24442	-54516437	-41547625	-31616000	-9309358	-255423	-366844
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROI	385214	575	-87330287	-1898394	-1877803	-3099	-12381	-5111
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	14015576	133218	-33601647	-23428823	-28609600	-1009760	1907451	4283086
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	18727	2062	-20388979	-2959480	-2513835	-445302	0	-343
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	891	253007	-59240891	-12679279	-8800000	-3878811	0	-468
TEP S.P.A.	18226751	191768	-51062329	-19299367	-7747000	-11263866	-254994	-33507
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AI	2201	2994	-616382	-186937	-162870	-22921	0	-1146
MEDIA	4317338,5	71023,3	-96627494,13	-28888769,23	-10810593,6	-15947458,8	-649136,0667	-1405028,7
MEDIANA	287996,5	15995	-27023360,5	-2428937	-1728122,5	-47086,5	0	-6633

Azienda	AX-XI- Patrimonio di Terzi	B-Fondi per Rischi e Oneri	BI-Fondi di Trattamento di Quiescenza e Obblighi simili	BII-Fondi per Imposte	BIII-Altri	C-Fondo TFR	D-Debiti	D1- Obbligazi oni	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	-277151	0	-277151	0	-1316677	-11655588	0	0	0
ADE S.P.A.	0	0	0	0	0	-240935	-1633778	0	0	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	0	0	0	-51984	0	0	0
ASCAA S.P.A.	0	-911814	0	-337703	-574111	0	-6308656	0	0	0
ASP - AD PERSONAM	354583	-635278	0	3344	631934	0	-7869501	0	0	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URE	0	-201388	0	0	-201388	-17337	-14044811	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	5824000	-23163804	0	-2613	-23161191	-3975554	-286243283	0	0	0
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	0	0	0	0	-63126	-36769780	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	0	-616	-1866081	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MER	0	-569149	0	0	-569149	-393562	-4974195	0	0	0
ENIA S.P.A.	-8475145	-100543400	0	0	0	-32034777	-1148236761	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	0	-132155	-562002	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	-100231	0	0	-100231	-832488	-12278059	0	0	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	0	0	0	0	-61994	-1225816	0	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	0	0	0	0	0	-277095	-4535351	0	0	0
IT CITY S.P.A.	0	-237	0	0	-237	-236877	-1895887	0	0	0
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	0	0	-12889	-4001353	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	0	0	0	0	-66811	-17684267	0	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	-63164	0	-63164	0	0	-28587960	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	0	0	-11731782	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	0	0	0	0	-3030	-3388041	0	0	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	0	-238700	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	0	0	0	0	0	-4684	-37772478	0	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOI	0	-2544270	0	0	-2544270	-75422	-8405321	0	0	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROI	0	-36000	-36000	0	0	-115005	-83132939	0	0	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	-20000	0	0	-20000	-233218	-9805183	0	0	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	0	-8434	0	0	0	-196833	-17151097	0	0	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	0	0	0	0	0	-7191	-46554421	0	0	0
TEP S.P.A.	0	-490181	0	-300000	-190181	-10222034	-13370706	0	0	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA A	0	0	0	0	0	-3991	-425454	0	0	0
MEDIA	-76552,067	-4318816,7	-1200	-32576,2333	-890960,8	-1684143,4	-60746707,83			
MEDIANA	0	-118,5	0	0	0	-64968,5	-9105252			

Azienda	D2- Obbligazio ni Convertib ili	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi	D3-Debiti verso Soci per Finanziamenti	D4-Debiti vs Banche	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi	D5-Debiti vs Altri Finanziatori	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	0	0	0	-918128	-144869	-773259	0	0	0
ADE S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ASCAA S.P.A.	0	0	0	0	-1899378	-172870	-1726508	-1955065	-181497	-1773568
ASP - AD PERSONAM	0	0	0	0	-1642667	0	0	0	0	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URE	0	0	0	0	-14044811	-10973284	-3071527	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	0	0	0	0	-104711430	-19711431	-84999999	0	0	0
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	0	0	0	-36769780	-3227872	-33541908	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	-1866081	-1866081	0	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MER	0	0	0	0	-2514036	-14036	-2500000	0	0	0
ENIA S.P.A.	0	0	0	0	-605234567	-174321564	-430913003	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	-43618	0	0	0	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-8202764	-1372947	-6829817	0	0	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	0	0	0	-1225816	-878359	-347457	0	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	0	0	0	0	-455133	-455133	0	0	0	0
IT CITY S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	0	0	0	-4001353	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	0	0	0	-30	-30	0	0	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	0	0	0	-28445000	-530675	-27914325	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	-11731782	-3212777	-8519005	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	0	0	-996000	0	0	0	0	0	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	-238700	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	0	0	0	0	-21759331	-14503177	-7256154	0	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROI	0	0	0	0	-78706235	-11683768	-67022467	0	0	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-60944	0	-60944	0	0	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	0	0	0	0	-17151097	-6538271	-10612826	0	0	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	0	0	0	0	0	0	0	-46554421	-46331449	-222972
TEP S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA A	0	0	0	0	-425454	-425454	0	0	0	0
MEDIA				-34653,93333	-31258815,47	-8342376,6	-23003018,4	-1616982,87	-1550432	-66551,333
MEDIANA				0	-1071972	-205785	-204200,5	0	0	0

Azienda	D6-Acconti	D7-Debiti vs Fornitori	D8-Debiti rappresentati da Titoli di Credito	D9-Debito vs Controllate	D10-Debito vs Collegate	D11-Debito vs Controllanti	D12-Debiti Tributari	D13-Debiti vs Istituti di Previdenza e di Sicurezza Sociale	D14-Altri Debiti	E-Ratei e Risconti
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	-723205	0	-155509	0	0	0	0	-9858746	0
ADE S.P.A.	0	-1289463	0	0	0	-52790	-113759	-80864	-96902	-53862
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	-27146	0	0	0	0	-9966	-4954	-9918	0
ASCAA S.P.A.	-197350	-1446446	0	0	-428	0	-174864	-51926	-583199	-2847668
ASP - AD PERSONAM	-2515	-3502328	0	0	0	0	-228227	-301147	-2192617	-91502
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	-56134236	-15272390	0	-634846	-8429676	0	-1746183	-677406	-98637116	-123581
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-7483092
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-1224
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MER	0	-2011568	0	0	-77491	0	-135783	-48499	-186818	-4170251
ENIA S.P.A.	0	-324040625	0	0	0	0	-21449775	0	-197511794	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	-139236	0	0	-249737	0	-19982	-25989	-83440	-521
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	-3385990	0	0	0	0	-124504	-228039	-336762	-659430
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-60936
INFOMOBILITY S.P.A.	0	-2277573	0	0	0	-633958	-664025	-115616	-389046	-4852
IT CITY S.P.A.	0	-1510549	0	0	0	0	-31533	-91856	-261949	-37828
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-387972
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	-202856	0	0	0	-17224669	-55274	-34124	-167314	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	-64199	0	0	0	-25000	-53761	0	0	-1426210
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	-146	-962462	0	0	0	-1369854	-16816	-2897	-39866	-251582
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	-3841300	-12144597	0	0	0	0	-90358	-11810	-15440	-21491
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	0	-8210144	0	0	0	0	-155596	-30163	-9418	-1943799
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROI	-2370000	-1654340	0	0	0	0	-317956	-26003	-58405	-2147949
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	-4643173	0	0	0	0	-77781	-48203	-4975082	-114423
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-73135
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TEP S.P.A.	0	-3754216	0	-2001683	-83853	-1002114	-837368	-1224488	-4466984	-7680041
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA A	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MEDIA	-2084851,6	-12908750,2	0	-93067,933	-294706,17	-676946,17	-876783,7	-100132,8	-10662694	-986044,97
MEDIANA	0	-842833,5	0	0	0	0	-42647	-8382	-49135,5	-57399

Le principali imprese partecipate dal Comune di Parma: dati Conto economico anno 2007

Azienda	Finalità	% capitale comune Parma	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	A1-Ricavi delle Vendite e delle Prestazioni	A2-Variazioni delle Rimanenze di SL e PF	A3-Variazioni dei Lavori in Corso su Ordinazione	A4-Incrementi di Immobilizzazioni per Lavori Interni	A5 -Altri Ricavi e Proventi
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	6	34%	11123992	10596295	0	0	0	527697
ADE S.P.A.	1	100%	3438344	3248786	0	0	0	189558
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	2	42,86%	131450	0	0	0	0	131450
ASCAA S.P.A.	5	10,70%	8594825	7295918	0	0	62293	1236614
ASP - AD PERSONAM*	6	96%	11120829	8858483	0	0	0	2262346
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	3	100%	8282383	3332893	4887542	0	0	61948
AUTOCISA S.P.A.	4	0,50%	89597970	81315927	0	0	6087475	2194568
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	1	53,60%	1935196	1769319	1650	0	0	164227
CASADESSO S.P.A.	3	100%	0	0	0	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	4	14,09%	10845422	10870405	-743918	0	0	718935
ENIA S.P.A.	1	17,28%	1226431121	1169214975	0	0	18357007	38859139
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	1	20%	4081149	3978988	0	0	0	102161
FIERE DI PARMA S.P.A.	4	34,19%	18769031	16893600	0	0	0	1875431
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	6	14,29%	1554796	587879	0	0	0	966917
INFOMOBILITY S.P.A.	2	60%	10838068	10371252	0	0	0	466816
IT CITY S.P.A.	2	100%	5372601	5402160	0	-29569	0	10
METRO PARMA S.P.A.	3	100%	557994	22366	0	0	0	535628
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	2	60%	2782228	2684586	0	0	0	97642
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	5	100%	2207742	2205000	0	0	0	2742
PARMABITARE S.R.L.	3	18%	5264044	0	1445842	0	3758900	59302
PARMAINFANZIA S.P.A.	1	45%	6938311	6412319	0	0	0	525992
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	6	20%	1	1	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	3	52%	10450352	0	6593288	0	0	3857064
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	5	50%	32021291	10016340	0	0	0	22004951
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	4	95,58%	16856772	11041985	4787500	0	1012053	15234
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	4	7,73%	1894323	1678083	0	0	0	216240
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	4	2,42%	6270739	7086520	-1301885	0	0	486104
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	3	100%	16558447	9176000	7379426	0	0	3021
TEP S.P.A.	1	50%	51039305	43039790	0	0	0	7999515
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	4	3,17%	356790	297750	7000	0	0	52040
<i>*Costituita con delibera di Giunta Regionale n. 610 del 2 maggio 2007 per trasformazione delle Ipad di Parma "Fondazione Maria Pini" e "Istituti Riuniti di Assistenza per Inabili e Anziani - IRAIA".</i>								
MEDIA		50,05%	52177183,87	47579920,67	768548,1667	-985,6333333	975924,2667	2853776,4
MEDIANA		47,50%	6604525	4690574	0	0	0	341528

NOTA: Gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma si chiudono il 30/06 di ogni anno. Gli esercizi sociali di PARMMAINFANZIA S.P.A. si chiudono il 31/08 di ogni anno

Azienda	COSTI MONETARI	B6-Materie Prime, Sussidiarie, di consumo e merci	B7-Servizi	B8-Godimento Beni di Terzi	B9-Personale	- Salari e Stipendi	- Oneri Sociali	- TFR
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	-10771550	0	-5093880	-20798	-3018518	-1878780	-511536	-158802
ADE S.P.A.	-3246220	-210026	-1231359	-214638	-1431591	-1032421	-318785	-80385
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	-115108	-659	-113400	0	0	0	0	0
ASCAA S.P.A	-6395371	-1769881	-2736159	-458674	-1113784	-765516	-246021	-48725
ASP - AD PERSONAM*	-10458623	-1165958	-5134414	-31501	-4014233	-3086282	-926831	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	-8209080	-3194958	-4797042	-374	-203194	-157235	-36946	-9013
AUTOCISA S.P.A.	-36210565	-939631	-20464714	-579762	-11695830	-8183350	-2338398	-664780
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	-1748216	-8242	-1457975	-14933	-233825	-154252	-67349	-12224
CASADESSO S.P.A.	-75608	-673	-72959	0	-90	0	-90	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	-7707946	-170717	-5192170	-833054	-1036474	-694308	-218851	-59840
ENIA S.P.A.	-1067476329	-707843011	-204403345	0	-111994684	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	-3995415	-2810991	-254798	-416539	-532175	-371057	-115382	-30140
FIERE DI PARMA S.P.A.	-15690199	-723228	-11740653	-113800	-2924017	-2057300	-641607	-155058
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-1345613	-11617	-780353	-243105	-280074	-201167	-66366	-11353
INFOMOBILITY S.P.A.	-10400791	-425496	-6959361	-532460	-2439101	-1658437	-488513	-107937
IT CITY S.P.A.	-4174303	-734721	-1962498	-70994	-1287462	-929391	-281286	-68627
METRO PARMA S.P.A.	-365309	-15840	-227082	-42073	-77464	-59527	-14662	-3275
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	-2492256	-63442	-1642304	-87102	-640955	-465324	-127533	-28979
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	-1098442	0	-108896	-905000	0	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	-5070534	-1161	-5050928	0	-3536	0	-3536	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	-6868081	-55445	-6049556	-281959	0	0	0	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	-110467	-16164	0	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	-10231319	-2619670	-7203940	0	0	0	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	-30439235	-5141	-29934112	-32673	-324884	-217904	-90435	-16545
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	-15133060	-8890229	-5250522	-31297	-611788	-434587	-146898	-30303
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-4995219	-45181	-3337000	-307867	-1204714	-842906	-258286	-45296
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	-5308603	-549231	-3967129	-34193	-484945	-341347	-115298	-28287
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	-9138009	-8945955	-113490	-12641	-32946	-21574	-9170	-2202
TEP S.P.A.	-44758141	-3855811	-13964057	-2828089	-23583789	-15772957	-4350646	-1499225
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	-325228	0	-279531	-2118	-37318	-27462	-8074	-1782
MEDIA	-44145161,33	-24835769,3	-11650787,57	-269854,8	-5640246,367	-1311769,47	-379416,633	-102092,6
MEDIANA	-5851987	-190371,5	-3652064,5	-38133	-508560	-279625,5	-102866,5	-14384,5

Azienda	- Trattamento di quiescenza e simili	- Altri Costi	B11-Variazione Rimanenze	B14-Oneri diversi di gestione	EBITDA	COSTI NON MONETARI	B10- Ammortamenti e Svalutazioni	- Immobilizzazioni materiali
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	-221	-469179	0	-2638354	352442	-117048	-117048	-19680
ADE S.P.A.	0	0	38592	-197198	192124	-143329	-143329	-44317
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	-1049	16342	-963	-963	-954
ASCAA S.P.A.	0	-53522	0	-316873	2199454	-1594251	-1121423	-382577
ASP - AD PERSONAM*	0	-1120	55762	-168279	662206	-600046	-469410	-18829
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANISTICA	0	0	0	-13512	73303	-91152	-1152	-1152
AUTOCISA S.P.A.	-65626	-443676	-112869	-2417759	53387405	-29166503	-28698071	-147427
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S.P.A.	0	0	0	-33241	186980	-418426	-418426	-17504
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	-1886	-75608	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	0	-63475	0	-475531	3137476	-2204744	-2024324	-62982
ENIA S.P.A.	0	0	0	-43235289	158954792	-83244043	-62506363	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	-15596	54495	-35407	85734	-87413	-87413	-28849
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	-70052	0	-188501	3078832	-4265653	-3965714	-269352
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-1188	0	0	-30464	209183	-131141	-131141	-116097
INFOMOBILITY S.P.A.	-6827	-177387	0	-44373	437277	-212399	-212399	-89768
IT CITY S.P.A.	0	-8158	-73579	-45049	1198298	-739355	-739355	-63909
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	-2850	192685	-6321	-6321	-466
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	-19119	3461	-61914	289972	-71719	-71719	-36499
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	0	0	-84546	1109300	-402318	-402318	0
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	-14909	193510	-46971	-46971	-46848
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	0	0	-481121	70230	-28112	-28112	-17070
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	-94303	-110466	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANISTICA	0	0	0	-407709	219033	-22547	-22547	-22547
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	0	0	0	-142425	1582056	-1857142	-1857142	-395129
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODUTTIVI	0	0	0	-349224	1723712	-14967	-14967	-5700
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	-58226	669	-101126	-3100896	-835066	-760066	-643533
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODUTTIVI	0	-13	0	-273105	962136	-169607	-157104	-5150
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANISTICA	0	0	0	-32977	7420438	-3725	-3725	-3725
TEP S.P.A.	0	-1960961	-117787	-408608	6281164	-5730967	-5730967	-97817
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA MARE	0	0	0	-6261	31562	-6164	-6164	0
MEDIA	-2462,066667	-111349,467	-5041,866667	-1743461,433	8032022,533	-4407069,733	-3658155,133	-84596,03333
MEDIANA	0	0	0	-97714,5	321207	-137235	-137235	-21113,5

Azienda	- Immobilizzazioni Materiali	- Altre Svalutazioni delle Immobilizzazioni	- Svalutazione Crediti e Disponibilità Liquide	B12- Accantonamenti a Rischi	B13-Altri Accantonamenti	EBIT	C-Proventi e Oneri Finanziari	C15-Proventi Finanziari da Partecipazioni
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	-72368	0	-25000	0	0	235394	142548	0
ADE S.P.A.	-96162	0	-2850	0	0	48795	6844	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	-9	0	0	0	0	15379	1060	0
ASCAA S.P.A	-738846	0	0	-27575	-445253	605203	-188294	0
ASP - AD PERSONAM*	-450581	0	0	-5000	-125636	62160	51304	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	0	0	0	-90000	0	-17849	-147515	0
AUTOCISA S.P.A.	-28550644	0	0	-154937	-313495	24220902	-3057768	827608
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	-400922	0	0	0	0	-231446	-346391	0
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	0	-75608	-17470	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	-1949912	0	-11430	-180420	0	932732	-97293	0
ENIA S.P.A.	0	0	0	0	-20737680	75710749	-21754808	758958
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	-58564	0	0	0	0	-1679	18300	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	-3624308	0	-72054	-299939	0	-1186821	-169979	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-15044	0	0	0	0	78042	-101151	0
INFOMOBILITY S.P.A.	-122631	0	0	0	0	224878	-15231	0
IT CITY S.P.A.	-675446	0	0	0	0	458943	48651	0
METRO PARMA S.P.A.	-5855	0	0	0	0	186364	-154929	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	-35220	0	0	0	0	218253	124010	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	-402318	0	0	0	0	706982	-816013	0
PARMABITARE S.R.L.	-123	0	0	0	0	146539	-128016	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	-11042	0	0	0	0	42118	10165	173
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	-110466	-275	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	0	0	0	0	0	196486	-620697	13200
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	-1462013	0	0	0	0	-275086	406588	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	-9267	0	0	0	0	1708745	-1407354	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-116533	0	0	-75000	0	-3935962	-501439	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRC	-147256	0	-4698	0	-12503	792529	-731328	10664
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAL	0	0	0	0	0	7416713	-525212	2932
TEP S.P.A.	-5591150	0	-42000	0	0	550197	491927	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	-6164	0	0	0	0	25398	-11314	0
MEDIA	-1484745,933	0	-5267,7333	-27762,36667	-721152,2333	3624952,8	-983036	53784,5
MEDIANA	-65466	0	0	0	0	166451,5	-99222	0

Azienda	C16-Altri Proventi Finanziari	C17-Oneri Finanziari	D-Rettifiche di Valore di Attività Fin.	D18-Rivalutazioni	D19-Svalutazioni	E-Proventi e Oneri Straordinari	E20-Proventi Straordinari	E21-Oneri Straordinari
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	172428	-29880	0	0	0	34408	53479	-19071
ADE S.P.A.	8294	-1450	0	0	0	32852	70523	-37671
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	1148	-88	0	0	0	1	1	0
ASCAA S.P.A	114822	-303116	0	0	0	500	500	0
ASP - AD PERSONAM*	74264	-22960	0	0	0	960	7580	-6620
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	5115	-152630	0	0	0	31138	31912	-774
AUTOCISA S.P.A.	2227765	-6113141	-805353	0	-805353	-3164	0	-3164
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	21545	-367936	0	0	0	638744	641691	-2947
CASADESSO S.P.A.	5373	-22843	0	0	0	1	1	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	13428	-110721	0	0	0	0	0	0
ENIA S.P.A.	8448677	-30962443	0	0	0	681328	681328	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	18300	0	0	0	0	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	342380	-512359	0	0	0	471001	1001	470000
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	-101151	0	0	0	-7449	22479	-29928
INFOMOBILITY S.P.A.	15707	-30938	0	0	0	-14617	44684	-59301
IT CITY S.P.A.	49292	-641	0	0	0	-9331	39590	-48921
METRO PARMA S.P.A.	21975	-176904	0	0	0	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	124820	-810	0	0	0	6545	7806	-1261
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	443579	-1259592	0	0	0	1989	11769	-9780
PARMABITARE S.R.L.	11692	-139708	0	0	0	1	1	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	10177	-185	0	0	0	-524	0	-524
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	3	-278	0	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	71820	-705717	0	0	0	-1	0	-1
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	406589	-1	0	0	0	1	1	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	16911	-1424265	0	0	0	-6981	76	-7057
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	6072	-507511	0	0	0	0	0	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRC	21121	-763113	0	0	0	79105	79105	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	0	-528144	0	0	0	4281	4924	-643
TEP S.P.A.	494031	-2104	-469	0	-469	282811	620372	-337561
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	0	-11314	0	0	0	-1	0	-1
MEDIA	438244,2667	-1475064,767	-26860,73333	0	-26860,7333	74119,93333	77294,1	-3174,16667
MEDIANA	19710,5	-105936	0	0	0	1	750,5	-262,5

Azienda	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	E24-Risultato di pertinenza di terzi	RISULTATO NETTO
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	412350	-338212	74138	0	74138
ADE S.P.A.	88491	-93723	-5232	0	-5232
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	16440	-8728	7712	0	7712
ASCAA S.P.A.	417409	-320198	97211	0	97211
ASP - AD PERSONAM*	114424	-495569	-381145	0	-381145
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	-134226	-11571	-145797	0	-145797
AUTOCISA S.P.A.	20354617	-5918699	14435918	0	14435918
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	60907	-31721	29186	0	29186
CASADESSO S.P.A.	-93077	0	-93077	0	-93077
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MER	835439	-480311	355128	0	355128
ENIA S.P.A.	54637269	-24309068	30328201	-2918801	27409400
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	16621	-32188	-15567	0	-15567
FIERE DI PARMA S.P.A.	-885799	314248	-571551	0	-571551
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-30558	-17400	-47958	0	-47958
INFOMOBILITY S.P.A.	195030	-192062	2968	0	2968
IT CITY S.P.A.	498263	-150935	347328	0	347328
METRO PARMA S.P.A.	31435	-5049	26386	0	26386
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	348808	-151435	197373	0	197373
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	-107042	-4088	-111130	0	-111130
PARMABITARE S.R.L.	18524	-18400	124	0	124
PARMAINFANZIA S.P.A.	51759	-34500	17259	0	17259
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	-110741	0	-110741	0	-110741
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	-424212	-6667	-430879	0	-430879
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	131503	-89159	42344	0	42344
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROI	294410	-281377	13033	0	13033
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-4437401	0	-4437401	0	-4437401
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PROI	140306	-139171	1135	0	1135
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	6895782	-2526654	4369128	0	4369128
TEP S.P.A.	1324466	-1046275	278191	0	278191
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AI	14083	-9503	4580	0	4580
MEDIA	2689176	-1213280,5	1475895,5	-97293,36667	1378602,133
MEDIANA	74699	-61829,5	6146	0	6146

Le principali imprese partecipate dal Comune di Parma: dati Stato patrimoniale anno 2007

Azienda	Stato Patrimoniale Attivo	A-Crediti verso Soci	B-Immobilizzazioni	BI-Immateriali	Avviamento	Altre Immobilizzazioni Immateriali	BII-Materiali	Terreni e Fabbricati
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	30189710	0	20574377	15931	0	15931	15423349	13880708
ADE S.P.A.	2025217	0	820157	226594	0	226594	442858	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	45885	0	5752	5679	0	5679	73	0
ASCAA S.P.A.	27888436	0	19918450	5275706	0	5275706	14163718	229938
ASP - AD PERSONAM*	40548794	0	30470388	107015	0	107015	30358208	21205068
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	5369094	0	4607	4607	0	4607	0	0
AUTOCISA S.P.A.	405041748	0	302881976	396019	0	396019	296175290	3113648
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	26409647	0	21268541	99192	0	99192	21169349	21169349
CASADESSO S.P.A.	1631724	492543	695894	60889	0	60889	635005	635005
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	29388431	0	22532845	127412	0	127412	22222303	18945802
ENIA S.P.A.	1918140059	0	1.370.183.014	26.907.011	11.346.894	15.560.117	862.617.868	-
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	1547778	0	456715	285508	0	285508	171207	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	40685815	0	22470617	756547	0	756547	21696450	19814524
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	1709200	0	695512	629026	0	629026	66486	0
INFOMOBILITY S.P.A.	4969850	0	808311	328201	0	328201	443110	0
IT CITY S.P.A.	4263606	0	1056306	65126	0	65126	991180	0
METRO PARMA S.P.A.	2997796	0	1674468	1538586	0	1538586	135882	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	10800729	0	282373	119172	0	119172	163201	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	61788193	0	53794156	0	0	0	53794156	10482957
PARMABITARE S.R.L.	8256921	0	2277360	2277360	0	2277360	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	2008420	0	758589	64093	0	64093	685435	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	180034	24531	10000	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	40153846	0	5353705	63060	0	63060	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	54885693	0	32347902	166706	0	166706	32177561	26777919
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROFIT	67975170	0	29558786	434743	0	434743	85465	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	14852453	874882	10990130	10350225	0	10350225	538893	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PROFIT	18872026	0	3745424	15075	0	15075	2899888	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	35499586	0	15769	15769	0	15769	0	0
TEP S.P.A.	52686585	0	19724335	230472	0	230472	18499542	41970
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA	575435	0	20771	19162	0	19162	1609	0
MEDIA	97046262,7	46398,53333	65846574,33	1686162,867	378229,8	1307933,067	46518602,87	4543229,6
MEDIANA	16862239,5	0	3011392	123292	0	123292	586949	0

NOTA: Gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma si chiudono il 30/06 di ogni anno. Gli esercizi sociali di PARMMAINFANZIA S.P.A. si chiudono il 31/08 di ogni anno

Azienda	Altre Immobilizzazioni Materiali	BIII-Finanziarie	Partecipazioni e Azioni Proprie	Crediti e Altri Titoli	C-Attivo Circolante	CI-Rimanenze	CII-Crediti	CIII-Attività Finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	1542641	5135097	53000	5082097	9538711	0	6337693	0
ADE S.P.A.	442858	150705	144661	6044	1205060	38592	987388	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	73	0	0	0	40133	0	34254	0
ASCAA S.P.A.	13933780	479026	334800	144226	7939033	0	6138269	1135442
ASP - AD PERSONAM*	9153140	5165	5165	0	10030664	488770	6357201	2604882
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	0	5360728	5069631	241787	0
AUTOCISA S.P.A.	293061642	6310667	5974813	335854	101635797	62471785	23453023	0
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	0	0	0	5112205	3066361	2041578	0
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	442109	0	259210	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	3276501	183130	149727	33403	6849164	1180072	2561284	12039
ENIA S.P.A.	-	-	456.561.487	24.096.648	547.957.045	42.613.422	452.931.824	6.981.587
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	171207	0	0	0	1088337	305162	709437	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	1881926	17620	0	17620	15589032	0	2971399	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	66486	0	0	0	958055	0	956491	0
INFOMOBILITY S.P.A.	443110	37000	0	37000	3460088	0	2892188	0
IT CITY S.P.A.	991180	0	0	0	3185036	100606	2204479	0
METRO PARMA S.P.A.	135882	0	0	0	1317442	0	1205070	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	163201	0	0	0	10483775	3461	292391	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	43311199	0	0	0	7957622	0	2440390	0
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	5979561	4235060	430077	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	685435	9061	539	8522	1235305	0	812182	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	10000	0	10000	145503	0	145503	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	5290645	4700338	590307	34799881	28639439	2492290	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	5399642	3635	0	3635	22511702	0	8448120	6600000
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODOTTORI	85465	29038578	14093882	14944696	38416384	31689004	542727	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	538893	101012	0	101012	2940354	57027	1552211	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODOTTORI	2899888	830461	830461	0	15124548	12397058	2073294	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	0	34802324	30509887	4292249	0
TEP S.P.A.	18457572	994321	423491	570830	32759470	208192	14467818	6014636
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA	1609	0	0	0	549419	7000	540217	0
MEDIA	13221444,33	1619870,767	16109078,8	1532729,8	30980482,9	7436017,633	18360401,5	778286,2
MEDIANA	307032,5	4400	0	1817,5	6414362,5	47809,5	2057436	0

Azienda	CIV-Disponibilità Liquide	D-Ratei e Risconti	Stato Patrimoniale Passivo	A-Patrimonio Netto	AI-Capitale Sociale	AII-VIII- Riserve	Perdite portate a nuovo	AIX-(Utile) Perdita di Esercizio
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	3201018	76622	-30189710	-14333617	-1578442	-12681037	0	-74138
ADE S.P.A.	179080	0	-2025217	-414014	-450000	0	30754	5232
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	5879	0	-45885	-21837	-20000	1	5874	-7712
ASCAA S.P.A.	665322	30953	-27888436	-17732957	-10276000	-7359746	0	-97211
ASP - AD PERSONAM*	579811	47742	-40548794	-30929478	-8245707	-23064916	0	381145
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	49310	3759	-5369094	-504201	-650000	2	0	145797
AUTOCISA S.P.A.	15710989	523975	-405041748	-68977053	-41600000	-21261135	0	-14435918
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	4266	28901	-26409645	-7965583	-5368109	-2997396	429108	-29186
CASADESSO S.P.A.	182899	1178	-1631724	-502801	-500000	-95878	0	93077
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCA	3095769	6422	-29388431	-19218111	-6642928	-12220055	0	-355128
ENIA S.P.A.	45.430.212	-	-1918140059	-700128659	-120540000	-541296248	0	-27409400
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	73738	2726	-1547778	-895293	-900000	-10860	0	15567
FIERE DI PARMA S.P.A.	12617633	2626166	-40685814	-23345898	-20235270	-3682179	0	571551
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	1564	55633	-1709200	-127513	-175000	-471	0	47958
INFOMOBILITY S.P.A.	567900	701451	-4969850	-139637	-100000	-36669	0	-2968
IT CITY S.P.A.	879951	22264	-4263606	-2361210	-2170000	0	156118	-347328
METRO PARMA S.P.A.	112372	5886	-2997796	-476387	-450000	-1	0	-26386
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	10187923	34581	-10800729	-502699	-300000	-5326	0	-197373
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	5517232	36415	-61788193	-28690988	-5571925	-23230193	0	111130
PARMABITARE S.R.L.	1314424	0	-8256921	-86277	-100000	0	13847	-124
PARMAINFANZIA S.P.A.	423123	14526	-2008420	-611338	-556800	-37279	0	-17259
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	-180034	16520	-94222	1	0	110741
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	3668152	260	-40153846	-516779	-1229475	-1	281818	430879
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	7463582	26089	-54885693	-41180782	-31616000	-9307242	-215196	-42344
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRO	6184653	0	-67975170	-1893284	-1877803	-2448	0	-13033
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	1331116	47087	-14852452	-4521334	-6424027	-4758	0	4437401
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PR	654196	2054	-18872026	-2959136	-2513835	-444166	0	-1135
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	188	681493	-35499586	-12678812	-8800000	0	490316	-4369128
TEP S.P.A.	12068824	202780	-52686585	-19530142	-7747000	-11249957	-254994	-278191
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA A	2202	5245	-575435	-185790	-162870	-18340	0	-4580
MEDIA	4405777,6	172806,9333	-97046262,57	-33380503	-9563180,43	-22300210	31254,8333	-1378602,133
MEDIANA	659759	18395	-16862239	-2127247	-1728122,5	-27504,5	0	-6146

Azienda	AX-XI- Patrimonio di Terzi	B-Fondi per Rischi e Oneri	BI-Fondi di Trattamento di Quiescenza e Obblighi simili	BII-Fondi per Imposte	BIII-Altri	C-Fondo TFR	D-Debiti	D1- Obbligazioni	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	-353196	0	-353196	0	-1263204	-14239693	0	0	0
ADE S.P.A.	0	0	0	0	0	-198138	-1360885	0	0	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	0	0	0	-24048	0	0	0
ASCAA S.P.A	0	-1640947	0	-1372440	-268507	-276170	-5745240	0	0	0
ASP - AD PERSONAM*	0	-1032943	0	0	-1032943	0	-8533787	0	0	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	0	-90000	0	0	-90000	-9477	-4765416	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	8320000	-24565348	0	-1559157	-23006191	-4488368	-306825606	0	0	0
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	-16626	0	0	-16626	-50634	-10704368	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	0	0	-1121426	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MER	0	-738371	0	-301689	-436682	-343954	-4463818	0	0	0
ENIA S.P.A.	-10883011	-71902968	0	0	0	-32694701	-1113413731	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	0	-131781	-517341	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	-299939	0	0	-299939	-757987	-13688570	0	0	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	0	0	0	0	-46076	-1526086	0	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	0	0	0	0	0	-175573	-4643629	0	0	0
IT CITY S.P.A.	0	-61500	0	0	-61500	-224506	-1589313	0	0	0
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	0	0	-9030	-1737241	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	0	0	0	0	-39421	-10258609	0	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	-63164	0	-63164	0	0	-31733853	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	0	0	-8170618	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	0	0	0	0	0	-1260804	0	0	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	0	-196554	-14867	-1868	-12999
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	0	0	0	0	0	0	-39637067	0	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	0	-2544270	0	0	-2544270	-57897	-8769249	0	0	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRO	0	-18000	-18000	0	0	-82405	-64054451	0	0	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-2529950	-110000	0	0	-35000	-216294	-9880669	0	0	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PR	0	-12768	0	0	-12768	-182241	-15138618	0	0	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	0	0	0	0	0	-4868	-22813390	0	0	0
TEP S.P.A.	0	-1814205	0	-1712497	-101708	-10540369	-11161732	0	0	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA A	0	0	0	0	0	-2154	-387449	0	0	0
MEDIA	-169765,367	-3508808,167	-600	-178738,1	-930204,47	-1726508,27	-57278775,4	-495,56667	-62,27	-433,3
MEDIANA	0	-14697	0	0	0	-54265,5	-8352202,5	0	0	0

Azienda	D2-Obbligazioni Convertibili	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi	D3-Debiti verso Soci per Finanziamenti	D4-Debiti vs Banche	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi	D5-Debiti vs Altri Finanziatori	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	0	0	0	-1062997	-111337	-951660	0	0	0
ADE S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ASCAA S.P.A	0	0	0	0	-1018761	-95628	-923133	-2125869	-170805	-1955064
ASP - AD PERSONAM*	0	0	0	0	-1160502	-1160502	0	0	0	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE UR	0	0	0	0	-4765416	-1693889	-3071527	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	0	0	0	0	-105000000	-10000000	-95000000	0	0	0
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	0	0	0	-10704368	-2258910	-8445458	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	-500000	-500000	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO ME	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ENIA S.P.A.	0	0	0	0	-697754647	-326273288	-371481359	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	-30402	0	0	0	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-9462885	-1262252	-8200633	0	0	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	0	0	0	-1012127	-554544	-457583	0	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	0	0	0	0	-436645	-390397	-46248	0	0	0
IT CITY S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-1737241	-1737241	0	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	-22831348	-386349	-22444999
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	-8170618	-2327807	-5842811	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	0	0	0	0	-17599639	-8976639	-8623000	0	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRO	0	0	0	0	-59540185	-29510185	-30030000	0	0	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-5141160	-4904909	-236251	0	0	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PR	0	0	0	0	-13188364	-6752972	-6435392	0	0	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	0	0	0	0	0	0	0	-22813390	-20360235	-2453155
TEP S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA A	0	0	0	0	-222901	-222901	0	0	0	0
MEDIA	0	0	0	-1013,4	-31265948,53	-13274447	-17991502	-1609020,233	-713912,967	-895107,267
MEDIANA	0	0	0	0	-724386	-167119	0	0	0	0

Azienda	D6-Acconti	D7-Debiti vs Fornitori	D8-Debiti rappresentati da Titoli di Credito	D9-Debito vs Controllate	D10-Debito vs Collegate	D11-Debito vs Controllanti	D12-Debiti Tributarî	D13-Debiti vs Istituti di Previdenza e di Sicurezza Sociale	D14-Altri Debiti	E-Ratei e Risconti
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	-903198	0	0	0	0	0	0	-12273498	0
ADE S.P.A.	0	-859999	0	0	0	0	-188265	-75397	-237224	-52180
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	-10175	0	0	0	0	-7136	-1697	-5040	0
ASCAA S.P.A.	-174513	-1814631	0	0	-704	0	-34668	-95101	-480993	-2493122
ASP - AD PERSONAM*	0	-2992039	0	-75214	0	0	-203146	-311423	-3791463	-52586
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE UR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	-56134236	-25733953	0	-448018	-3592203	-15521521	-638642	-697760	-99059273	-185373
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-7672434
CASADESSO S.P.A.	0	-469609	0	0	0	0	-17848	-4497	-129472	-7497
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MEF	-375494	-3161367	0	0	0	0	-726060	-43447	-157450	-4624177
ENIA S.P.A.	0	-385369847	0	0	0	0	-30289237	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	-126813	0	0	-224577	0	-15101	-20242	-100206	-3363
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	-3383234	0	0	0	0	-193101	-183887	-465463	-2593420
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	-488659	0	0	0	0	-25025	-275	0	-9525
INFOMOBILITY S.P.A.	0	-3036603	0	0	0	-350825	-421217	-100369	-297970	-11011
IT CITY S.P.A.	0	-1294085	0	0	0	-8710	-26117	-93789	-166612	-27077
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-775138
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	-357775	0	0	0	-9413770	-261674	-33732	-191658	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	-244615	0	0	0	-8648000	-9640	0	-250	-1300188
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-26
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	-635327	0	0	0	-575752	-28529	-1736	-19460	-136278
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	-5987	-175700	0	0	0	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	-4800000	-15362487	0	0	0	0	-19107	-7640	-1848194	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	0	-8619516	0	0	0	0	-11348	-20491	-117894	-2333495
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRO	-2554000	-1562286	0	0	0	0	-330761	-27363	-39856	-1927030
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	-3551020	0	0	0	0	-56368	-43173	-1088948	-124155
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PR	0	-1706653	0	0	0	0	-170381	-28042	-45178	-579263
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-2516
TEP S.P.A.	0	-2676200	0	-1388206	-25915	-610095	-422430	-1190526	-4848360	-9640137
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA A	0	-160297	0	0	0	0	0	-4251	0	-42
MEDIA	-2134807,7	-15489870	0	-63714,6	-128113,3	-1170955,77	-1136526,7	-99494,6	-4178815	-1151667,77
MEDIANA	0	-881598,5	0	0	0	0	-25571	-13941	-109050	-39628,5

Le principali imprese partecipate dal Comune di Parma: dati Conto economico anno 2006

Azienda	Finalità	% capitale comune Parma	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	A1-Ricavi delle Vendite e delle Prestazioni	A2-Variazioni delle Rimanenze di SL e PF	A3-Variazioni dei Lavori in Corso su Ordinazione	A4-Incrementi di Immobilizzazioni per Lavori Interni	A5 - Altri Ricavi e Proventi	COSTI MONETARI
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	6	34%	10920795	10479651	0	0	0	441144	-10578289
ADE S.P.A.	1	100%	3146498	2979739	0	0	0	166759	-2674838
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	2	42,86%	63150	0	0	0	0	63150	-65757
ASCAA S.P.A.	5	10,70%	8424803	7626274	0	0	61524	737005	-5771739
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	3	100%	232795	0	182089	0	50706	0	-312871
AUTOCISA S.P.A.	4	0,50%	86777095	78958963	0	0	5641240	2176892	-34157658
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	1	53,60%	1987331	1809322	1650	0	0	176359	-1624958
CASADESSO S.P.A.	3	100%	0	0	0	0	0	0	-48085
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	4	14,09%	10048049	9614437	-223638	0	0	657250	-7490393
ENIA S.P.A.	1	17,28%	1240118214	1198803434	0	0	14092777	27222003	-1096871130
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	1	20%	4204241	4115454	0	0	0	88787	-4083414
FIERE DI PARMA S.P.A.	4	34,19%	26563248	23521744	0	0	0	3041504	-20553736
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	6	14,29%	1282186	510393	0	0	0	771793	-1368321
INFOMOBILITY S.P.A.	2	60%	6952456	6950962	0	0	0	1494	-6621166
IT CITY S.P.A.	2	100%	4947791	4911370	0	-8679	0	45100	-3567974
METRO PARMA S.P.A.	3	100%	421149	32746	0	0	0	388403	-518767
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	2	60%	1340194	1260454	0	0	0	79740	-1346161
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	5	100%	2205000	2205000	0	0	0	0	-1322140
PARMABITARE S.R.L.	3	18%	2501966	0	2501966	0	0	0	-2507312
PARMAINFANZIA S.P.A.	1	45%	6391299	6115098	0	0	0	276201	-6339848
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	6	20%	0	0	0	0	0	0	-5197
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	3	52%	20248672	205000	20028394	0	0	15278	-20205030
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	5	50%	31810178	9930425	0	0	0	21879753	-30233454
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	4	95,58%	12826867	636671	12190196	0	0	0	-11470446
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	4	7,73%	1577193	1448294	0	0	0	128899	-4117368
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	4	2,42%	5912807	7373846	-1753788	0	0	292749	-5022176
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBAN	3	100%	23198587	33827	23130460	0	0	34300	-23101916
TEP S.P.A.	1	50%	50644776	43154079	0	0	0	7490697	-44221007
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AL	4	3,17%	352872	113830	0	0	0	239042	-339406
MEDIA		48,46%	53968972,83	49061759,07	1933011,345	-299,27586	684353,3448	2290148,345	-46432433
MEDIANA		45%	4947791	2205000	0	0	0	166759	-4117368

NOTA: Gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma si chiudono il 30/06 di ogni anno. Gli esercizi sociali di PARMMAINFANZIA S.P.A. si chiudono il 31/08 di ogni anno

Azienda	B6-Materie Prime, Sussidiarie, di consumo e merci	B7-Servizi	B8-Godimen to Beni di Terzi	B9-Personale	- Salari e Stipendi	- Oneri Sociali	- TFR	- Trattamento di quiescenza e simili	- Altri Costi	B11-Variatione Rimanenze	B14-Oneri diversi di gestione
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	-4704838	-29379	-3110099	-1762505	-560235	-176380	0	-610979	0	-2733973
ADE S.P.A.	-127618	-915672	-207796	-1179310	-839328	-275623	-64359	0	0	0	-244442
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	-94	-64682	-81	0	0	0	0	0	0	0	-900
ASCAA S.P.A	-1543616	-2603417	-430752	-1001689	-680336	-223301	-45669	0	-52383	0	-192265
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	-1850	-230862	-155	-52814	-45226	-6133	-1455	0	0	0	-27190
AUTOCISA S.P.A.	-1262349	-19819428	-561432	-11346784	-7973879	-2447756	-624457	0	-300692	123415	-1291080
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S	-6963	-1399456	-7685	-192498	-125962	-56060	-10476	0	0	0	-18356
CASADESSO S.P.A.	-86	-46502	0	0	0	0	0	0	0	0	-1497
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	-152624	-4578392	-840344	-976926	-675972	-204117	-54558	0	-42279	0	-942107
ENIA S.P.A.	-736054884	-208188276	0	-110093641	0	0	0	0	0	0	-42534329
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	-2888424	-238625	-413000	-495653	-355084	-112636	-27933	0	0	-11585	-36127
FIERE DI PARMA S.P.A.	-926779	-16302322	-50840	-2995874	-2143664	-661039	-134273	0	-56898	0	-277921
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-23911	-715381	-269234	-343438	-245176	-79804	-18458	0	0	0	-16357
INFOMOBILITY S.P.A.	-252443	-4246718	-346442	-1736388	-1183766	-359127	-72944	0	-120551	0	-39175
IT CITY S.P.A.	-675656	-1572463	-97316	-1280050	-938609	-271649	-65161	0	-4631	84354	-26843
METRO PARMA S.P.A.	-17300	-351775	-77064	-54997	-44377	-8310	-2310	0	0	0	-17631
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	-46398	-926726	-37750	-326058	-244804	-67383	-13871	0	0	0	-9229
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	-369262	-855000	0	0	0	0	0	0	0	-97878
PARMABITARE S.R.L.	-2501966	-2972	0	0	0	0	0	0	0	0	-2374
PARMAINFANZIA S.P.A.	-56012	-5638622	-219674	0	0	0	0	0	0	0	-425540
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	-4291	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-906
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	-17937242	-2174383	0	0	0	0	0	0	0	0	-93405
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	-11709	-29753416	-32084	-303978	-211844	-77178	-14956	0	0	0	-132267
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODOTTI	-9502360	-1568320	-15094	-334853	-230082	-83538	-18321	0	-2912	0	-49819
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-77901	-2848983	-199972	-919404	-670876	-173908	-36181	0	-38439	14649	-85757
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODOTTI	-42505	-4158486	-50321	-474368	-335495	-111967	-26884	0	-22	0	-296496
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	-22870618	-152412	-30077	-43268	-32405	-8756	-2107	0	0	0	-5541
TEP S.P.A.	-4223320	-13562740	-2787932	-23366112	-15736778	-4459143	-1390712	0	-1779479	48992	-329895
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA	0	-276197	0	-10310	-7471	-2290	-549	0	0	0	-52899
MEDIA	-27627893,76	-11290046	-260670	-5539259	-1189091	-353447	-96621		-103768	8959,48	-1723524
MEDIANA	-77901	-1568320	-50321	-334853	-230082	-77178	-14956		0	0	-52899

Azienda	EBITDA	COSTI NON MONETARI	B10- Ammortamenti e Svalutazioni	- Immobiliizzazioni Immateriali	- Immobilizzazioni Materiali	- Altre Svalutazioni delle Immobiliizzazioni	- Svalutazione Crediti e Disponibilità Liquide	B12- Accantonamento Rischi	B13-Altri Accantonamenti	EBIT	C- Proventi e Oneri Finanziari	C15- Proventi Finanziari da Partecipazioni
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	342506	-99975	-99975	-22452	-77523	0	0	0	0	242531	136044	0
ADE S.P.A.	471660	-100600	-100600	-25899	-70724	0	-3977	0	0	371060	7433	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	-2607	-1.484	-1484	-281	-1203	0	0	0	0	-4.091	213	0
ASCAA S.P.A.	2653064	-1687353	-1080165	-335383	-744782	0	0	-100000	-507188	965711	-234045	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	-80076	0	0	0	0	0	0	0	0	-80076	-45835	0
AUTOCISA S.P.A.	52619437	-29027244	-28482652	-166689	-28315963	0	0	-154937	-389655	23592193	-1188710	738857
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA S.P.A.	362373	-312706	-312706	-6822	-305884	0	0	0	0	49667	-294243	0
CASADESSO S.P.A.	-48085	0	0	0	0	0	0	0	0	-48085	1419	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	2557656	-2044554	-2000737	-42270	-1950391	0	-8076	-43817	0	513102	-152418	7895
ENIA S.P.A.	143247084	-75431903	-56891224	0	0	0	0	0	-18540679	67815181	-12992483	841266
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	120827	-82217	-82217	-28538	-50742	0	-2937	0	0	38610	22235	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	6009512	-4715397	-4715397	-492736	-3805862	-166816	-249983	0	0	1294115	-159499	218652
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	-86135	-121970	-121970	-109582	-12388	0	0	0	0	-208105	-77789	0
INFOMOBILITY S.P.A.	331290	-114260	-114260	-32118	-82142	0	0	0	0	217030	-11636	0
IT CITY S.P.A.	1379817	-767334	-767334	-158079	-494572	-114683	0	0	0	612483	31048	0
METRO PARMA S.P.A.	-97618	-4520	-4520	0	-4520	0	0	0	0	-102138	-71865	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	-5967	-35019	-35019	-13560	-21459	0	0	0	0	-40986	61364	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	882860	-201159	-201159	0	-201159	0	0	0	0	681701	-653164	0
PARMABITARE S.R.L.	-5346	0	0	0	0	0	0	0	0	-5346	3284	3284
PARMAINFANZIA S.P.A.	51451	-20470	-20470	-12453	-8017	0	0	0	0	30981	6796	5
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	-5197	0	0	0	0	0	0	0	0	-5197	12	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	43642	-21447	-21447	-21447	0	0	0	0	0	22195	-167084	6404
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	1576724	-1773972	-1773972	-393784	-1380188	0	0	0	0	-197248	351730	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODOTTI	1356421	-4107	-4107	-104	-4003	0	0	0	0	1352314	-1226396	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	-2540175	-646837	-646837	-554357	-92480	0	0	0	0	-3187012	-446557	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODOTTI	890631	-300202	-165081	-6057	-149622	0	-9402	0	-135121	590429	-565578	43333
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	96671	-17176	-17176	-17176	0	0	0	0	0	79495	-253070	1174
TEP S.P.A.	6423769	-5350735	-5350735	-125818	-5206917	0	-18000	0	0	1073034	396308	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA	13466	-4340	-4340	-3658	-682	0	0	0	0	9126	-5915	6
MEDIA	7536540	-4237482	-3552262	-88595	-1482111	-9706,9	-10082	-10302	-674919	3299058	-604428	64168,1
MEDIANA	331290	-100600	-100600	-17176	-50742	0	0	0	0	49667	-45835	0

Azienda	C16- Altri Proventi Finanziari	C17- Oneri Finanziari	D- Rettifiche e di Valore di Attività Fin.	D18- Riva lutazioni	D19- Svalutazioni	E- Proventi e Oneri Straordinari	E20- Proventi Straordinari	E21- Oneri Straordinari	RISULT ATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22- Imposte sul reddito di esercizio	RISULT ATO NETTO	E24- Risultato di pertinenza di terzi	RISULT ATO NETTO
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	139161	-3117	0	0	0	296248	298420	-2172	674823	-674287	536	0	536
ADE S.P.A.	8065	-632	0	0	0	-3121	5109	-8230	375372	-88791	286581	0	286581
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	214	-1	0	0	0	0	0	0	-3.878	-1996	-5.874	0	-5.874
ASCAA S.P.A.	71883	-305928	0	0	0	0	0	0	731666	-542528	189138	0	189138
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	4871	-50706	0	0	0	0	5	-5	-125.911	-3665	-129.576	0	-129.576
AUTOCISA S.P.A.	3067056	-4994623	-377861	0	-377861	-3342	0	-3342	22022280	-8694320	13327960	0	13327960
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	30478	-324721	0	0	0	274408	284130	-9722	29832	-25508	4324	0	4324
CASADESSO S.P.A.	1694	-275	0	0	0	0	0	0	-46.666	0	-46.666	0	-46.666
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	0	-160313	0	0	0	0	0	0	360684	-310775	49909	0	49909
ENIA S.P.A.	14211303	-28045052	0	0	0	27662	27662	0	54850360	-23824533	31025827	-3878803	27147024
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	22275	-40	0	0	0	0	0	0	60845	-43359	17486	0	17486
FIERE DI PARMA S.P.A.	79417	-457568	0	0	0	-480353	752	-481105	654263	-234764	419499	0	419499
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	180	-77969	0	0	0	-37635	4639	-42274	-323529	-11000	-334529	0	-334529
INFOMOBILITY S.P.A.	7063	-18699	0	0	0	-43319	15053	-58372	162075	-151425	10650	0	10650
IT CITY S.P.A.	31698	-650	0	0	0	-11964	25823	-37787	631567	-122515	509052	0	509052
METRO PARMA S.P.A.	5057	-76922	0	0	0	-3	0	-3	-174006	-3886	-177892	0	-177892
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	61642	-278	0	0	0	-101	0	-101	20277	-14949	5328	0	5328
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	139940	-793104	0	0	0	0	0	0	28537	-40158	-11621	0	-11621
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	0	0	0	0	-2062	0	-2062	0	-2062
PARMAINFANZIA S.P.A.	6865	-74	0	0	0	-1602	0	-1602	36175	-26000	10175	0	10175
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	13	-1	0	0	0	1	1	0	-5184	0	-5184	0	-5184
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	3529	-177017	0	0	0	-1	0	-1	-144890	64169	-80721	0	-80721
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	351731	-1	0	0	0	-1	0	-1	154481	-97275	57206	0	57206
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODOTTI	24250	-1250646	0	0	0	-90	6	-96	125828	-125828	0	0	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	486	-447043	0	0	0	0	0	0	-3633569	0	-3633569	0	-3633569
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODOTTI	27900	-636811	0	0	0	108771	119032	-10261	133622	-133012	610	0	610
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	-254244	0	0	0	-1	0	-1	-173576	0	-173576	0	-173576
TEP S.P.A.	396567	-259	0	0	0	521688	606452	-84764	1991030	-1722616	268414	0	268414
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA	0	-5921	0	0	0	0	0	0	3211	-4694	-1483	0	-1483
MEDIA	644598	-1313194	-13030	0	-13030	22318,8	47830,5	-25512	2703919	-1270128	1433791	-133752	1300039
MEDIANA	8065	-50706	0	0	0	0	0	-3	36175	-40158	610	0	610

Le principali imprese partecipate dal Comune di Parma: dati Stato Patrimoniale anno 2006

Azienda	Stato Patrimoniale Attivo	A- Crediti verso Soci	B- Immobilizzazioni	BI- Immobiliari	Avviamento	Altre Immobilizzazioni Immobiliari	BII- Materiali	Terreni e Fabbricati	Altre Immobilizzazioni Materiali	BIII- Finanziarie	Partecipazioni e Azioni Proprie	Crediti e Altri Titoli
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	35530201	0	25385335	29481	0	29481	17758212	16193905	1564307	7597642	51000	7546642
ADE S.P.A.	2127924	0	642053	148968	0	148968	342380	0	342380	150705	144661	6044
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	42.232	0	2.428	2.346	0	2.346	82	0	82	0	0	0
ASCAA S.P.A.	27766420	3456	19226139	4150708	0	4150708	14638801	229938	14408863	436630	313300	123330
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	3.402.539	0	3.199.003	5.759	0	5759	3193244	3193244	0	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	422749624	0	333843731	475677	0	475677	266311326	3310307	263001019	67056728	6380140	60676588
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	26110310	0	23226552	27289	0	27289	23199263	23199263	0	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	216.618	0	138.988	0	0	17326	121662	121662	0	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERC	32072234	0	23342212	82943	0	82943	23078670	20199759	2878911	180599	147196	33403
ENIA S.P.A.	1742463255	0	1275955724	21943884	10922048	11021836	803755530	0	0	450256310	419474874	30781436
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	1498030	0	520786	309500	0	309500	211286	0	211286	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	40273078	0	25958939	695025	0	695025	25248024	22446856	2801168	15890	0	15890
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	1612719	0	822205	740675	0	740675	81530	0	81530	0	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	4971385	0	644202	119671	0	119671	492531	0	492531	32000	0	32000
IT CITY S.P.A.	4104588	0	1042549	144063	0	144063	898486	0	898486	0	0	0
METRO PARMA S.P.A.	9224022	0	5589651	2280402	0	2280402	3309249	0	3309249	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	11752194	0	236726	90718	0	90718	146008	0	146008	0	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	61408304	0	51616807	0	0	0	51616807	10483110	41133697	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	3006807	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	1937013	0	105775	48554	0	48554	49225	0	49225	7996	0	7996
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	278096	74531	10200	0	0	0	0	0	0	10200	0	10200
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	30093495	0	5340070	82306	0	82306	0	0	0	5257764	4701360	556404
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPOR	54550562	0	31689016	546435	0	546435	31138946	27651069	3487877	3635	0	3635
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROD	33750956	0	299396	1866	0	1866	15645	0	15645	281885	105164	176721
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	14640986	2483473	10995295	10479482	0	10479482	422582	0	422582	93231	0	93231
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	19853054	0	3165151	20225	0	20225	3016070	0	3016070	128856	128856	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	31435618	0	68705	68705	0	68705	0	0	0	0	0	0
TEP S.P.A.	55024742	0	24406565	257546	0	257546	23086710	69077	23017633	1062309	418861	643448
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AI	632892	2066	15414	13887	0	13887	1527	0	1527	0	0	0
MEDIA	92156203	88397	64396194	1474694	376622	1098669	44556338	4382696	12457934	18364565	14891911	3472654
MEDIANA	14640986	0	3165151	82943	0	82943	492531	0	211286	7996	0	3635

NOTA: Gli esercizi sociali della Fondazione collegio europeo di Parma si chiudono il 30/06 di ogni anno. Gli esercizi sociali di PARMAINFANZIA S.P.A. si chiudono il 31/08 di ogni anno

Azienda	C-Attivo Circolante	CI-Rimanenze	CII-Crediti	CIII-Attività Finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	CIV-Disponibilità Liquide	D-Ratei e Risconti	Stato Patrimoniale e Passivo	A-Patrimonio Netto	AI-Capitale Sociale	AII-VIII-Riserve	Perdite portate a nuovo
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	10094830	0	5173464	0	4921366	50036	-35530201	-17135938	-1578442	-15556960	0
ADE S.P.A.	1485871	0	1174816	0	311055	0	-2127924	-419245	-450000	0	317786
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	39.804	0	38.872	0	932	0	-42.232	-14.124	-20.000	2	0
ASCAA S.P.A	8512348	0	5742918	1098665	1670765	24477	-27766420	-17635746	-10276000	-7170658	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	200995	182089	2935	0	15971	2541	-3.402.539	-170423	-300000	1	0
AUTOCISA S.P.A.	88223383	62532966	22708642	0	2981775	682510	-422749624	-62861135	-41600000	-16253175	0
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	2874252	0	2871218	0	3034	9506	-26110310	-7936397	-5368109	-2997396	433432
CASADESSO S.P.A.	76511	0	39573	0	36938	1119	-216.618	-103334	-150000	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	8726123	1923990	6491537	12039	298557	3899	-32072234	-18862983	-6642928	-12170146	0
ENIA S.P.A.	466507531	13497553	337897801	39549108	75563069	0	-1742463255	-451300734	-100000000	-310338852	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	973923	250667	629049	0	94207	3321	-1498030	-927456	-900000	-9970	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	13988948	0	2473862	0	11515086	325191	-40273078	-23917449	-20235270	-3262680	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	736960	0	735710	1250	0	53554	-1612719	159529	-175000	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	3548517	0	3131983	0	416534	778666	-4971385	-136668	-100000	-26018	0
IT CITY S.P.A.	3003455	203754	2440501	0	359200	58584	-4104588	-1963161	-2170000	0	715891
METRO PARMA S.P.A.	3631649	0	1096711	0	2534938	2722	-9224022	41101	-120000	-16791	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	11515468	0	287478	0	11227990	0	-11752194	-305328	-300000	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	9714123	0	1698899	7811817	203407	77374	-61408304	-28802118	-5571925	-23241814	0
PARMABITARE S.R.L.	3006807	2789218	41846	0	175743	0	-3006807	-86153	-100000	0	11785
PARMAINFANZIA S.P.A.	1824258	0	973972	0	850286	6980	-1937013	-594077	-556800	-27102	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	193365	0	193365	0	0	0	-278096	-94222	-99406	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	24752058	22046151	2283660	0	422247	1367	-30093495	-947655	-1229475	2	201097
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	22818519	0	9043108	6600000	7175411	43027	-54550562	-41138438	-31616000	-9304381	-160851
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PRODOTTI	33424313	26063077	211195	0	7150041	27247	-33750956	-1880250	-1877803	-2447	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	1083130	56358	921003	0	105769	79088	-14640986	-5764650	-8284434	-8499	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRODOTTI	16685854	13698942	2657587	0	329325	2049	-19853054	-2958003	-2513835	-443558	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	31366913	23130460	3114583	0	5121870	0	-31435618	-8309683	-8800000	1	316740
TEP S.P.A.	30352541	325980	15920302	7844851	6261408	265636	-55024742	-19251950	-7747000	-11236536	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA	611167	0	610692	0	475	4245	-632892	-183274	-164936	-19821	0
MEDIA	27585297	5748317	14848527	2169576,9	4818876	86315	-92156203	-24603447	-8929219	-14209890	63306
MEDIANA	3631649	0	1698899	0	359200	4245	-14640986	-1880250	-1578442	-16791	0

Azienda	AIX- (Utile) Perdita di Esercizio	AX-XI- Patrimoni o di Terzi	B-Fondi per Rischi e Oneri	BI-Fondi di Trattamento di Quiescenza e Obblighi simili	BII- Fondi per Imposte	BIII- Altri	C-Fondo TFR	D-Debiti	D1- Obbliga zioni	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	-536	0	-268196	0	-268196	0	-1365167	-16760900	0	0	0
ADE S.P.A.	-287031	0	0	0	0	0	-128337	-1527028	0	0	0
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	5.874	0	0	0	0	0	0	-28.108	0	0	0
ASCAA S.P.A	-189088	0	-1390869	0	-1098346	-292523	-263198	-6244746	0	0	0
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URB	129576	0	0	0	0	0	-1356	-3.230.760	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	-13327960	8320000	-24124360	0	-1273106	-22851254	-4665275	-330851690	0	0	0
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	-4324	0	-23568	0	0	-23568	-38410	-10214573	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	46666	0	0	0	0	0	0	-113007	0	0	0
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MER	-49909	0	-694638	0	-382134	-312504	-363423	-6989423	0	0	0
ENIA S.P.A.	-27147024	-13814858	-55135464	0	0	0	-47089701	-1188937356	0	0	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	-17486	0	0	0	0	0	-103152	-462114	0	0	0
FIERE DI PARMA S.P.A.	-419499	0	0	0	0	0	-719773	-15099121	0	0	0
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	334529	0	0	0	0	0	-37612	-1733082	0	0	0
INFOMOBILITY S.P.A.	-10650	0	0	0	0	0	-86254	-4748463	0	0	0
IT CITY S.P.A.	-509052	0	-112221	0	-50721	-61500	-194054	-1657160	0	0	0
METRO PARMA S.P.A.	177892	0	0	0	0	0	-2797	-8100023	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	-5328	0	0	0	0	0	-13000	-11432388	0	0	0
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	11621	0	-74932	0	-74932	0	0	-32431068	0	0	0
PARMABITARE S.R.L.	2062	0	0	0	0	0	0	-2920654	0	0	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	-10175	0	0	0	0	0	0	-1299730	0	0	0
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	5184	0	0	0	0	0	0	-183874	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBAN	80721	0	0	0	0	0	0	-29145840	0	0	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPO	-57206	0	-2646588	0	0	-2646588	-41511	-8064321	0	0	0
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROI	0	0	-138000	-138000	0	0	-145859	-29234446	0	0	0
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	3633569	-1105286	-35000	0	0	-35000	-193921	-8525565	0	0	0
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PRO	-610	0	-135386	0	0	-135386	-154086	-16308246	0	0	0
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBA	173576	0	0	0	0	0	-2675	-23123259	0	0	0
TEP S.P.A.	-268414	0	-2525283	0	-2422096	-103187	-11478818	-10879413	0	0	0
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA AI	1483	0	0	0	0	0	-511	-449107	0	0	0
MEDIA	-1300053	-227591	-3010500	-4758,62069	-192053	-912466	-2313410	-61058464	0	0	0
MEDIANA	-610	0	0	0	0	0	-41511	-8064321	0	0	0

Azienda	D2- Obbligazioni Convertibili	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi	D3-Debiti verso Soci per Finanziamen- ti	D4-Debiti vs Banche	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi	D5-Debiti vs Altri Finanziato- ri	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi	D6- Acconti	D7-Debiti vs Fornitori
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	0	0	0	-1174333	-129089	-1045244	0	0	0	0	-964420
ADE S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-725879
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	0	-328	-328	0	0	0	0	0	-12.193
ASCAA S.P.A.	0	0	0	0	-983756	-63015	-920741	-2305977	-180108	-2125869	-151023	-2084614
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	-3.230.760	-3230760	-130760	-3100000	0	0	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	0	0	0	0	-135245247	-5000000	-130245247	0	0	0	-56134236	-20062260
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	0	0	0	-10214573	-1860859	-8353714	0	0	0	0	0
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-113007
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	0	0	0	0	-4320967	-4320967	0	-27440	-27440	0	-15494	-2322239
ENIA S.P.A.	0	0	0	0	-638442772	-362769231	-275673541	0	0	0	0	-326967293
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	-35932	0	0	0	0	0	0	0	-102593
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-10685017	-1230950	-9454067	0	0	0	0	-3644534
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	0	0	0	-1007823	-591370	-416453	0	0	0	0	-604786
INFOMOBILITY S.P.A.	0	0	0	0	-678292	-564634	-113658	0	0	0	0	-3323776
IT CITY S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-1320994
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-8100023	-4322815	-3777208	0	0	0	0	0
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-317256
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	-23200413	-369064	-22831349	0	-599769
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	0	-1580126	0	-1580126	0	0	0	0	-3814
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-199015
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-183874
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	0	-11145900	0	-11145900	0	0	0	-4800000	-11066536
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-7982202
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROTEGGERE	0	0	0	0	-18320515	0	-18320515	0	0	0	-9976000	-845859
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-3633560	-3231730	-401830	0	0	0	0	-3748424
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PROTETTIVI	0	0	0	0	-11624674	-3026207	-8598467	0	0	0	-2465459	-1946895
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	0	0	0	0	-23123259	-23120287	-2972	0	0
TEP S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-2786632
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA MENTE	0	0	0	0	-449107	-449107	0	0	0	0	0	0
MEDIA	0			-112645	-29684061	-13368657	-16315404	-1677831	-817134	-860696	-2535938	-13514788
MEDIANA	0			0	-983756	-328	-113658	0	0	0	0	-725879

Azienda	D8- Debiti rapprese ntati da Titoli di Credito	D9-Debito vs Controllate	D10-Debito vs Collegate	D11-Debito vs Controllanti	D12-Debiti Tributari	D13-Debiti vs Istituti di Previdenza e di Sicurezza Sociale	D14-Altri Debiti	E-Ratei e Risconti
A.C.E.R.- Azienda Casa Emilia Romagna	0	0	0	0	0	0	-14622147	0
ADE S.P.A.	0	0	0	-417514	-197427	-70584	-115624	-53314
AGENZIA PARMA ENERGIA S.R.L.	0	0	0	0	-8.255	0	-7.332	0
ASCAA S.P.A	0	0	-2145	0	-151016	-75669	-490546	-2231861
AUTHORITY - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	0	0	0	0	0
AUTOCISA S.P.A.	0	-627642	-4820365	-5196	-525753	-574950	-112856041	-247164
C.A.L.- CENTRO AGRO-ALIMENTARE E LOGISTICA	0	0	0	0	0	0	0	-7897362
CASADESSO S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	-277
CE.P.I.M. - CENTRO PADANO INTERSCAMBIO MERCATO	0	0	-64214	0	-54420	-38491	-146158	-5161767
ENIA S.P.A.	0	0	0	0	-31733593	0	-191793698	0
FARMACIE DI PARMA S.P.A.	0	0	-222762	0	-16141	-18540	-66146	-5308
FIERE DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-194731	-177232	-397607	-536735
FONDAZIONE COLLEGIO EUROPEO DI PARMA	0	0	0	0	0	-40947	-79526	-1554
INFOMOBILITY S.P.A.	0	0	0	-94507	-220251	-83125	-348512	0
IT CITY S.P.A.	0	0	0	-8860	-65988	-91873	-169445	-177992
METRO PARMA S.P.A.	0	0	0	0	0	0	0	-1162303
PARMA GESTIONE ENTRATE S.P.A.	0	0	0	0	-34794	-5548	-11074790	-1478
PARMA INFRASTRUTTURE S.P.A.	0	0	0	-8608000	-22655	0	-231	-100186
PARMABITARE S.R.L.	0	0	0	-760796	0	0	-575918	0
PARMAINFANZIA S.P.A.	0	0	0	-1061855	-18577	-1123	-19160	-43206
PARMA TECNINNOVA CONSORZIO	0	0	0	0	0	0	0	0
PASUBIO - SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	0	-100163	0	-2033241	0
S.M.T.P. - SOCIETÀ PER LA MOBILITÀ E IL TRASPORTO	0	0	0	0	-50361	-20474	-11284	-2659704
S.P.I.P. - SOCIETÀ PARMENSE INSEDIAMENTI PROVINCIALI	0	0	0	0	-72557	-19515	0	-2352401
SO.GE.A.P. AEROPORTO DI PARMA S.P.A.	0	0	0	0	-58258	-22299	-1063024	-121850
SO.PR.I.P. - SOC. PROVINCIALE INSEDIAMENTI PROVINCIALI	0	0	0	0	-161933	-28813	-80472	-297333
STAZIONE - SOCIETA' DI TRASFORMAZIONE URBANA	0	0	0	0	0	0	0	-1
TEP S.P.A.	0	-2056099	-118553	-622095	-253168	-1025724	-4017142	-10889278
TETA CENTRO ITALIANO SERVIZI DALLA TERRA ALLA	0	0	0	0	0	0	0	0
MEDIA		-92542,7931	-180277,2069	-399269,7586	-1170346,241	-79134,7241	-11723036	-1170381,862
MEDIANA		0	0	0	-34794	-5548	-80472	-43206

2008 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B- Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	245133605,67	-207095841,83	30237823,17	-16739223,33	13498599,83	8249986,33	-1931592,83	6318393,50	320622265,67	233442226,83	87138827,00	-93428964,83	-200660178,00
E.S. della media	231191609,831	194365200,872	29031523,580	15421644,462	13624973,914	8131552,950	1827820,598	6304231,529	298469517,669	221008206,601	77583690,142	87635125,130	189596578,160
Mediana	6062908,00	-5973651,00	181888,50	-332013,50	18038,00	76193,50	-63102,50	13091,00	27659645,50	9399268,50	5695572,50	-4441643,00	-8379373,50
Moda	2369122 ^a	-1178312248 ^a	54547 ^a	-93705132 ^a	-376870 ^a	21773 ^a	-11067316 ^a	2973 ^a	1598126 ^a	406296 ^a	1187624 ^a	-531350887 ^a	-1148236761 ^a
Deviazione std.	566301476,898	476095565,890	71112419,227	37775159,926	33374233,848	19918155,543	4477227,806	15442150,466	731098022,065	541357335,139	190040453,211	214661340,113	464414873,470
Varianza	3,207E17	2,267E17	5,057E15	1,427E15	1,114E15	3,967E14	2,005E13	2,385E14	5,345E17	2,931E17	3,612E16	4,608E16	2,157E17
Somma	1470801634	-1242575051	181426939	-100435340	80991599	49499918	-11589557	37910361	1923733594	1400653361	522832962	-560573789	-1203961068

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 1

2008 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B- Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A- Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	4328835,75	-3954133,00	374702,75	-204532,50	170170,25	194527,50	-117621,25	76906,25	6796587,50	348989,50	6293314,25	-598790,00	-6041872,25
E.S. della media	1792941,452	1687305,393	125920,093	108292,306	88126,501	104520,549	41134,236	82051,250	4057839,005	136969,019	4073595,509	313723,124	3988346,741
Mediana	4190341,50	-3708896,00	479702,50	-157407,50	173911,50	143965,00	-135742,50	5771,00	4260319,50	382903,00	3408114,50	-487359,00	-3215619,00
Moda	176170 ^a	-8226947 ^a	4377 ^a	-501288 ^a	2350 ^a	6668 ^a	-193468 ^a	-25891 ^a	89958 ^a	6863 ^a	82798 ^a	-1382469 ^a	-17684267 ^a
Deviazione std.	3585882,905	3374610,785	251840,186	216584,611	176253,002	209041,098	82268,472	164102,499	8115678,010	273938,037	8147191,017	627446,249	7976693,482
Varianza	1,286E13	1,139E13	6,342E10	4,691E10	3,107E10	4,370E10	6,768E9	2,693E10	6,586E13	7,504E10	6,638E13	3,937E11	6,363E13
Somma	17315343	-15816532	1498811	-818130	680681	778110	-470485	307625	27186350	1395958	25173257	-2395160	-24167489

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 2

2008 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	6835107,67	-6246366,00	588741,67	-55379,33	533362,33	82942,50	-55674,83	27267,67	24507489,17	1617640,17	22842880,67	-5054809,83	-19328487,67
E.S. della media	2325137,495	2046718,331	324994,578	25958,378	329381,689	125333,855	45200,259	81558,800	9093956,480	803473,049	9610313,167	2922793,578	7543023,499
Mediana	6553914,00	-6293435,00	296204,00	-25490,50	212906,50	15119,00	-9479,00	324,00	20907728,50	742621,00	18650853,00	-706648,50	-12888296,50
Moda	387330 ^a	-12800163 ^a	-92746 ^a	-154968 ^a	-159465 ^a	-168019 ^a	-280365 ^a	-170518 ^a	2284065 ^a	12369 ^a	1084376 ^a	-15733682 ^a	-46554421 ^a
Deviazione std.	5695400,444	5013415,557	796070,885	63584,781	806817,069	307003,993	110717,570	199777,444	2,228E7	1968098,993	2,354E7	7159352,888	1,848E7
Varianza	3,244E13	2,513E13	6,337E11	4,043E9	6,510E11	9,425E10	1,226E10	3,991E10	4,962E14	3,873E12	5,541E14	5,126E13	3,414E14
Somma	41010646	-37478196	3532450	-332276	3200174	497655	-334049	163606	147044935	9705841	137057284	-30328859	-115970926

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 3

2008 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	22905271,86	-14837668,14	8067603,71	-5046453,00	3021150,71	1835860,14	-879758,00	956102,14	84682735,29	52027636,71	32528653,00	-20261699,86	-59144315,7
E.S. della media	1,114E7	5259224,789	6608369,902	3740509,951	2972357,569	2363366,817	722350,476	1671303,372	5,080E7	4,102E7	1,415E7	9183692,134	3,932E7
Mediana	10345682,00	-7214218,00	3131464,00	-1154299,00	726934,00	261485,00	-213905,00	5111,00	33601647,00	15027551,00	16877669,00	-19712424,00	-12278059,0
Moda	321963 ^a	-36878249 ^a	-3136000 ^a	-27194157 ^a	-4290299 ^a	-4283086 ^a	-5203124 ^a	-4283086 ^a	616382 ^a	34808 ^a	578580 ^a	-70075719 ^a	-286243283 ^a
Deviazione std.	2,948E7	1,391E7	1,748E7	9896459,106	7864118,934	6252880,856	1911159,718	4421853,088	1,344E8	1,085E8	3,744E7	2,430E7	1,040E8
Varianza	8,688E14	1,936E14	3,057E14	9,794E13	6,184E13	3,910E13	3,653E12	1,955E13	1,807E16	1,178E16	1,401E15	5,904E14	1,082E16
Somma	160336903	-103863677	56473226	-35325171	21148055	12851021	-6158306	6692715	592779147	364193457	227700571	-141831899	-414010210

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

2008 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	22905271,86	-14837668,14	8067603,71	-5046453,00	3021150,71	1835860,14	-879758,00	956102,14	84682735,29	52027636,71	32528653,00	-20261699,86	-59144315,7
E.S. della media	1,114E7	5259224,789	6608369,902	3740509,951	2972357,569	2363366,817	722350,476	1671303,372	5,080E7	4,102E7	1,415E7	9183692,134	3,932E7
Mediana	10345682,00	-7214218,00	3131464,00	-1154299,00	726934,00	261485,00	-213905,00	5111,00	33601647,00	15027551,00	16877669,00	-19712424,00	-12278059,0
Moda	321963 ^a	-36878249 ^a	-3136000 ^a	-27194157 ^a	-4290299 ^a	-4283086 ^a	-5203124 ^a	-4283086 ^a	616382 ^a	34808 ^a	578580 ^a	-70075719 ^a	-286243283 ^a
Deviazione std.	2,948E7	1,391E7	1,748E7	9896459,106	7864118,934	6252880,856	1911159,718	4421853,088	1,344E8	1,085E8	3,744E7	2,430E7	1,040E8
Varianza	8,688E14	1,936E14	3,057E14	9,794E13	6,184E13	3,910E13	3,653E12	1,955E13	1,807E16	1,178E16	1,401E15	5,904E14	1,082E16
Somma	160336903	-103863677	56473226	-35325171	21148055	12851021	-6158306	6692715	592779147	364193457	227700571	-141831899	-414010210

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 4

2008 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	14091167,00	-12327817,67	1763349,33	-1455745,67	307603,67	256936,67	-118178,00	138758,67	46955689,00	37452898,67	9484769,33	-29250927,67	-14433979,0
E.S. della media	9410677,861	9395124,183	156380,561	541087,804	397426,343	180600,976	51533,375	129102,718	9721525,129	9682497,953	4258916,643	6922141,001	7102825,368
Mediana	7395661,00	-5353691,00	1747094,00	-1767877,00	-20783,00	239527,00	-110000,00	129527,00	54516437,00	36608222,00	6513138,00	-28610894,00	-8405321,00
Moda	2205397 ^a	-30925349 ^a	1500984 ^a	-2197042 ^a	-155072 ^a	-46805 ^a	-211244 ^a	-80095 ^a	27662402 ^a	21120620 ^a	4057397 ^a	-41547625 ^a	-28587960 ^a
Deviazione std.	1,630E7	1,627E7	270859,078	937191,568	688362,619	312810,067	89258,424	223612,467	1,684E7	1,677E7	7376660,010	1,199E7	1,230E7
Varianza	2,657E14	2,648E14	7,336E10	8,783E11	4,738E11	9,785E10	7,967E9	5,000E10	2,835E14	2,813E14	5,442E13	1,437E14	1,514E14
Somma	42273501	-36983453	5290048	-4367237	922811	770810	-354534	416276	140867067	112358696	28454308	-87752783	-43301937

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 5

2008 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	7727741,25	-7534815,50	192925,75	-348691,25	-155765,50	-104726,50	-229334,75	-334061,25	16803432,75	12317371,50	4373082,75	-10945146,75	-5247401,25
E.S. della media	4371402,824	4161092,386	377622,575	267371,686	168109,504	113194,817	131840,292	160683,222	9481714,864	7391728,217	2256179,380	7125865,783	2726421,658
Mediana	6188992,50	-6430752,50	17681,50	-124401,00	-45710,50	-104242,00	-204773,50	-283779,50	13841392,00	9290027,50	4434357,00	-6784306,00	-4547658,50
Moda	0 ^a	-17273907 ^a	-522733 ^a	-1145963 ^a	-644751 ^a	-363631 ^a	-507792 ^a	-764928 ^a	672409 ^a	60000 ^a	239878 ^a	-30262257 ^a	-11655588 ^a
Deviazione std.	8742805,648	8322184,771	755245,150	534743,372	336219,007	226389,635	263680,583	321366,444	1,896E7	1,478E7	4512358,760	1,425E7	5452843,315
Varianza	7,644E13	6,926E13	5,704E11	2,860E11	1,130E11	5,125E10	6,953E10	1,033E11	3,596E14	2,186E14	2,036E13	2,031E14	2,973E13
Somma	30910965	-30139262	771703	-1394765	-623062	-418906	-917339	-1336245	67213731	49269486	17492331	-43780587	-20989605

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 6

2007 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	D-Debiti	Stato Patrimoniale Passivo
N Validi	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	215643904,33	-188015400,33	27628504,00	-14942048,33	12686455,67	9363252,17	-4257912,50	5105339,67	333802951,00	235535225,17	98226237,00	-189736476,83	-333802950,67
E.S. della media	202303806,809	176019600,013	26284442,596	13690665,777	12605291,232	9057183,011	4013554,459	5044771,640	316975219,953	226964262,607	90087002,669	184746080,659	316975220,018
Mediana	5509730,00	-5431748,00	189552,00	-280877,50	45456,50	74699,00	-64111,50	23222,50	14217432,00	10272246,00	3173755,00	-6032626,50	-14217431,00
Moda	1935196 ^a	-1067476329 ^a	70230 ^a	-83244043 ^a	-231446 ^a	16621 ^a	-24309068 ^a	-15567 ^a	1547778 ^a	456715 ^a	1088337 ^a	-1113413731 ^a	-1918140059 ^a
Deviazione std.	495541099,705	431158204,762	64383472,533	33535145,392	30876531,578	22185476,883	9831160,479	12357116,386	776427549,991	555946633,234	220667188,995	452533629,593	776427550,150
Varianza	2,456E17	1,859E17	4,145E15	1,125E15	9,534E14	4,922E14	9,665E13	1,527E14	6,028E17	3,091E17	4,869E16	2,048E17	6,028E17
Somma	1293863426	-1128092402	165771024	-89652290	76118734	56179513	-25547475	30632038	2002817706	1413211351	589357422	-1138418861	-2002817704

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 1

2007 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	4781086,75	-4295614,50	485472,25	-256109,00	229363,25	264635,25	-125790,00	138845,25	5020017,50	538185,50	4292258,00	-756345,75	-4128899,75
E.S. della media	2284941,086	2198799,541	253105,194	166967,166	90664,067	103325,033	40192,689	82940,295	2212338,407	239851,014	2204803,416	544652,697	2257166,189
Mediana	4077414,50	-3333279,50	363624,50	-142059,00	221565,50	271919,00	-151185,00	102542,50	4616728,00	545342,00	3322562,00	-321168,00	-3116471,00
Moda	131450 ^a	-10400791 ^a	16342 ^a	-739355 ^a	15379 ^a	16440 ^a	-192062 ^a	2968 ^a	45885 ^a	5752 ^a	40133 ^a	-2361210 ^a	-10258609 ^a
Deviazione std.	4569882,171	4397599,082	506210,388	333934,332	181328,133	206650,067	80385,378	165880,590	4424676,813	479702,027	4409606,832	1089305,393	4514332,377
Varianza	2,088E13	1,934E13	2,562E11	1,115E11	3,288E10	4,270E10	6,462E9	2,752E10	1,958E13	2,301E11	1,944E13	1,187E12	2,038E13
Somma	19124347	-17182458	1941889	-1024436	917453	1058541	-503160	555381	20080070	2152742	17169032	-3025383	-16515599

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 2

2007 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	6852203,33	-5514976,50	1337226,83	-28452,67	1308774,17	1049037,67	-428056,83	620980,83	15651494,50	1670300,50	13783674,17	-2460876,17	-13040859,6
E.S. della media	2570961,335	1815964,197	1217476,700	14398,882	1222444,817	1171279,874	419727,170	752592,173	7097862,338	824570,285	6705020,757	2044710,909	6231392,325
Mediana	6773213,50	-6639807,00	193097,50	-14434,00	166451,50	-37276,50	-9119,00	-46476,50	6813007,50	1185181,00	5670144,50	-503501,00	-6468017,00
Moda	0 ^a	-10231319 ^a	-75608 ^a	-91152 ^a	-75608 ^a	-424212 ^a	-2526654 ^a	-430879 ^a	1631724 ^a	4607 ^a	442109 ^a	-12678812 ^a	-39637067 ^a
Deviazione std.	6297543,419	4448185,673	2982196,689	35269,915	2994366,041	2869038,037	1028117,397	1843466,807	1,739E7	2019776,456	1,642E7	5008498,398	1,526E7
Varianza	3,966E13	1,979E13	8,893E12	1,244E9	8,966E12	8,231E12	1,057E12	3,398E12	3,023E14	4,079E12	2,697E14	2,509E13	2,330E14
Somma	41113220	-33089859	8023361	-170716	7852645	6294226	-2568341	3725885	93908967	10021803	82702045	-14765257	-78245158

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 3

2007 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	20655863,86	-12195831,43	8460032,43	-5237529,14	3222503,29	2330807,86	-930687,57	1400120,29	82484439,71	56028649,86	25872099,71	-17300086,57	-59205597,2
E.S. della media	1,179E7	4519482,748	7530962,082	4030969,315	3569978,286	3076645,760	836600,615	2261567,498	5,437E7	4,134E7	1,349E7	9271009,096	4,204E7
Mediana	10845422,00	-7707946,00	1723712,00	-835066,00	792529,00	140306,00	-139171,00	4580,00	29388431,00	22470617,00	15124548,00	-4521334,00	-13688570,00
Moda	356790 ^a	-36210565 ^a	-3100896 ^a	-29166503 ^a	-3935962 ^a	-4437401 ^a	-5918699 ^a	-4437401 ^a	575435 ^a	20771 ^a	549419 ^a	-68977053 ^a	-306825606 ^a
Deviazione std.	3,119E7	1,196E7	1,993E7	1,066E7	9445274,730	8140039,553	2213437,173	5983545,173	1,438E8	1,094E8	3,570E7	2,453E7	1,112E8
Varianza	9,730E14	1,430E14	3,970E14	1,137E14	8,921E13	6,626E13	4,899E12	3,580E13	2,069E16	1,196E16	1,275E15	6,017E14	1,237E16
Somma	144591047	-85370820	59220227	-36662704	22557523	16315655	-6514813	9800842	577391078	392200549	181104698	-121100606	-414439181

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 4

2007 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	14274619,33	-12644349,33	1630270,00	-1284570,33	345699,67	147290,00	-137815,00	9475,00	48187440,67	35353502,67	12802785,67	-29201575,67	-15416114,0
E.S. della media	9062872,498	9027879,617	315622,337	447606,525	311780,304	151601,599	94440,348	62347,872	1,034E7	9893871,685	4854461,133	6773616,689	8205437,469
Mediana	8594825,00	-6395371,00	1582056,00	-1594251,00	605203,00	131503,00	-89159,00	42344,00	54885693,00	32347902,00	7957622,00	-28690988,00	-8769249,00
Moda	2207742 ^a	-30439235 ^a	1109300 ^a	-1857142 ^a	-275086 ^a	-107042 ^a	-320198 ^a	-111130 ^a	27888436 ^a	19918450 ^a	7939033 ^a	-41180782 ^a	-31733853 ^a
Deviazione std.	1,570E7	1,564E7	546673,923	775277,243	540019,328	262581,673	163575,480	107989,682	1,792E7	1,714E7	8408173,325	1,173E7	1,421E7
Varianza	2,464E14	2,445E14	2,989E11	6,011E11	2,916E11	6,895E10	2,676E10	1,166E10	3,209E14	2,937E14	7,070E13	1,376E14	2,020E14
Somma	42823858	-37933048	4890810	-3853711	1037099	441870	-413445	28425	144562322	106060508	38408357	-87604727	-46248342

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 5

2007 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	5949904,50	-5671563,25	278341,25	-212058,75	66282,50	96368,75	-212795,25	-116426,50	18156934,50	12937569,25	5168233,25	-11343522,00	-6124030,00
E.S. della media	3003164,609	2865970,501	160415,349	132626,589	70707,150	115171,970	122185,473	96224,985	1,016E7	7542714,909	2672354,278	7345064,968	3265309,780
Mediana	6337812,50	-5902118,00	280812,50	-124094,50	70101,00	41933,00	-177806,00	-79349,50	15949455,00	10634944,50	5248383,00	-7230565,00	-5029936,50
Moda	1 ^a	-10771550 ^a	-110466 ^a	-600046 ^a	-110466 ^a	-110741 ^a	-495569 ^a	-381145 ^a	180034 ^a	10000 ^a	145503 ^a	-30929478 ^a	-14239693 ^a
Deviazione std.	6006329,218	5731941,002	320830,697	265253,177	141414,300	230343,939	244370,946	192449,970	2,033E7	1,509E7	5344708,555	1,469E7	6530619,559
Varianza	3,608E13	3,286E13	1,029E11	7,036E10	2,000E10	5,306E10	5,972E10	3,704E10	4,133E14	2,276E14	2,857E13	2,158E14	4,265E13
Somma	23799618	-22686253	1113365	-848235	265130	385475	-851181	-465706	72627738	51750277	20672933	-45374088	-24496120

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 6

2006 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	217748726,50	-192635865,83	25112860,67	-13549771,83	11563088,83	9557269,00	-4288467,83	5268801,17	304860212,33	220809575,83	84003062,67	-80071643,17	-202220035,67
E.S. della media	204616992,204	180969332,176	23648416,636	12405831,342	11251611,201	9063892,933	3916806,228	5151682,409	287649074,124	211081156,960	76643375,791	74305351,336	197352587,462
Mediana	5297770,00	-5211631,00	417016,50	-206653,00	210363,50	218108,50	-66075,00	142950,00	14119117,00	11934302,50	2349255,00	-4431926,50	-5870800,50
Moda	1987331 ^a	-1096871130 ^a	51451 ^a	-75431903 ^a	30981 ^a	29832 ^a	-23824533 ^a	4324 ^a	1498030 ^a	105775 ^a	973923 ^a	-451300734 ^a	-1188937356 ^a
Deviazione std.	501207223,602	443282522,923	57926553,982	30387956,624	27560706,227	22201912,769	9594176,681	12618993,219	704593456,588	517041128,867	187737162,853	182010195,933	483413138,699
Varianza	2,512E17	1,965E17	3,355E15	9,234E14	7,596E14	4,929E14	9,205E13	1,592E14	4,965E17	2,673E17	3,525E16	3,313E16	2,337E17
Somma	1306492359	-1155815195	150677164	-81298631	69378533	57343614	-25730807	31612807	1829161274	1324857455	504018376	-480429859	-1213320214

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 1

2006 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	3325897,75	-2900264,50	425633,25	-229524,25	196109,00	202510,25	-72721,25	129789,00	5217599,75	481476,25	4526811,00	-604820,25	-4466529,75
E.S. della media	1590885,621	1435868,332	327749,366	180822,155	150027,518	147628,411	37653,455	126467,886	2428730,296	229250,993	2453776,530	456697,729	2519834,875
Mediana	3143992,50	-2457067,50	164341,50	-74639,50	106469,50	91176,00	-68732,00	7989,00	4537986,50	440464,00	3275986,00	-220998,00	-3202811,50
Moda	63150 ^a	-6621166 ^a	-5967 ^a	-767334 ^a	-40986 ^a	-3878 ^a	-151425 ^a	-5874 ^a	42232 ^a	2428 ^a	39804 ^a	-1963161 ^a	-11432388 ^a
Deviazione std.	3181771,242	2871736,664	655498,733	361644,311	300055,037	295256,821	75306,909	252935,772	4857460,592	458501,985	4907553,061	913395,458	5039669,749
Varianza	1,012E13	8,247E12	4,297E11	1,308E11	9,003E10	8,718E10	5,671E9	6,398E10	2,359E13	2,102E11	2,408E13	8,343E11	2,540E13
Somma	13303591	-11601058	1702533	-918097	784436	810041	-290885	519156	20870399	1925905	18107244	-2419281	-17866119

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 2

2006 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	7767194,83	-7782330,17	-15135,33	-7190,50	-22325,83	-111185,17	9436,33	-101748,83	12896516,50	2389402,83	10505822,17	-1596024,50	-11105590,5
E.S. della media	4444842,168	4416671,886	30636,374	3937,848	27692,658	29018,688	10972,583	28951,124	5778244,712	1091829,180	5646797,989	1350480,777	4928662,520
Mediana	1461557,50	-1513039,50	-26715,50	-2260,00	-26715,50	-135400,50	,00	-105148,50	6313280,50	1668995,50	3319228,00	-136878,50	-5665391,50
Moda	0 ^a	-23101916 ^a	-97618 ^a	0	-102138 ^a	-174006 ^a	0	-177892 ^a	216618 ^a	0 ^a	76511 ^a	-8309683 ^a	-29145840 ^a
Deviazione std.	1,089E7	1,082E7	75043,485	9645,719	67832,883	71080,978	26877,230	70915,482	1,415E7	2674424,377	1,383E7	3307988,811	1,207E7
Varianza	1,185E14	1,170E14	5,632E9	9,304E7	4,601E9	5,053E9	7,224E8	5,029E9	2,003E14	7,153E12	1,913E14	1,094E13	1,458E14
Somma	46603169	-46693981	-90812	-43143	-133955	-667111	56618	-610493	77379099	14336417	63034933	-9576147	-66633543

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 3

2006 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	20579733,00	-11878740,43	8700992,57	-5248954,43	3452038,14	2809474,14	-1357627,57	1451846,57	80567546,29	56802876,86	23248988,29	-16632534,86	-58208228,3
E.S. della media	1,152E7	4449284,669	7384984,539	4013797,516	3406744,343	3249628,097	1223523,153	2048581,420	5,725E7	4,635E7	1,162E7	8435243,777	4,557E7
Mediana	10048049,00	-7490393,00	1356421,00	-646837,00	590429,00	133622,00	-133012,00	610,00	32072234,00	10995295,00	13988948,00	-5764650,00	-15099121,0
Moda	352872 ^a	-34157658 ^a	-2540175 ^a	-29027244 ^a	-3187012 ^a	-3633569 ^a	-8694320 ^a	-3633569 ^a	632892 ^a	15414 ^a	611167 ^a	-62861135 ^a	-330851690 ^a
Deviazione std.	3,048E7	1,177E7	1,954E7	1,062E7	9013398,312	8597707,797	3237137,986	5420036,978	1,515E8	1,226E8	3,074E7	2,232E7	1,206E8
Varianza	9,290E14	1,386E14	3,818E14	1,128E14	8,124E13	7,392E13	1,048E13	2,938E13	2,295E16	1,504E16	9,448E14	4,981E14	1,454E16
Somma	144058131	-83151183	60906948	-36742681	24164267	19666319	-9503393	10162926	563972824	397620138	162742918	-116427744	-407457598

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 4

2006 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	14146660,33	-12442444,33	1704216,00	-1220828,00	483388,00	304894,67	-226653,67	78241,00	47908428,67	34177320,67	13681663,33	-29192100,67	-15580045,0
E.S. della media	9012424,380	8987764,860	514974,500	510447,309	350054,493	216460,775	158795,501	58900,757	1,026E7	9432790,122	4581581,401	6787444,234	8441868,778
Mediana	8424803,00	-5771739,00	1576724,00	-1687353,00	681701,00	154481,00	-97275,00	57206,00	54550562,00	31689016,00	9714123,00	-28802118,00	-8064321,00
Moda	2205000 ^a	-30233454 ^a	882860 ^a	-1773972 ^a	-197248 ^a	28537 ^a	-542528 ^a	-11621 ^a	27766420 ^a	19226139 ^a	8512348 ^a	-41138438 ^a	-32431068 ^a
Deviazione std.	1,561E7	1,557E7	891961,999	884120,673	606312,167	374921,060	275041,876	102019,103	1,778E7	1,634E7	7935531,765	1,176E7	1,462E7
Varianza	2,437E14	2,423E14	7,956E11	7,817E11	3,676E11	1,406E11	7,565E10	1,041E10	3,160E14	2,669E14	6,297E13	1,382E14	2,138E14
Somma	42439981	-37327333	5112648	-3662484	1450164	914684	-679961	234723	143725286	102531962	41044990	-87576302	-46740135

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 5

2006 Statistiche^b

	A-VALORE DELLA PRODUZIONE	COSTI MONETARI	EBITDA	COSTI NON MONETARI	EBIT	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	E22-Imposte sul reddito di esercizio	RISULTATO NETTO	Stato Patrimoniale Attivo	B-Immobilizzazioni	C-Attivo Circolante	A-Patrimonio Netto	D-Debiti
N Validi	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Mancanti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Media	4067660,33	-3983935,67	83724,67	-73981,67	9743,00	115370,00	-228429,00	-113059,00	12473672,00	8739246,67	3675051,67	-5690210,33	-6225952,00
E.S. della media	3446500,220	3320574,683	131483,299	37531,810	130301,706	294435,408	222951,614	110747,310	1,153E7	8326344,349	3213722,622	5723332,618	5286424,702
Mediana	1282186,00	-1368321,00	-5197,00	-99975,00	-5197,00	-5184,00	-11000,00	-5184,00	1612719,00	822205,00	736960,00	-94222,00	-1733082,00
Moda	0 ^a	-10578289 ^a	-86135 ^a	-121970 ^a	-208105 ^a	-323529 ^a	-674287 ^a	-334529 ^a	278096 ^a	10200 ^a	193365 ^a	-17135938 ^a	-16760900 ^a
Deviazione std.	5969513,490	5751404,061	227735,754	65007,002	225689,175	509977,087	386163,524	191819,968	1,998E7	1,442E7	5566330,862	9913102,882	9156356,174
Varianza	3,564E13	3,308E13	5,186E10	4,226E9	5,094E10	2,601E11	1,491E11	3,679E10	3,991E14	2,080E14	3,098E13	9,827E13	8,384E13
Somma	12202981	-11951807	251174	-221945	29229	346110	-685287	-339177	37421016	26217740	11025155	-17070631	-18677856

a. Esistono più mode. Viene visualizzato il valore più piccolo

b. Finalità = 6