

CORTE DEI CONTI

DELIBERA 7 ottobre 2020.

Linee guida per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti territoriali sul bilancio consolidato 2019, ai sensi dell'articolo 1, commi 3 e 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. (Delibera n. 16/SEZAUT/2020/INPR).

LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Nell'adunanza del 7 ottobre 2020, presieduta dal Presidente della Corte dei conti Guido Carlino, composta dai magistrati:

presidenti di sezione: Maurizio Graffeo, Luciana Savagnone, Francesco Petronio, Josef Hermann Rössler, Fulvio Maria Longavita, Donata Cabras, Maria Teresa Polito, Anna Maria Rita Lentini, Antonio Contu, Vincenzo Lo Presti, Andrea Zacchia, Salvatore Pilato, Michele Oricchio, Maria Riolo, Lucilla Valente, Piergiorgio Della Ventura, Stefano Siragusa, Maria Annunziata Rucireta;

consiglieri: Alfredo Grasselli, Stefania Fusaro, Francesco Uccello, Adelisa Corsetti, Dario Provvidera, Marcello Degni, Alessandro Forlani, Stefano Glinianski, Valeria Franchi, Filippo Izzo, Claudio Guerrini, Amedeo Bianchi;

primi referendari: Michela Muti;

referendari: Alessandra Cucuzza, Marco Scognamiglio, Annalaura Leoni, Daniela Piacente;

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) ed in particolare l'art. 1, commi 166 e seguenti;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come emendato e corretto dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Visto il principio contabile applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ed in particolare l'art. 1, commi 3 e 4;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 1/SEZAUT/2020/INPR, depositata il 23 gennaio 2020, con la quale è stato approvato il programma delle attività di controllo per l'anno 2020;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 807 del 30 settembre 2020 di convocazione dell'odierna adunanza della Sezione delle autonomie;

Uditi i relatori, consiglieri Adelisa Corsetti e Valeria Franchi;

Delibera

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le Linee guida per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti territoriali sul bilancio consolidato 2019, in attuazione dall'art. 1, commi 3 e 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, nonché la relazione-questionario e la correlata nota metodologica.

La presente deliberazione sarà pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Così deliberato nell'adunanza del 7 ottobre 2020.

Il Presidente: CARLINO

I relatori: CORSETTI - FRANCHI

Depositata in segreteria il 13 ottobre 2020

Il dirigente: Prozzo

ALLEGATO

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEI REVISORI SUL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI TERRITORIALI PER L'ESERCIZIO 2019

1. Premessa.

Il bilancio consolidato del «gruppo amministrazione pubblica» è lo strumento preordinato a dare piena evidenza alla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente e della complessiva attività svolta dallo stesso attraverso le proprie articolazioni organizzative. Esso rappresenta — unitamente all'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale su cui il predetto documento contabile si fonda — un obiettivo centrale del decreto legislativo n. 118/2011, come integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126/2014.

In considerazione della particolare rilevanza di tale documento contabile — e in corrispondenza della scadenza dei termini previsti per la prima adozione dello stesso — la Sezione delle autonomie nel corso del 2019 con la deliberazione n. 18/SEZAUT/INPR, ha adottato specifiche linee guida — ed allegate note metodologiche — volte ad integrare quelle emanate a norma dell'art. 1, comma 3, del decreto-legge n. 174/2012 e dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266/2005, per le relazioni degli organi di revisione dei conti sui bilanci di previsione e sui rendiconti degli enti territoriali e ad assicurare l'uniformità dei comportamenti dei revisori contabili degli anzidetti enti che, in materia di bilancio consolidato, hanno reso specifico parere.

In vista dell'assolvimento degli adempimenti relativi all'adozione del bilancio consolidato per l'esercizio 2019, la Sezione ha ritenuto opportuno procedere ad una revisione delle indicazioni già rese, avendo



riguardo a quanto emerso in sede di prima applicazione ed alle modifiche normative medio tempore intervenute per ciò che attiene alla platea dei soggetti interessati.

A tal riguardo, si richiamano le considerazioni già svolte nella richiamata deliberazione n. 18/2019 nella quale si è dato conto degli interventi normativi che hanno progressivamente eroso la portata applicativa dell'art. 11 del decreto legislativo n. 118/2011 ed hanno, conseguentemente, ridimensionato il novero degli enti tenuti all'adempimento di cui trattasi.

Tale tendenza è stata, peraltro, confermata dalla disposizione di cui all'art. 57, comma 2-ter, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 (c.d. correttivo fiscale), che ha messo a regime, per gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, la moratoria già prevista dall'art. 15-*quater* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 (termine finale 31 dicembre 2019).

Con riguardo alla tempistica dell'adempimento deve, inoltre, segnalarsi lo slittamento dei termini, che risultano posticipati al 30 novembre 2020 in forza della previsione di cui all'art. 110 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

2. Il quadro normativo di riferimento e la sua evoluzione.

Come già evidenziato in occasione delle precedenti linee guida, l'esigenza del consolidamento delle risultanze di bilancio degli enti con quelle delle gestioni esternalizzate — posta in maniera cogente e pre-cettiva dal nuovo sistema di contabilità armonizzata — non rappresenta una novità in senso assoluto, avendo trovato una prima positivizzazione nel TUEL e, segnatamente negli articoli 152, comma 2 e 172.

Detta esigenza è diventata più stringente con l'adozione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*), con i quali si attribuisce particolare rilievo al bilancio consolidato, nella sua duplice e sinergica valenza informativa e gestionale, circostanza che ha, poi, ulteriormente, contribuito a dare impulso alla tematica.

Nondimeno, è con la legge 5 maggio 2009, n. 42, recante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione» che la tematica del consolidamento acquista centralità, sicché l'adozione del relativo documento contabile si pone in termini di obbligatorietà.

In particolare, l'art. 2 della citata legge, in fissare i principi ed i criteri direttivi cui devono uniformarsi i correlati decreti legislativi, alla lettera h) del comma 2, prevede, tra l'altro, l'adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune.

La pressoché coeva legge di contabilità e finanza pubblica 31 dicembre 2009, n. 196, all'art. 2, sotto la rubrica «Delega al Governo per l'adeguamento dei sistemi contabili», rimette al legislatore delegato l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati (comma 2, lettera e).

In tale alveo si colloca il decreto legislativo n. 118/2011, novellato dal decreto legislativo n. 126/2014 («Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42»), il cui art. 11, nel dare attuazione all'articolato disegno tratteggiato dal legislatore delegato, ha stabilito l'obbligo di redazione del bilancio consolidato per tutti gli enti in contabilità armonizzata, secondo le tempistiche indicate dall'art. 18 dello stesso decreto.

Tale articolato *corpus* normativo trova completamente nelle disposizioni dettate dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge n. 213/2012, che, nell'intento di rafforzare i controlli della Corte dei conti sugli enti territoriali, ha integrato e novellato il TUEL, dando un ulteriore impulso all'obbligatorietà del bilancio consolidato.

Di particolare rilievo è la previsione di cui all'art. 148-*bis* TUEL, a mente della quale le sezioni regionali di controllo, nell'esaminare i bilanci e i rendiconti degli enti locali, tengono conto, anche, dei risultati delle partecipazioni societarie.

Analogamente, per regioni e province autonome, l'art. 1, comma 4, del decreto-legge n. 174/2012, prevede che le sezioni predette «veri-

ficano altresì che i rendiconti delle regioni tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività regionale e di servizi strumentali alla regione, nonché dei risultati definitivi della gestione degli enti del Servizio sanitario nazionale».

L'attenzione del legislatore per il consolidamento dei conti del «gruppo amministrazione pubblica» si rinviene anche nelle norme che disciplinano i controlli interni.

L'art. 147 del TUEL, al comma 2, lettera d), dispone che il sistema di controllo interno è, tra l'altro, diretto a «verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'art. 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente». Analogamente, l'art. 147-*quater* del TUEL, nell'introdurre un'inedita forma di controllo sulle società partecipate dall'ente locale, al comma 4, prescrive che «i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica».

Le stesse verifiche sono svolte con riferimento alle regioni e alle province autonome, ove la norma di riferimento è l'art. 1, comma 6, del decreto-legge n. 174/2012.

3. Le indicazioni della magistratura contabile.

Tali finalità sono state evidenziate dalla magistratura contabile che, in diverse sedi e nell'ambito dell'importante riflessione avviata rispetto agli istituti di maggiore rilievo del nuovo sistema di contabilità armonizzata, è più volte intervenuta sulla tematica del consolidamento (cfr. audizioni del 29 maggio 2014 e del 27 novembre 2014 innanzi alla Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale).

Specificata attenzione è stata, inoltre, posta dalla Sezione — nell'ambito delle relazioni rese al Parlamento in materia di organismi partecipati degli enti territoriali (cfr. deliberazione n. 23/SEZAUT/2018/FRG, 27/SEZAUT/2017/FRG e, da ultimo, 29/SEZAUT/2019/FRG) — che ha costantemente evidenziato la centralità del bilancio consolidato in quanto funzionale al rispetto, in termini di effettività, dei vincoli di finanza pubblica.

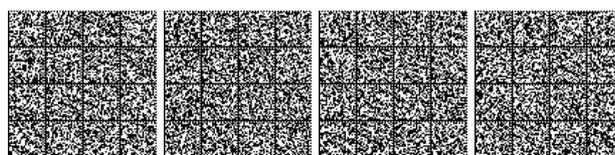
Ciò in coerenza con le chiare indicazioni offerte dal principio contabile applicato n. 4/4 allegato al decreto legislativo n. 118/2011, secondo cui «Il bilancio consolidato è quindi lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo inteso come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna, funzioni che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo né da una loro semplice aggregazione».

Continuo è stato, inoltre, il richiamo alla compiuta osservanza degli adempimenti prodromici all'adozione del bilancio consolidato e, in particolare, alla c.d. conciliazione delle posizioni creditorie e debitorie intestate all'ente partecipante ed all'organismo partecipato.

Detto adempimento — oltre a porsi quale presidio per il mantenimento anche prospettico degli equilibri di bilancio, evitando l'insorgenza di passività latenti in capo all'ente socio — assume particolare rilievo in sede di consolidamento, segnatamente ai fini delle operazioni di elisione delle partite infragruppo, in quanto preordinato a garantire la perfetta corrispondenza tra le poste creditorie e debitorie degli enti e le reciproche registrazioni tenute dai rispettivi organismi.

L'obbligo di dare dimostrazione della conciliazione dei rapporti di debito e credito, previsto inizialmente — nell'ambito delle misure volte a garantire e potenziare il sistema di pubblicità e trasparenza (art. 6, comma 4, decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135) — solo per comuni e province, è stato, infatti, generalizzato ed esteso a tutti gli enti territoriali per effetto dell'art. 11, comma 6, lettera j) del decreto legislativo n. 118/2011.

Sul punto è stato rilevato che «trattasi di un obbligo informativo che è parte integrante della relazione sulla gestione allegata al rendiconto — rientrando nella responsabilità dell'organo esecutivo dell'ente territoriale illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri enti strumentali e società controllate/partecipate — fermo restando che l'obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi



controllati/partecipati, per garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori» (cfr. C. conti, deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

Specifico impulso è stato dato dalla Corte per l'affinamento del concetto di «significatività» e «rilevanza» dei bilanci da consolidare, in relazione alle criticità evidenziate dalle sezioni regionali (sez. contr. Puglia, deliberazione n. 66/2016/PRSP) e dalla Sezione delle autonomie, nelle proprie linee di indirizzo e con monitoraggi *ad hoc* (Sezione delle autonomie, deliberazioni numeri 14/SEZAUT/2017/INPR; 9/SEZAUT/2016/INPR e 27/SEZAUT/2016/FRG, par. 1.3.3 e par. 3.7; 4/SEZAUT/2015/INPR). L'attuale formulazione del principio contabile supera le rilevate criticità, sotto il duplice profilo della riduzione della soglia di rilevanza e dell'inclusione necessaria delle società *in house* e degli organismi titolari di affidamenti diretti.

4. Struttura del questionario.

In tale contesto vanno a collocarsi il questionario allegato alle presenti linee guida e le correlate note metodologiche.

Il questionario sostanzialmente riproduce lo schema di quello precedente essendo articolato in sei sezioni, precedute da una scheda anagrafica.

La Sezione prima, intitolata «Individuazione GAP e area di consolidamento», è dedicata alla corretta individuazione del gruppo amministrazione pubblica e del perimetro di consolidamento, secondo le prescritte modalità.

La Sezione seconda, («Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato»), è volta a verificare se l'ente territoriale capogruppo ha fornito tutte le indicazioni e le direttive agli organismi inclusi nel perimetro di consolidamento per l'elaborazione dei documenti necessari alla redazione del bilancio consolidato.

La Sezione terza punta l'attenzione su «Rettifiche di pre-consolidamento ed elisione delle operazioni infragruppo»: vi rientrano le verifiche sulla corretta attività di omogeneizzazione dei bilanci e di eliminazione delle partite reciproche.

La Sezione quarta concerne le «Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo». I revisori, nell'ambito della circolarizzazione dei crediti e debiti, sono chiamati a verificare l'avvenuta asseverazione dei saldi reciproci tra ente capogruppo e organismi inclusi nel perimetro.

La Sezione quinta, finalizzata alle «Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto», tende a rilevare la correttezza nella determinazione del patrimonio del «gruppo amministrazione pubblica».

La Sezione sesta riguarda le «Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa», che deve tenere in opportuna evidenza tutti i fatti contabili e gestionali utili a inquadrare correttamente il contributo economico che l'ente capogruppo fornisce assieme ai suoi organismi consolidati in termini di equilibri di finanza pubblica.

5. Modalità di compilazione.

In ordine alle modalità di compilazione e di invio della relazione-questionario sul bilancio consolidato 2019 i fogli di lavoro dovranno essere trasmessi per il tramite del sistema Con.Te. (Contabilità territoriale).

A tal fine, occorre entrare nel sito della Corte dei conti, accedere all'area «Servizi» e selezionare il link al portale «FITNET» (Finanza territoriale network) per poi accedere, con le proprie credenziali SPID di secondo livello, al sistema «Con.Te.», da cui scaricare l'allegato questionario dal box «Documenti - Questionari» presente nella homepage. Gli utenti sprovvisti di un «profilo» sui sistemi FITNET saranno automaticamente indirizzati ad una pagina di profilazione per l'accreditamento.

Occorrerà selezionare, poi, in successione, il link «Controllo e Referto» e il sistema «Con.Te.», attraverso il quale, utilizzando la funzione «Invio Documenti» presente nel menù «Documenti», potrà essere trasmesso il questionario. Il file della relazione-questionario deve essere nominato secondo i seguenti parametri: Bilancio_Consolidato_Ente_Anno (esempio: Bilancio_Consolidato_Regione_Molise_2019; Bilancio_Consolidato_Comune_Pavia_2019).

Nel caso dovesse essere necessario il caricamento di documenti già trasmessi che abbiano in comune, con la precedente versione, identiche caratteristiche (quali: esercizio, fase, utente, ente, tipo documento, nome file, estensione), le versioni successive del file già trasmesso dovranno essere rinominate aggiungendo in calce, rispettivamente, il suffisso: V2, V3 etc. (es. Bilancio_Consolidato_Regione_Molise_2019_V2; Bilancio_Consolidato_Comune_Pavia_2019_V2).

In proposito, si richiama l'attenzione sulla necessità che la presente relazione-questionario riguardante il bilancio consolidato per l'anno 2019 sia trasmessa alla Corte dei conti, con le suindicate modalità, entro il 31 gennaio 2021, salvo termine più breve eventualmente stabilito dalle sezioni regionali per gli enti territoriali di rispettiva competenza.

6. Relazione-questionario e base informativa BDAP.

La possibilità di soddisfare le esigenze informative connesse al sistema di controllo e referto della finanza territoriale mediante analisi dei dati provenienti dal sistema gestionale BDAP e da altre banche dati, non esonera, tuttavia, i revisori dall'onere di verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alla competente struttura la necessità di inserire le informazioni mancanti.

In capo ai revisori dei conti presso gli enti territoriali è anche l'onere di verificare la coerenza dei dati presenti in BDAP con quanto risultante dai documenti formalmente approvati. A tal fine, potranno registrarsi nel sistema BDAP – Bilanci armonizzati, per accedere in visualizzazione a tutti i documenti contabili dell'ente di competenza in esso presenti.

La registrazione potrà essere eseguita sia dal Presidente del collegio dei revisori (PCR) sia dai collaboratori del Collegio dei revisori (CCR) e dovrà essere effettuata selezionando il seguente link «Nuova Registrazione» presente nella home page di BDAP: <http://www.bdap.tesoro.it/Pagine/default.aspx>.

Per qualsiasi supporto di tipo tecnico alla registrazione e all'utilizzo del sistema è possibile selezionare la voce «Supporto» all'interno della home page. Anche sul portale «FITNET» della Corte dei conti sarà disponibile una sintetica guida operativa per effettuare la registrazione.

7. Relazione-questionario e sezioni regionali di controllo.

Le presenti linee guida e la relativa relazione-questionario costituiscono supporto operativo anche per l'attività delle sezioni di controllo delle regioni a statuto speciale e delle due province autonome, le quali, sulla base dei principi richiamati dalle sentenze n. 23/2014, n. 39/2014 e n. 40/2014 della Corte costituzionale, potranno utilizzarle nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata ad esse applicabili.

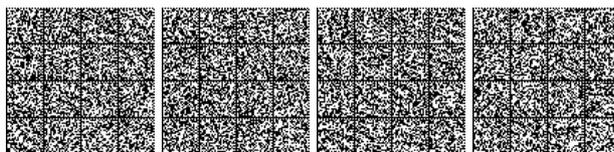
In quest'ambito, potranno svolgere, ove ne ravvisino la necessità, approfondimenti istruttori su ulteriori profili contabili e gestionali ritenuti di interesse, specie in materia di vincoli di finanza pubblica, in ordine ai quali la sesta sezione del questionario non propone quesiti per effetto del doppio regime introdotto dalla legge di bilancio n. 145/2018.

Resta inteso che le amministrazioni e gli organi di revisione contabile dovranno garantire tutte le informazioni richieste secondo le indicazioni fornite dalle sezioni di controllo territorialmente competenti. A tal fine, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, i revisori dei predetti enti potranno richiamare la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale citata nel questionario, dando evidenza degli effetti prodotti da detta normativa in relazione ai profili di interesse richiamati nello schema di relazione.

NOTA METODOLOGICA AL QUESTIONARIO LINEE GUIDA SUL BILANCIO CONSOLIDATO

Sezione I: individuazione GAP e area di consolidamento.

Domanda n. 1.1 - La domanda è volta a verificare se gli enti territoriali capogruppo abbiano provveduto per tempo (31 dicembre dell'anno) all'individuazione del «Gruppo amministrazione pubblica» e dei soggetti inclusi nel perimetro di consolidamento. Si rammenta che ai sensi dell'art. 233-bis, comma 3, decreto legislativo n. 267 del 18 agosto 2000 (TUEL), gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato. Inoltre, l'art. 57, comma 2-ter del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha ulteriormente modificato l'art. 232, comma 2, del decreto legislativo n. 267/2000, in materia di contabilità economico-patrimoniale dei comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, consentendo, pertanto, a tali enti «di non tenere la contabilità economico-patrimoniale». In tal caso, gli enti locali allegano al rendiconto una situazione patrimoniale al 31 dicembre dell'anno precedente, «redatta secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo



23 giugno 2011, n. 118, e con modalità semplificate individuate con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con la Presidenza del Consiglio dei ministri/Dipartimento per gli affari regionali, da emanare entro il 31 ottobre 2019, anche sulla base delle proposte formulate dalla Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali, istituita ai sensi dell'art. 3-bis del citato decreto legislativo n. 118 del 2011».

Domanda n. 1.2 - La domanda in questione consente di «popolare», di anno in anno, un database a disposizione della Corte dei conti relativo alla definizione del GAP di ogni ente territoriale capogruppo. Nello specifico, l'obiettivo è raccogliere informazioni in merito: alla categoria (di cui al decreto legislativo n. 118/2011) a cui appartengono i soggetti controllati/partecipati dall'ente stesso (i quali si distinguono in organismi strumentali, enti strumentali controllati o partecipati, società controllate e società partecipate, secondo le definizioni degli articoli 11-bis, 11-ter, 11-quater e 11-quinquies del decreto legislativo n. 118/2011); alla presenza o meno di società definite «*in house providing*»; alla presenza o meno di «affidamenti diretti» da parte dell'ente territoriale capogruppo (o di altri componenti del gruppo) ai soggetti in questione, alle relative percentuali di partecipazione nei soggetti controllati/partecipati; ai motivi di esclusione che gli enti capogruppo hanno utilizzato per giustificare il mancato consolidamento dei soggetti controllati/partecipati.

Tale database può essere utile alla Corte dei conti, affinché identifi- chi, attraverso una serie di controlli incrociati delle risposte al presente questionario, le eventuali incoerenze ed errori nell'individuazione del GAP da parte dell'ente capogruppo. Si ricorda che la nozione di controllo, come esplicitata dagli art. 11-ter e 11-quater del decreto legislativo n. 118/2011 ai soli fini del consolidamento, rileva anche con riguardo alla metodologia da utilizzare (integrale per gli organismi controllati e proporzionale per gli altri). Si precisa, altresì, che, in caso di controllo congiunto tra più enti (con partecipazioni superiori alle soglie di cui all'art. 11-quinquies del decreto legislativo n. 118/2011), il metodo da adottare è, comunque, quello proporzionale.

Si fa presente la differenza tra l'ambito delle società in controllo pubblico (art. 2, comma 1, lettera b e lettera m, decreto legislativo n. 175/2016) e quello del consolidamento, che comprende anche partecipazioni non di controllo. Sono società partecipate anche quelle nelle quali l'ente, direttamente o indirettamente, disponga di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata (art. 11-quinquies, decreto legislativo n. 118/2011). Al riguardo, si richiama l'orientamento del Ministero dell'economia e finanze - Dipartimento del tesoro, del 22 giugno 2018, relativo alla nozione di mercato regolamentato contenuta nella definizione di «società quotate» di cui all'art. 2 del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 (TUSP). In particolare, si ricorda che l'art. 2, comma 1, lettera p), del TUSP definisce le società quotate come «le società a partecipazione pubblica che emettono azioni quotate in mercati regolamentati; le società che hanno emesso, alla data del 31 dicembre 2015, strumenti finanziari, diversi dalle azioni, quotati in mercati regolamentati», e che a tali società, per espressa previsione dell'art. 1, comma 5, del TUSP, si applicano le disposizioni ivi indicate «solo se espressamente previsto».

Ai sensi del paragrafo 3.1 del richiamato principio contabile applicato, con riferimento all'esercizio 2018 e successivi sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 3% (per regioni, province autonome ed enti locali) rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo: totale dell'attivo, patrimonio netto, totale dei ricavi caratteristici. È sufficiente la sussistenza di uno solo dei predetti parametri ai fini della rilevanza.

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

«La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, sia all'insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento. Si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo. Si

pensi, ad esempio, al caso limite di un gruppo aziendale composto da un considerevole numero di enti e società, tutte di dimensioni esigue tali da consentirne l'esclusione qualora singolarmente considerate.

Pertanto, ai fini dell'esclusione per irrilevanza, a decorrere dall'esercizio 2018, la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, la capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria dei singoli parametri dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza (rispetto ai medesimi parametri del bilancio dell'ente capogruppo) inferiore al 10 per cento».

Come riportato al paragrafo 3.1 del Principio contabile «A decorrere dall'esercizio 2017 sono considerati rilevanti gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società *in house* e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione».

[Esempio: se l'organo di revisione, nella compilazione del questionario, ha indicato come esclusa per irrilevanza una società per la quale è stato valorizzato il campo «società *in house*» o «Organismo titolare di affidamento diretto», è evidente che ai sensi del principio contabile l'ente capogruppo ha determinato in modo errato il perimetro di consolidamento].

Inoltre, tra le motivazioni che possono comportare l'esclusione dal consolidato di alcuni componenti vi è quella dell'irreperibilità del bilancio, ovvero di reperire informazioni necessarie al consolidamento. Per detto motivo si fa presente che il principio contabile specifica che «I casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali). Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione».

Domanda n. 1.3 - La domanda permette di «popolare», di anno in anno, un database a disposizione delle Corti dei conti con informazioni riguardanti la definizione del perimetro di consolidamento, la percentuale di partecipazione dell'ente capogruppo nei soggetti partecipati, l'anno di riferimento del bilancio utilizzato per l'individuazione dei parametri di irrilevanza e del metodo utilizzato per il consolidamento rispetto alla categoria a cui appartiene ogni soggetto (v. nota alla domanda 1.2).

Con riguardo alla colonna denominata «anno di riferimento del bilancio» occorre far presente che, in tale colonna, deve essere indicata l'annualità (del bilancio ovvero del preconsuntivo o della bozza inviata al CdA/Assemblea per l'approvazione) utilizzata per l'individuazione del GAP e del perimetro di consolidamento. A tal proposito il documento contabile da utilizzare ai soli fini dell'elaborazione degli elenchi in questione, nei termini stabiliti alla domanda n. 1.1, è quello riferito all'esercizio n-1 rispetto a quello a cui si riferisce il bilancio consolidato. Di converso resta inteso che i documenti contabili per l'elaborazione del bilancio consolidato devono essere riferiti al medesimo esercizio contabile (in mancanza si considera utilizzabile il preconsuntivo o il progetto di bilancio inviato agli organi competenti per l'approvazione). V. par. 3.2, n. 1, del principio contabile applicato.

Domanda n. 1.4 - La domanda offre un riscontro immediato, sulla base dei controlli effettuati dall'organo di revisione, in merito alla correttezza e conformità alle norme e principi contabili nell'individuazione del perimetro da parte dell'ente territoriale capogruppo. Ciò permette alla Corte dei conti di valutare la «significatività» dei bilanci consolidati predisposti e trasmessi da parte degli enti alla BDAP.

Nell'ambito delle verifiche sulla corretta individuazione del perimetro di consolidamento si raccomanda, in particolare modo per i soggetti esclusi per irrilevanza, di verificare la corretta individuazione delle soglie limite entro le quali è possibile escludere dal perimetro i soggetti da consolidare.



[Esempio: La mancata approvazione del bilancio di esercizio nei termini di legge, e comunque, in tempi congrui a garantire l'elaborazione del consolidato, non può giustificare il mancato consolidamento del soggetto controllato/partecipato. Il principio applicato, infatti, permette di utilizzare, per il consolidamento dei conti, anche il progetto di bilancio, ovvero in mancanza, il preconsuntivo risultante dalle scritture contabili. Ciò in vista di un compiuto esercizio di tutti i poteri (di indirizzo e controllo) all'ente attribuiti in qualità di socio (sia esso di maggioranza o minoranza)].

Domanda n. 1.5 - La domanda è intesa a verificare se, in caso di errata individuazione del perimetro di consolidamento, rispetto a quanto previsto dal principio contabile (cfr: domanda precedente), il revisore abbia formulato, nel proprio parere al bilancio consolidato, specifico rilievo.

In caso di risposta affermativa al quesito in argomento viene richiesta una sintesi dei rilievi formulati dal revisore e le eventuali motivazioni fornite dall'ente.

Domanda n. 1.6 - Il quesito intende verificare se l'ente abbia opportunamente valutato l'effettiva esclusione dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato.

Sezione II: comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato.

Domanda 2.1 - La domanda è volta a verificare se l'ente territoriale capogruppo abbia rispettato l'obbligo di comunicare agli enti, alle aziende e alle società incluse nel «Perimetro» che le stesse saranno incluse nel bilancio consolidato.

Domanda 2.2 - La domanda mira a constatare se l'ente territoriale capogruppo abbia trasmesso, a ciascuno di tali enti, l'elenco dei soggetti compresi nel consolidato del «Perimetro».

Domanda 2.3 - La domanda intende verificare se l'ente territoriale capogruppo abbia predisposto e trasmesso, ai soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, le direttive in merito alle tempistiche di elaborazione del bilancio di esercizio, nonché ai metodi valutativi. Inoltre, consente di avere un riscontro sulla data di trasmissione delle direttive stesse ai soggetti del gruppo.

Le direttive impartite dall'ente territoriale capogruppo, come disciplinato dal paragrafo 3.2 del principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (allegato 4/4 al decreto legislativo n. 118/2011), devono contenere le seguenti indicazioni minime:

1. «le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati (questi ultimi nel caso in cui tra i soggetti da consolidare rientrino *sub-holding*) e le informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato. I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa devono essere trasmessi all'ente territoriale capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento. I bilanci consolidati delle *sub-holding* devono essere trasmessi entro il 20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento. L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione;

2. le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato. Di norma i documenti richiesti comprendono lo stato patrimoniale, il conto economico e le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) e che devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato. Considerato che, a seguito dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 139/15 i bilanci degli enti strumentali e delle società del gruppo non sono tra loro omogenei, è

necessario richiedere agli enti strumentali che adottano la sola contabilità economico patrimoniale e alle società del gruppo:

2.1. le informazioni necessarie all'elaborazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili e lo schema previsti dal decreto legislativo n. 118/11, se non presenti nella nota integrativa;

2.2. la riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al decreto legislativo n. 118/11;

3. le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle *sub-holding* del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica».

Domanda 2.4 - La domanda intende esaminare se le direttive impartite dall'ente territoriale ai soggetti del gruppo siano state correttamente definite con riferimento a norme, regolamenti e principi contabili.

In caso di risposta negativa, diventa, pertanto, essenziale indicare quali siano le motivazioni che l'ente territoriale capogruppo ha fornito all'organo di revisione, a seguito della richiesta di chiarimenti formulata dallo stesso.

Domanda 2.5, 2.6 - Il gruppo di domande seguenti deve essere compilato solo nel caso in cui un ente territoriale capogruppo utilizzi *sub-holding* per detenere partecipazioni in più enti/società rientranti nel proprio «Gruppo amministrazione pubblica». Il fine è quello di accertare se l'ente territoriale capogruppo, nell'ambito della definizione delle proprie direttive ai soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, abbia predisposto specifici indirizzi per l'elaborazione del bilancio consolidato delle *sub-holding*.

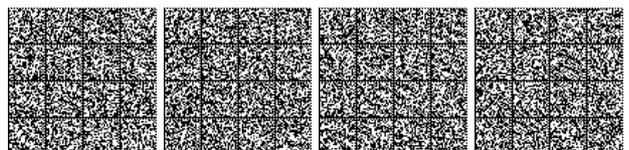
Tali quesiti risultano estremamente utili in quanto nella maggior parte dei casi le *sub-holding* non sono obbligate, ai sensi dell'art. 27 del decreto legislativo n. 127/1991, all'elaborazione del consolidato (mancato superamento per due anni consecutivi di almeno due dei tre parametri previsti dal riferimento normativo citato). Ciò comporta, nella pratica, che l'ente territoriale capogruppo consolidi il bilancio di esercizio della *sub-holding* (e non quello consolidato della stessa) con conseguente riduzione di significatività del bilancio consolidato dell'ente capogruppo. Difatti, qualora l'ente si serva di *sub-holding* per la gestione del «Gruppo amministrazione pubblica» — e quest'ultime, non siano soggette all'elaborazione del proprio bilancio consolidato — il bilancio aggregato dell'ente capogruppo non comprenderebbe le consistenze patrimoniali ed economiche delle partecipazioni di livello superiore al secondo.

Domanda 2.7 - La domanda è finalizzata ad accertare se l'ente abbia ricevuto la documentazione contabile in tempi congrui a garantire l'elaborazione del bilancio consolidato così come indicato nel principio contabile. Tale accertamento rileva, in particolare, nell'eventualità che il bilancio consolidato sia stato approvato e trasmesso oltre il termine ultimo di legge, per verificare se il predetto ritardo sia imputabile all'ente capogruppo, ovvero ai soggetti partecipati. Ciò consente, indirettamente — nel caso in cui le direttive siano state trasmesse con congruo anticipo (cfr: domanda n. 2.1 in cui è richiesto di indicare la data di trasmissione delle direttive ai soggetti del gruppo) ma i documenti contabili siano comunque stati trasmessi in ritardo da parte dei soggetti controllati/partecipati — di verificare il potere di *governance* dell'ente capogruppo sui propri soggetti partecipati.

Sezione III: rettifiche di pre-consolidamento ed elisioni delle operazioni infragruppo.

Domanda 3.1 - La domanda intende focalizzare l'attenzione sulle rettifiche di pre-consolidamento indispensabili a uniformare i bilanci, nonché le poste infragruppo che dovranno essere oggetto di elisione, ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti



se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti. La difformità nell'adozione dei principi contabili da parte di una o più controllate, è altresì accettabile, qualora essa non incida in misura rilevante rispetto al valore consolidato della voce in questione, sia in termini quantitativi che qualitativi.

In caso di risposta affermativa alla domanda 3.1, il box sottostante consente di acquisire elementi informativi circa le ragioni che hanno reso necessaria la contabilizzazione delle rettifiche di pre-consolidamento e quale sia la loro origine (ad esempio, asimmetrie temporali causate dalla differente modalità di rilevazione contabile; asimmetrie causate dal differente sistema contabile adottato dai componenti del gruppo rispetto all'ente capogruppo; sfasamenti causati da mancati impegni di spesa/accertamenti da parte dell'ente, ovvero da mancata rilevazione di costi/ricavi da parte degli organismi partecipati).

Domanda 3.2 - La domanda in questione mira a richiamare l'attenzione dell'ente capogruppo sulla necessità di dare conto, in nota integrativa, delle società che hanno disatteso le direttive impartite dallo stesso.

Domanda 3.3 - La domanda consente di appurare se l'ente capogruppo abbia riportato, in nota integrativa, le rettifiche di pre-consolidamento apportate ai bilanci delle società che hanno disatteso le direttive impartite.

Sezione IV: verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo.

Domanda 4.1 e 4.2 - Le domande sono intese ad accertare se, già in sede di rendiconto, l'organo di revisione dell'ente capogruppo, di concerto con gli organi di revisione dei soggetti partecipati, abbia provveduto ad asseverare i propri debiti/crediti reciproci, nonché a dare conto delle eventuali difformità rilevate tra le reciproche posizioni contabili. Per approfondimento si rimanda alla deliberazione Corte dei conti - Sezione delle autonomie n. 2/SEZAUT/2016/QMIG.

Domanda 4.3 - La domanda consente di verificare se, in sede di istruttoria propedeutica all'emissione del parere al bilancio consolidato, l'organo di revisione abbia rilevato incongruenze — con riferimento ai crediti e debiti reciproci tra l'ente e i soggetti del gruppo — tra quanto asseverato in sede di rendiconto e le partite infragruppo comunicate dai soggetti oggetto di consolidamento.

Domanda 4.4 - Tali difformità, al pari di quelle rilevate in sede di asseverazione (cfr. domanda 4.2) devono essere obbligatoriamente riportate in nota integrativa da parte dell'ente capogruppo che ha predisposto il bilancio consolidato, ai sensi del par. 4.2 del richiamato principio contabile. In alternativa, compete all'organo di revisione chiedere le relative informazioni.

Domanda 4.5, 4.6 e 4.7 - Le domande permettono di capire quali siano state le rettifiche di pre-consolidamento apportate per parificare i disallineamenti riscontrati. In merito, si fa presente che per una corretta ed esaustiva risposta al quesito in questione l'organo di revisione è tenuto a verificare che l'ente capogruppo, per ogni operazione di rettifica, abbia riportato in nota integrativa le scritture contabili in partita doppia utilizzate per il riallineamento delle poste contabili reciproche in merito alle quali siano state riscontrate differenze. Inoltre, è opportuno che l'organo di revisione accerti che tali scritture siano corredate da una breve descrizione qualitativa delle motivazioni per le quali le stesse siano state adottate.

Si riportano di seguito due «risposte tipo» in merito alle due casistiche più ricorrenti.

[Esempio 1: Il comune «Alfa», nell'ambito delle proprie scritture di assestamento relative alla contabilità economico-patrimoniale, non ha rilevato le cosiddette «fatture da ricevere» tra le quali era inclusa una fattura della propria società partecipata «Beta» che gestisce il trasporto scolastico. Di conseguenza nel rendiconto economico-patrimoniale dell'ente non è stato rilevato il costo e il relativo debito. Nella casistica in esame l'ente ha impegnato la spesa in contabilità finanziaria, ma in mancanza della liquidazione, il *software* contabile non ha generato in automatico (sulla base della matrice di correlazione) il relativo costo d'esercizio che avrebbe dovuto essere oggetto di apposita scrittura di completamento da parte dell'ente. La società, in contabilità civilistica, ha correttamente iscritto il ricavo relativo alla fattura di che trattasi.

Nella trasmissione delle operazioni infragruppo la società comunica all'ente capogruppo le seguenti operazioni:

- ricavo vs. comune «Alfa» euro 1000;
- credito vs. comune «Alfa» euro 1000.

Il comune, al contrario, non rileva nella propria contabilità alcun costo e alcun debito.

Definita la casistica come sopra riportata, l'ente in sede di elaborazione del bilancio consolidato dovrebbe effettuare le seguenti operazioni:

- 1) rilevare il costo con la seguente scrittura di pre-consolidamento: «Costo per contratto di servizio inerente al trasporto scolastico a Debiti vs. fornitori euro 1.000»;
- 2) procedere con l'elisione di euro 1.000 di costi nel rendiconto del comune con euro 1.000 di ricavi nel bilancio della società «Beta»;
- 3) procedere con l'elisione di euro 1.000 di debiti vs. fornitori nel rendiconto del comune con euro 1.000 di crediti nel bilancio della società «Beta»;

4) riportare in nota integrativa, nell'apposita sezione riguardante le scritture di pre-consolidamento, la scrittura operata con una breve descrizione della casistica.

Breve ipotetico stralcio degli elementi informativi da indicare in N.I.

In sede di elaborazione del bilancio consolidato l'ente ha riscontrato la mancata contabilizzazione, in sede di rilevazione delle scritture di assestamento del rendiconto della gestione, di una fattura non ancora emessa dalla società «Alfa» attinente al servizio di trasporto scolastico facente riferimento all'esercizio di competenza. Di conseguenza, è stata operata la seguente scrittura contabile nel rendiconto economico patrimoniale dell'ente al fine di riallineare le poste reciproche e procedere, successivamente, all'elisione delle operazioni infragruppo: «Costo per contratto di servizio inerente al trasporto scolastico a debiti vs. fornitori euro 1.000». In ogni caso si dà atto che la presente spesa non rappresenta un debito fuori bilancio poiché per la spesa in questione è stata correttamente previsto lo stanziamento di spesa nel bilancio di previsione dell'ente ed è stato correttamente impegnato l'importo della prestazione nei termini di legge].

[Esempio 2: Il comune «Alfa» ha affidato alla propria società partecipata «Beta» il servizio di trasporto scolastico senza prevedere lo stanziamento in bilancio e impegnare la relativa spesa per la prestazione in questione. Di conseguenza nel rendiconto economico-patrimoniale dell'ente non è stato rilevato il costo e il relativo debito. La società, in contabilità civilistica, ha correttamente iscritto il ricavo relativo alla fattura di che trattasi in ragione del proprio diritto a riscuotere il credito derivante dall'affidamento del servizio.

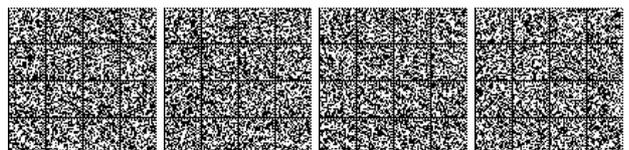
Nella trasmissione delle operazioni infragruppo la società comunica all'ente capogruppo le seguenti operazioni:

- ricavo vs. comune «Alfa» euro 10.000;
- credito vs. comune «Alfa» euro 10.000.

Il comune, di converso, non rileva nella propria contabilità alcun costo e alcun debito.

Definita la casistica come sopra riportata, l'ente in sede di bilancio consolidato dovrebbe effettuare le seguenti operazioni:

- 1) rilevare il costo con la seguente scrittura di pre-consolidamento: «Costo per contratto di servizio inerente al trasporto scolastico a debiti vs. fornitori euro 10.000»;
- 2) procedere con l'elisione di euro 10.000 di costi nel rendiconto del comune con euro 10.000 di ricavi nel bilancio della società «Beta»;
- 3) procedere con l'elisione di euro 10.000 di debiti vs. fornitori nel rendiconto del comune con euro 10.000 di crediti nel bilancio della società «Beta»;
- 4) riportare in nota integrativa, nell'apposita sezione riguardante le scritture di pre-consolidamento, la scrittura operata con una breve descrizione della casistica.



Breve ipotetico stralcio in N.I.

In sede di elaborazione del bilancio consolidato l'ente ha riscontrato la presenza di un debito fuori bilancio relativo al contratto di servizio per il trasporto scolastico affidato alla società «Beta». Di conseguenza, è stata operata la seguente scrittura contabile nel rendiconto economico patrimoniale dell'ente al fine di riallineare le poste reciproche e procedere, successivamente, all'elisione delle operazioni infragruppo: «Costo per contratto di servizio inerente al trasporto scolastico a debiti vs. fornitori euro 10.000. Inoltre, si dà atto che l'ufficio competente ha avviato la procedura di cui all'art. 194 del Tuel attraverso la predisposizione della proposta di deliberazione di consiglio comunale per la successiva approvazione da parte del competente organo politico».

Domanda 4.8 e 4.9 - Le domande mirano ad appurare se l'organo di revisione abbia avviato il monitoraggio delle operazioni relative alle discordanze causate da sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti (cfr: esempio n. 1 delle domande 4.5, 4.6, 4.7) e se tali discordanze siano state superate entro la data di approvazione del bilancio consolidato. In caso contrario, permane l'obbligo di proseguire il monitoraggio al fine di garantire, entro la fine dell'esercizio in corso, il riallineamento delle posizioni contabili rimaste in sospeso.

Domanda 4.10 - La domanda focalizza l'attenzione sugli accertamenti effettuati dall'organo di revisione in merito all'avvio della procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio da parte dell'ente capogruppo a seguito di discordanze causate da mancati impegni di spesa (cfr: esempio n. 2 delle domande 4.5, 4.6, 4.7).

Domanda 4.11 - La domanda è volta a comprendere quali siano state le scelte in merito alla valutazione circa l'irrelevanza di alcune operazioni contabili infragruppo nell'ambito dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Domanda 4.12 - In questa sede, facendo riferimento alla risposta affermativa alla domanda n. 4.11 si chiede di verificare se sia stata fornita opportuna motivazione, in nota integrativa, rispetto all'ammontare e all'incidenza delle poste contabili ritenute irrilevanti, sia in termini assoluti che relativi, sul bilancio consolidato.

Domanda 4.13 - La domanda è volta a valutare la correttezza dell'operazione di circolarizzazione delle poste contabili tra l'ente capogruppo e gli altri componenti inclusi nel perimetro del consolidamento in merito all'individuazione e alla conseguente contabilizzazione dei rapporti contabili intercorsi tra i soggetti facenti parte del consolidato. La rideterminazione dei saldi, infatti, non va effettuata solo in senso verticale (cioè tra ente capogruppo e soggetti inclusi nel consolidato), ma anche in senso orizzontale (cioè tra gli organismi inclusi nel consolidato).

Sezione V: verifiche sul patrimonio netto e i metodi di consolidamento.

Domanda 5.1 - La domanda è volta a verificare se le partecipazioni siano state rilevate, già in sede di rendiconto, con il metodo del patrimonio netto (secondo quanto disposto dal OIC 17 punti 107-112) o se, tale criterio di valutazione sia stato adottato solo in sede di elaborazione del bilancio consolidato. In quest'ultimo caso, l'organo di revisione dovrà verificare che l'ente capogruppo abbia indicato in nota integrativa le modalità tecnico contabili adottate per l'adeguamento del valore delle partecipazioni.

Si fa presente, infatti, che il principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (allegato 4.4, decreto legislativo n. 118/2011, par. 3.2) attribuisce agli enti territoriali capogruppo, nei confronti dei componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica, poteri di controllo e d'indirizzo analoghi a quelli esercitabili sui propri enti e società. A tal fine, specifica che «la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo».

Analogamente, il principio contabile concernente la contabilità economico patrimoniale (allegato 4.3 al decreto legislativo n. 118/2011), al paragrafo 6.1.3 «Immobilizzazioni finanziarie», ribadisce la necessità che, ai fini della redazione del proprio rendiconto, gli enti capogruppo esercitino «tutte le possibili iniziative e pressioni nei confronti delle proprie società controllate, per l'acquisizione dello schema di bilancio d'esercizio o di rendiconto, predisposti ai fini dell'approvazione, necessario per l'adozione del metodo del patrimonio netto». Nel contempo, declina le limitate ipotesi in cui, in sede di elaborazione del rendiconto della gestione, la valorizzazione delle partecipazioni è effettuata secondo il metodo del patrimonio netto dell'esercizio precedente o al costo di acquisto. Risulta evidente, pertanto, che nell'eventualità di ritrovarsi nelle fattispecie derogatorie indicate dal principio contabile, in sede di elaborazione del bilancio consolidato è d'obbligo adeguare, con il metodo del patrimonio netto, il valore delle partecipazioni detenute e oggetto di consolidamento almeno al valore del patrimonio netto dell'esercizio precedente, al fine di poter consentire le operazioni di eliminazione delle partecipazioni con le quote di patrimonio netto delle società detenute.

Domanda 5.2 - La domanda è diretta ad accertare se le differenze di consolidamento siano state trattate in conformità a quanto previsto dai principi contabili, al fine di armonizzare le prassi contabili volte a valorizzare correttamente i componenti straordinari del bilancio.

Domanda 5.3 - In questa sede si chiede conto della contabilizzazione della differenza, negativa e positiva, da annullamento. La domanda indaga sull'eventuale presenza di tali variazioni e sulle modalità tecnico-contabile utilizzate, al fine di verificare il rispetto del principio contabile dedicato. Al riguardo, si ricorda che la contabilizzazione delle differenze da annullamento è disciplinata dall'OIC 17, punti 54 al 56 (trattamento contabile della differenza positiva da annullamento) e punti 57 a 60 (trattamento contabile della differenza negativa da annullamento).

Nel caso in cui l'operazione di eliminazione delle partecipazioni con la quota di patrimonio netto delle relative partecipate non abbia fatto emergere differenze da annullamento, dovrà essere valorizzata la risposta «Non ricorre la fattispecie».

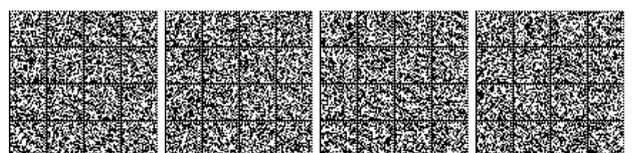
Tale situazione si verifica quando il valore della partecipazione iscritta nel bilancio d'esercizio dell'ente capogruppo corrisponde al valore della frazione di patrimonio netto contabile della partecipata.

Domanda 5.4 - La domanda è volta a verificare se sia stata correttamente evidenziata la quota di pertinenza di terzi con riferimento tanto all'utile/perdita di esercizio quanto alle voci del patrimonio netto. Si fa presente che tale indicazione della quota di terzi è necessaria nei casi in cui siano presenti soggetti non partecipati interamente dalla capogruppo e consolidati con il metodo integrale (per approfondimenti si rimanda a quanto disposto dall'OIC 17 ai punti 96 - 102).

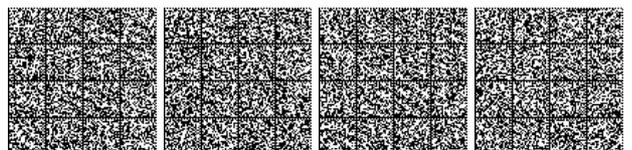
Sezione VI: verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa.

Domande 6.1, 6.2 e 6.3 - Le domande consentono di verificare se la nota integrativa fornisca ai soggetti interessati compiute informazioni circa le dinamiche economico-patrimoniali ed anche contabili che hanno caratterizzato la gestione dell'esercizio consolidato per l'anno oggetto di indagine. Al tempo stesso la nota integrativa arricchisce il bagaglio conoscitivo con informazioni di dettaglio che superano il periodo temporale osservato; in tal modo vengo poste le basi per un monitoraggio e controllo sempre più vicino all'esercizio in corso. Inoltre, la domanda consente all'organo di revisione di evidenziare direttamente alla Corte dei conti eventuali carenze e asimmetrie informative rilevate nel corso dell'attività di vigilanza.

Domande 6.4, 6.5, 6.6 - Le domande sono volte a responsabilizzare l'organo di revisione in merito all'attendibilità dei dati trasmessi dall'ente alla BDAP affinché possano essere ritenuti idonei per successive elaborazioni anche ai fini del consolidamento dei conti pubblici nazionali e, in prospettiva, supportare l'attività istituzionale sulle politiche di finanza pubblica.



**LINEE GUIDA SUL BILANCIO CONSOLIDATO
DEGLI ENTI TERRITORIALI
ESERCIZIO 2019**



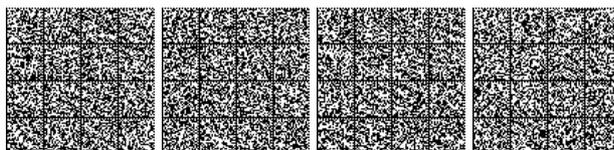
INDICE GENERALE

Scheda anagrafica

- Sezione I** Individuazione GAP e Area di Consolidamento
- Sezione II** Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato
- Sezione III** Rettifiche di pre-consolidamento ed elisioni delle operazioni infragruppo
- Sezione IV** Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo
- Sezione V** Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto
- Sezione VI** Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa

Sezione Note

Sezione Firma



LINEE DI ORIENTAMENTO SUL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI TERRITORIALI

Ente

Codice fiscale dell'Ente:

Dati del referente/responsabile per la compilazione della relazione

Nome:

Cognome:

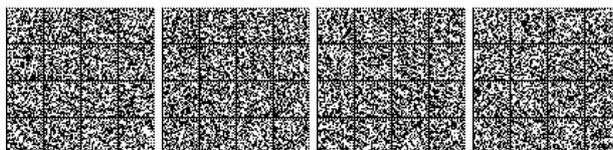
Recapiti:

Indirizzo:

Telefono:

Fax:

Posta elettronica:



SEZIONE II - Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato

2.1 L'Ente territoriale capogruppo ha comunicato agli Enti, alle Aziende e alle Società la loro inclusione nel "Perimetro di consolidamento"?

2.2 L'Ente territoriale capogruppo ha trasmesso a ciascuno di tali Enti l'elenco dei soggetti compresi nel "Perimetro di consolidamento"?

2.3 Sono state elaborate e trasmesse le direttive di cui al paragrafo 3.2 lett. c) del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118/2011) da parte dell'Ente territoriale capogruppo?

In caso di risposta affermativa indicare la data della trasmissione:

2.4 Le direttive di cui al punto 2.3 sono state valutate dall'Organo di revisione come corrispondenti a norme, regolamenti e principi contabili?

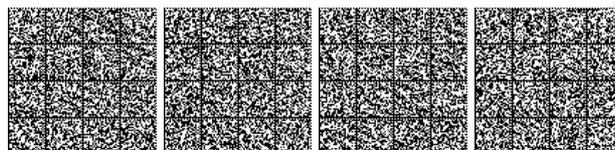
In caso di risposta non affermativa sintetizzare i rilievi formulati e gli eventuali chiarimenti forniti dall'Ente:

2.5 In presenza di *sub-holding*, l'Ente capogruppo, nell'ambito della predisposizione del proprio consolidato, ha fornito indirizzi rispetto ai criteri di valutazione di bilancio delle proprie *sub-holding*?

2.6 In presenza di *sub-holding*, l'Ente capogruppo, nell'ambito della predisposizione del proprio consolidato, ha fornito indirizzi rispetto alle modalità di consolidamento compatibili con la disciplina civilistica?

2.7 L'ente territoriale capogruppo ha ricevuto la documentazione contabile da parte dei propri componenti del gruppo entro i termini di legge?

In caso di risposta negativa, indicare i motivi con riferimento a ciascun componente inadempiente:



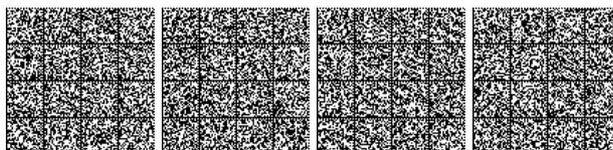
SEZIONE III - Rettifiche di pre-consolidamento ed elisioni delle operazioni infragruppo

3.1 Nell'ambito delle attività di controllo, l'Organo di revisione economico-finanziaria ha verificato che siano state contabilizzate le rettifiche di pre-consolidamento indispensabili a rendere uniformi i bilanci da consolidare?

In caso di risposta affermativa specificare le motivazioni che hanno reso necessaria la contabilizzazione di rettifiche di pre-consolidamento e la loro origine:

3.2 In caso di rettifiche effettuate direttamente dall'Ente capogruppo, dovute al mancato rispetto delle direttive di consolidamento impartite dall'Ente stesso, sono stati riportati in nota integrativa i componenti del gruppo che hanno disatteso le Direttive?

3.3 In caso di rettifiche effettuate direttamente dall'Ente capogruppo, dovute al mancato rispetto delle direttive di consolidamento impartite dall'Ente stesso, sono state riportate in nota integrativa le procedure e le ipotesi di lavoro adottate per l'elaborazione del bilancio consolidato?



SEZIONE IV - Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo

4.1 L'Organo di revisione dell'Ente capogruppo e gli organi di controllo dei rispettivi componenti del Gruppo di consolidamento, hanno opportunamente asseverato i crediti e i debiti reciproci di cui all'art. 11, co. 6, lett. j), del d.lgs n. 118/2011 in sede di chiusura del Rendiconto della gestione dell'esercizio precedente a quello in corso (Deliberazione Sezione delle autonomie n. 2/2016)?

4.2 In sede di asseverazione sono state rilevate delle difformità tra le reciproche posizioni contabili (ente capogruppo - componenti del Gruppo di consolidamento)?

4.3 Sussistono discordanze tra l'asseverazione e la verifica delle operazioni infragruppo (rilevate dagli organi competenti in sede di istruttoria)?

4.4 In caso di risposta affermativa alla domanda 4.2 e/o alla domanda 4.3, sono state indicate nella nota integrativa del bilancio consolidato le motivazioni delle rilevate difformità contabili?

Dare motivazioni dell'eventuale mancato inserimento in nota integrativa:

4.5 In caso di risposta affermativa alla domanda 4.4, la spiegazione fornita in nota integrativa delle discordanze e difformità rilevate è esaustiva e dettagliata?

4.6 In caso di risposta affermativa alla domanda 4.4, con quali modalità tecnico-contabili sono state riallineate le differenze riscontrate in merito alle partite reciproche?

4.7 In caso di risposta affermativa alla domanda 4.4, sono stati adottati i provvedimenti necessari a definire le posizioni di debito e credito tra l'Ente Capogruppo e i componenti del Gruppo di consolidamento per il riallineamento delle partite reciproche entro la chiusura del corrente esercizio finanziario?

4.8 In caso di mancata adozione dei provvedimenti necessari a definire le posizioni di debito e credito tra Ente capogruppo e i componenti del Gruppo di consolidamento per il riallineamento delle partite reciproche, l'organo di revisione ha avviato le opportune procedure di monitoraggio per le discordanze relative a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti?

4.9 Le discordanze di cui al quesito 4.8 sono state risolte alla data dell'approvazione del bilancio consolidato?

4.10 Nell'ipotesi in cui tali discordanze siano state dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'Ente Capogruppo a fronte di maggiori debiti, accertati dall'organo ed effettivamente dovuti, nei confronti dei rispettivi componenti del Gruppo di consolidamento, è stata attivata la procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio?

4.11 Sono state rilevate operazioni contabili infragruppo che l'Ente ha ritenuto irrilevanti nell'elaborazione del bilancio consolidato?

4.12 In caso di risposta affermativa alla domanda precedente, è stata data opportuna motivazione in nota integrativa in merito al loro ammontare e all'incidenza sia in termini assoluti che relativi sul bilancio consolidato?

4.13 La rideterminazione dei saldi ha tenuto conto, oltre che delle poste contabili tra l'Ente capogruppo e le società partecipate facenti parte del consolidato (consolidamento in senso verticale), anche delle altre posizioni reciproche infra-gruppo (consolidamento in senso orizzontale)?



SEZIONE V - Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto

5.1 Il valore delle partecipazioni iscritte nel patrimonio dell'Ente capogruppo è stato rilevato con il metodo del patrimonio netto già alla data del rendiconto?

In caso di risposta non affermativa, indicare con quali modalità tecnico-contabili è stato adeguato, in sede di redazione del bilancio consolidato, il valore delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (indicare la scrittura contabile):

5.2 Le differenze di consolidamento sono state opportunamente iscritte nel bilancio consolidato, in conformità a quanto disposto dal principio contabile?

5.3 Con riferimento all'eliminazione delle partecipazioni con la relativa quota di patrimonio netto, sono state rilevate differenze (sia positive che negative) da annullamento?

In caso di risposta affermativa indicare come sono state trattate contabilmente tali differenze da annullamento

5.4 Con riferimento ai soggetti non interamente partecipati dalla Capogruppo ma comunque consolidati con il metodo integrale, sono state rilevate le quote di utile/perdita nonché patrimonio netto di pertinenza di terzi, così come stabilito dal punto 98 dell'OIC 17?



SEZIONE VI -Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa

6.1 La relazione sulla gestione e la nota integrativa presentano tutti i contenuti minimi indicati del par. 5 del Principio contabile 4/4 d.lgs. n. 118/2011?

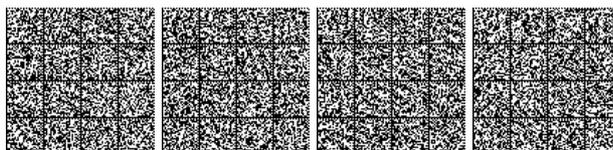
6.2 In caso di risposta non affermativa alla domanda 6.1, dare indicazione dei contenuti mancanti e delle relative motivazioni:

6.3 In caso di risposta non affermativa alla domanda 6.1, specificare se sono stati richiesti chiarimenti in merito all'assenza dei contenuti minimi e se è stata data evidenza nel parere rilasciato:

6.4 È stato verificato che il bilancio consolidato sia stato trasmesso entro i 30 giorni dall'approvazione alla BDAP da parte dell'Ente?

6.5 I contenuti in formato XBRL del bilancio consolidato corrispondono con quelli approvati in sede di deliberazione consiliare?

6.6 Nel caso in cui il bilancio consolidato non sia stato inviato alla BDAP, sono stati rispettati i divieti dell'art. 9, co. 1-*quinquies*, d.l. n. 113/2016 convertito nella legge n. 160/2016?



Data di compilazione:

--

li

--

Il Collegio dei revisori

Responsabile della Ragioneria e/o dell'ufficio bilancio dell'Ente

--

Firma

20A06030

