

DECRETI E DELIBERE DI ALTRE AUTORITÀ

CORTE DEI CONTI

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per la relazione dei revisori sul bilancio consolidato degli enti territoriali per l'esercizio 2018. (Delibera n. 18/SEZAUT/2019/INPR).

LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Nell'adunanza del 22 luglio 2019;

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 nota del Presidente della Corte dei conti n. 472 del 16 luglio 2019 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

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 2018, 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 il relativo questionario e la correlata nota metodologica.

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

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 22 luglio 2019.

Il Presidente: BUSCEMA

I relatori: CORSETTI - FRANCHI

Depositata in segreteria il 24 luglio 2019

p. il dirigente, il funzionario incaricato: PARLATO

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEI REVISORI SUL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI TERRITORIALI PER L'ESERCIZIO 2018

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 del 23 novembre 2011, come integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126/2014.

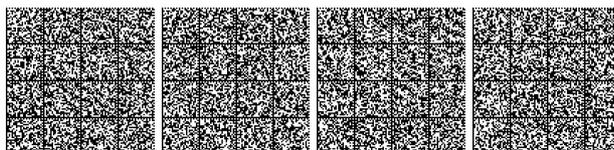
Trattasi di un'innovazione, peraltro non del tutto inedita nell'ambito della normativa contabile, particolarmente sfidante per gli enti territoriali, chiamati ad una rinnovata considerazione dei rapporti con i propri organismi partecipati, rispetto alla quale, il bilancio consolidato, oltre ad assolvere a finalità di tipo informativo, riveste carattere strategico per l'effettivo esercizio delle funzioni di programmazione, gestione e controllo dell'attività dell'ente quale soggetto capogruppo.

In considerazione di ciò – e dell'imminente scadenza (30 settembre 2019) fissata per l'adozione di tale documento contabile – la Sezione delle autonomie, in continuità con l'attività di orientamento svolta in occasione dell'avvio del nuovo sistema di contabilità armonizzata (*cf.* deliberazioni n. 4/2015/INPR, n. 9/2016/INPR e n. 14/SEZAUT/2017/INPR), ritiene di dover fornire, anche in tema di bilancio consolidato, indicazioni di principio ed operative su alcuni profili di particolare rilevanza.

Le presenti linee guida, a differenza dei richiamati atti di orientamento, vanno ad integrare le linee guida emanate a norma dell'art. 1, comma 3, decreto-legge n. 174 del 10 ottobre 2012 e dell'art. 1, commi 166 e ss., legge n. 266/2005, per le relazioni degli Organi di revisione dei conti sui bilanci di previsione e sui rendiconti degli enti territoriali. Ciò in quanto sono finalizzate ad assicurare l'uniformità dei comportamenti dei revisori contabili dei predetti enti che, in materia di bilancio consolidato, devono rendere specifico parere.

Le stesse linee guida, unitamente alle note metodologiche che le corredano, mirano, altresì, a fornire agli enti interessati uno strumento di ausilio nella gestione delle operazioni propedeutiche per un corretto consolidamento delle risultanze contabili dei diversi soggetti ascrivibili al gruppo amministrazione pubblica.

Il bilancio consolidato – per la sua finalità di restituire trasparenza e responsabilizzazione nei diversi livelli di Governo – dovrebbe essere redatto da tutti gli enti territoriali, come statuito dal richiamato art. 11



del decreto legislativo n. 118/2011, nonché dalle specifiche disposizioni dettate per gli enti locali (art. 147-*quater*, comma 4: «I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni»).

Tuttavia, il legislatore, dopo aver accordato agli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti il beneficio della gradualità d'applicazione delle norme sul consolidato, con l'attuale formulazione dell'art. 233-*bis* del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) ha stabilito, con norma a regime, che i suddetti enti dal 1° gennaio 2019 «possono non predisporre il bilancio consolidato» (cfr. art. 1, comma 831, legge 30 dicembre 2018, n. 145). È stata, così, significativamente ridimensionata la platea degli enti originariamente interessati alla redazione del bilancio consolidato come individuati dall'art. 11, comma 1, decreto legislativo n. 118/2011.

Si aggiunge, da ultimo, la facoltà per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, di rinviare l'adozione della contabilità economico-patrimoniale, ai sensi dell'art. 232, comma 2, TUEL (come modificato dall'art. 15-*quater* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58). Il legislatore, infatti, prevede che i suddetti comuni «possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2019».

A fronte della facoltatività dei predetti adempimenti, è onere degli Enti formalizzare la scelta con apposita deliberazione. Tale necessità può ricavarsi dalle richiamate finalità che la legge riconnette alla redazione del bilancio consolidato e alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale: sotto questo profilo, la diversa scelta dell'Ente deve essere supportata da adeguata motivazione nella quale si evidenzia come, nel caso concreto, gli elementi informativi offerti dalla contabilità finanziaria assolvano compiutamente alle anzidette finalità.

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

Come già evidenziato, l'esigenza di un consolidamento delle risultanze di bilancio degli enti con quelle delle gestioni esternalizzate – posta in maniera cogente e precettiva dal nuovo sistema di contabilità armonizzata – non rappresenta una novità in senso assoluto, potendo rinvenirsi i prodromi nella normativa preesistente.

Con riferimento agli enti locali, non appare superfluo rimarcare come il TUEL, pur non prevedendo l'obbligo di redigere un bilancio consolidato, recasse, già nella formulazione originaria, plurime disposizioni volte a fornire una informativa che avesse riguardo non solo al risultato delle gestioni dirette dell'ente, ma anche di quelle affidate ad organismi esterni.

Di rilievo l'art. 152, comma 2, il quale, sin dalla versione originaria, prevede che «il regolamento di contabilità deve assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi», nonché l'art. 230, comma 6, che, nella versione previgente, rimetteva ad una previsione del regolamento contabilità «la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne».

La portata strategica di siffatta «conoscenza consolidata» ai fini della programmazione era già valorizzata dall'art. 172 TUEL, laddove elencava tra gli allegati al bilancio di previsione «le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente a quello cui il bilancio si riferisce».

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 ha, poi, ulteriormente, contribuito a dare impulso alla tematica.

Agli stessi è, peraltro, informato il principio contabile n. 4, emanato nel maggio 2009 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, che rappresenta un momento di indubbio rilievo nell'ambito di tale percorso evolutivo.

Detto principio – pur con i limiti derivanti, per un verso, dalla non definitiva approvazione a causa del mancato rinnovo dell'Osservatorio, e per altro, dalla sua natura giuridica di mera «buona pratica» – nel focalizzare gli aspetti salienti della redazione del bilancio consolidato (tra cui, l'individuazione del Gruppo ente locale e la corretta perimetrazione dell'area di consolidamento), ha, infatti, costituito un importante parametro di riferimento della elaborazione successiva.

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, nel 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*).

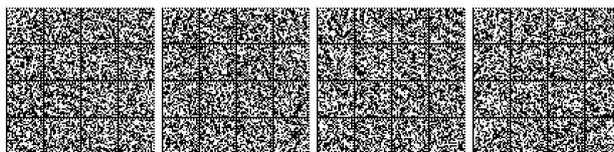
In tale alveo si colloca il decreto legislativo n. 118/2011, novellato dal decreto legislativo n. 126/2014 («Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 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.

Per gli enti locali, è di rilievo anche la sopra citata previsione dell'art. 172 TUEL (emendato dal decreto legislativo n. 118/2011), che annovera il bilancio consolidato tra gli allegati al bilancio di previsione, nonché la disposizione dell'art. 239, comma 1, lettera *d-bis*) del TUEL, secondo cui l'organo di revisione è tenuto a rendere specifico parere sullo schema di bilancio consolidato.

Tale articolato corpus normativo trova completamento nelle disposizioni dettate dal decreto-legge n. 174/2012, 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 del 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, decreto-legge n. 174/2012, prevede che le Sezioni predette «verificano 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 rinvia anche nelle norme che disciplinano i controlli interni.

L'art. 147 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».

In modo analogo, il richiamato art. 147-*quater* 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, decreto-legge n. 174/2012.

In disparte i problemi di coordinamento – posti dal susseguirsi dei diversi interventi normativi – appare evidente la necessità che l'insieme delle norme regolatrici della materia trovi, da parte degli enti, compiuta e puntuale attuazione, sì da non degradare l'adozione del bilancio consolidato a mero adempimento, frustrandone, conseguentemente, la sinergica funzione informativa e gestionale.

3. Le indicazioni della magistratura contabile.

Tali finalità sono state, peraltro, 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 intervenuta sulla tematica del consolidamento.

Così la Sezione delle autonomie, in occasione della audizione del 29 maggio 2014 innanzi alla Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale – nel riferire in ordine allo schema di decreto poi esitato nel decreto legislativo n. 126/2014 – ha rimarcato come il consolidamento dei conti consenta di superare quel frazionamento dei soggetti erogatori di servizi pubblici che potrebbe rappresentare ostacolo ad una piena conoscibilità della situazione finanziaria complessiva che rappresenta condizione imprescindibile per la governabilità dei conti del Paese.

Nella medesima sede, seppur in diversa occasione (*cf.* audizione del 27 novembre 2014), la Sezione delle autonomie non ha mancato di segnalare – proprio con riguardo all'adozione del bilancio consolidato e, più in generale, alla introduzione della contabilità economico-patrimoniale – le distonie che potevano riconnettersi ad una introduzione graduale di tali istituti ed al regime differenziato previsto per enti sperimentatori e non (*cf.* appendice n. 1 alla predetta audizione recante «Focus sui tempi di attuazione della riforma per Regioni ed Enti locali»).

Analogamente la medesima Sezione – nell'ambito delle relazioni rese al Parlamento in materia di organismi partecipati degli enti territoriali (*cf.* deliberazione n. 23/SEZAUT/2018/FRG, n. 27/SEZAUT/2017/FRG) – ha costantemente evidenziato la centralità del bilancio consolidato in quanto funzionale al rispetto, in termini di effettività, dei vincoli di finanza pubblica, argomentando, al riguardo, come a detti fini, sia necessaria una base conoscitiva omogenea con regole contabili uniformi per tutti i soggetti che, a vario titolo sono inclusi nel concetto di amministrazione 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».

In questa prospettiva specifica attenzione è stata posta da questa Sezione, tanto nell'ambito della funzione di referto che in quella di coordinamento, rispetto alle attività ed agli adempimenti che rappresentano presupposto della redazione del bilancio consolidato.

In primo luogo, alla regolare tenuta della contabilità economico patrimoniale. Al riguardo è stato sottolineato come la introduzione, in affiancamento a quella finanziaria, della contabilità economico patrimoniale consente di «realizzare una effettiva omogeneità dei bilanci e dei rendiconti, ampliando il perimetro degli Enti tenuti ad adottare la contabilità patrimoniale fino al consolidamento dei bilanci degli organismi partecipati/controllati dagli Enti stessi, migliorando in tal modo la complessiva qualità dei conti pubblici e concorrendo positivamente al percorso di risanamento della finanza territoriale» (*cf.* deliberazione n. 6/SEZAUT/2019/FRG).

Costante è stato, inoltre, il richiamo alla compiuta osservanza della normativa in tema di riconciliazione delle reciproche posizioni creditorie e debitorie.

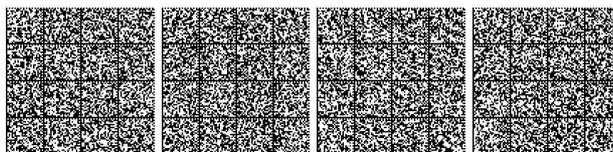
Detto adempimento – oltre a porsi quale presidio per il mantenimento anche prospettico degli equilibri di bilancio, evitando l'insorgenza di passività latenti in capo all'ente socio – assume particolare rilievo ai fini del consolidamento, segnatamente ai fini delle operazioni di elisione delle partite 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 della c.d. circolarizzazione previsto inizialmente solo per comuni e province – 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) – 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 creditorie» (*cf.* 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 autonomie, nelle proprie linee di indirizzo e con monitoraggi *ad hoc* (Sezione autonomie, deliberazioni nn. 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. Da ultimo, si richiama la recente deliberazione della Sezione Friuli-Venezia Giulia n. 12/2019, da cui si traggono prime indicazioni operative in merito alla corretta applicazione del principio contabile applicato.

Si rammenta che, in sede di approvazione delle Linee guida per relazioni dei Collegi dei revisori dei conti sui rendiconti delle Regio-



ni e delle Province autonome per l'esercizio 2017 (deliberazione 2018 n. 10/SEZAUT/2018/INPR), questa Sezione si è riservata di adottare, con separato atto, un questionario rivolto ad esaminare, in modo autonomo e disgiunto dagli adempimenti derivanti dalle Linee guida sul rendiconto, i profili patrimoniali riguardanti il bilancio consolidato ai sensi dell'art. 11-bis del decreto legislativo n. 118/2011.

4. Struttura del questionario.

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

Il questionario è articolato in sei sezioni, precedute da una scheda anagrafica, che riproducono sostanzialmente i passaggi salienti per l'elaborazione del bilancio consolidato.

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, (oComunicazioni 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 attenziona 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 2018 i fogli di lavoro dovranno essere trasmessi per il tramite del sistema Con. Te. (Contabilità Territoriale).

Per procedere alla compilazione della relazione-questionario occorre collegarsi al sito della Corte dei conti, area Servizi on line, selezionare il link «Controllo e Referto» e, successivamente, selezionare il sistema FITNET (Finanza Territoriale Network) per poi accedere al sistema Con. Te.

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_2018`; `Bilancio_Consolidato_Comune_Pavia_2018`).

Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima la registrazione sul Portale «SOLE». Quindi, dopo avere effettuato tale operazione per il profilo di pertinenza (Presidente del Collegio dei Revisori - PCR; Collaboratore del Collegio dei Revisori -

CCR; Responsabile Ragioneria/Servizi Finanziari della Regione – RSF; Responsabile Dati Regione – RDR; Responsabile Servizi Finanziari ente locale; Responsabile Invio Dati Contabili ente locale - RIDC) e ottenute, via e-mail, user-id e password, sarà possibile effettuare l'accesso a Con. Te. Al riguardo, si sottolinea che per i citati profili RSFR e RDR l'individuazione del responsabile da parte dell'ente prescinde da una diretta corrispondenza con i profili professionali contemplati dall'assetto organizzativo dell'ente stesso.

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 le Regioni e le Province autonome 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>.

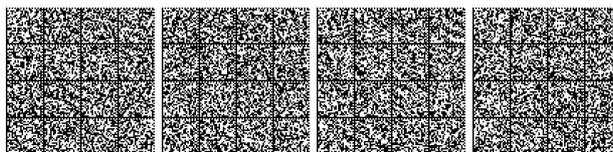
Per qualsiasi supporto di tipo tecnico alla registrazione e all'utilizzo del sistema è possibile selezionare la voce «Supporto» all'interno della Home page. Anche sul Portale «FITNET» della Corte dei conti sarà disponibile una sintetica guida operativa per effettuare la registrazione.

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.



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



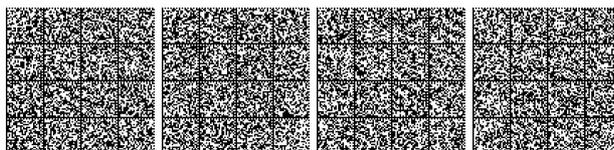
INDICE GENERALE

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 GUIDA 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 2.1 sono state valutate dall'Organo di revisione come corrispondenti a norme, regolamenti e principi contabili?

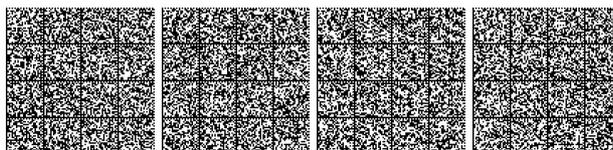
In caso di risposta affermativa sintetizzare i rilievi formulati e gli eventuali chiarimenti forniti dall'Ente:

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 (20 luglio)?

In caso di risposta negativa, indicare i motivi con riferimento con 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 (Nota 4)?



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, hanno opportunamente asseverato i crediti e i debiti reciproci di cui all'art. 11, comma 6, lett. j) del d.lgs n. 118/2011 in sede di chiusura del Rendiconto della gestione dell'esercizio precedente a quello in corso (Delibera Sezione autonomie n. 2/2016)?

4.2 In presenza di discordanze tra l'asseverazione e la verifica delle operazioni infragruppo (rilevate dagli organi competenti in sede di istruttoria), sono state indicate nella nota integrativa del bilancio consolidato le motivazioni di tali difformità contabili?

In caso di risposta negativa dare motivazioni del mancato inserimento in nota integrativa:

4.3 In caso di risposta affermativa al quesito 4.2 è stata data esaustiva dettagliata spiegazione in nota integrativa delle difformità rilevate?

4.4 In caso di risposta affermativa al quesito 4.2 con quali modalità tecnico-contabili sono state riallineate le differenze riscontrate in merito alle partite reciproche?

4.5 In caso di risposta affermativa al quesito 4.2, sono stati adottati i provvedimenti necessari a definire le posizioni di debito e credito tra l'Ente Capogruppo e i suoi componenti per il riallineamento delle partite reciproche entro la chiusura del corrente esercizio finanziario?

4.6 In caso di mancata adozione dei provvedimenti necessari a definire le posizioni di debito e credito tra Ente capogruppo e i suoi componenti 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?

4.7 Le discordanze di cui al quesito 4.6 sono state risolte alla data dell'approvazione del bilancio consolidato?

4.8 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, è stata attivata la procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio?

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

4.10 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?

4.11 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?

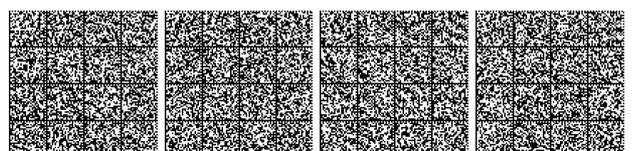
In caso di risposta negativa, indicare con quali modalità tecnico-contabili è stato adeguato il valore delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (indicare la scrittura contabile):

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 nota integrativa presenta tutti i contenuti minimi indicati del par. 5 del Principio contabile 4/4 d.lgs. n. 118/2011?

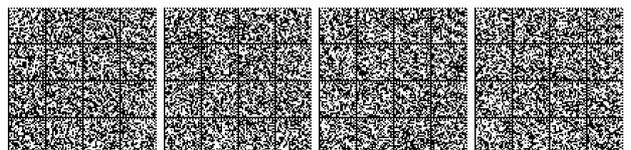
In caso di risposta negativa al quesito 6.1 dare indicazione dei contenuti mancanti e delle relative motivazioni:

6.3 In caso di risposta negativa al quesito 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 E' 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 in legge n. 160/2016?



Data di compilazione:

li

Il Collegio dei revisori

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



NOTA METODOLOGICA AL QUESTIONARIO
LINEE GUIDA SUL BILANCIO CONSOLIDATO

Sezione I: Individuazione GAP e Area di Consolidamento

Domanda n. 1.1 - La domanda in questione permette di verificare se gli Enti territoriali capogruppo si sono attivati, tempestivamente (31 dicembre dell'anno a cui si riferisce il bilancio consolidato), nell'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. 15-*quater* del "decreto crescita" (decreto-legge n. 34/2019) ha modificato l'art. 232 TUEL, 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 fino all'esercizio 2019». È, quindi, previsto che «Gli enti che rinviavano la contabilità economico-patrimoniale con riferimento all'esercizio 2019 allegano al rendiconto 2019 una situazione patrimoniale al 31 dicembre 2019, 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 riguardo alla categoria (di cui al decreto legislativo n. 118/2011) in cui rientrano 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 capogruppo ai soggetti in questione, alle relative percentuali di partecipazione nei soggetti controllati/partecipati nonché 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. 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). Allo scopo di una idonea rappresentazione, si precisa che, in caso di controllo congiunto tra più enti (con partecipazioni superiori alle soglie di cui all'art. 11-*quinquies* 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 le 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 cento (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'irrelevanza 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 consentire 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 quale esclusa per irrilevanza una società per la quale è stato valorizzato il campo "società in house", 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 della 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».

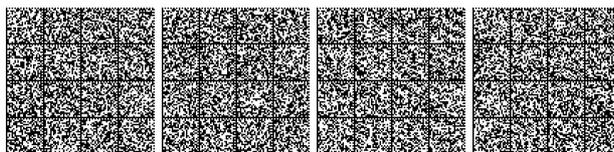
Domanda n. 1.3 - La domanda permette di "popolare", di anno in anno, un database a disposizione della Corte dei conti con informazioni riguardanti la definizione del perimetro di consolidamento, la percentuale di partecipazione dell'Ente capogruppo nei soggetti partecipati, l'anno di riferimento del 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 riferimento alla colonna denominata "anno di riferimento del bilancio" occorre far presente che in tale colonna deve essere indicato 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 avere un riscontro circa 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 particolar 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 non avvenuta approvazione del bilancio di esercizio nei termini di legge, e comunque in tempi congrui a garantire l'elabo-



razione del consolidato, non può giustificare il mancato consolidamento del soggetto controllato/partecipato. Infatti, il Principio permette di utilizzare per il consolidamento dei conti anche il progetto di bilancio ovvero in mancanza, il pre-consuntivo 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 in questione 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 ha formulato nel proprio parere al bilancio consolidato specifico rilievo.

In caso di risposta affermativa il quesito in argomento viene chiesta 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 ha opportunamente valutato l'effettiva esclusione dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato.

Sezione II: Comunicazioni e direttive di indirizzo per l'elaborazione del consolidato

Domanda 2.1 - La domanda è volta a verificare se l'Ente territoriale capogruppo ha rispettato l'obbligo di comunicare agli Enti, alle Aziende e alle Società incluse nel "Perimetro" che le stesse saranno incluse nel bilancio consolidato del prossimo esercizio.

Domanda 2.2 - La domanda è volta a verificare se l'Ente territoriale capogruppo ha 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 ha predisposto e trasmesso, ai soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, le direttive relative agli indirizzi in merito alle tempistiche di elaborazione del bilancio di esercizio nonché i 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. 139/2015 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. 118/2011, 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. 118/2011;

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 predisporre e trasmettere 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 è volta a verificare se le direttive impartite dall'Ente territoriale ai soggetti del gruppo sono 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 si fosse in presenza di un ente territoriale capogruppo che utilizzi sub-holding per detenere partecipazioni in più Enti/società rientranti nel proprio Gruppo Amministrazione Pubblica.

Le domande, che in prima istanza sembrerebbero avere gli stessi scopi della precedente n. 2.4, mirano ad accertare se l'Ente territoriale capogruppo, nell'ambito della definizione delle proprie direttive ai soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, ha predisposto apposite direttive per l'elaborazione del bilancio consolidato delle sub-holding.

A tal riguardo, i 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.

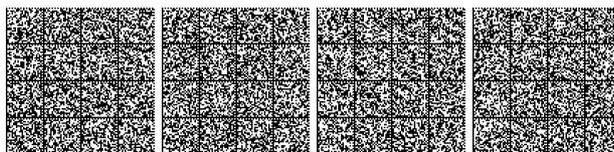
Domanda 2.7 - La domanda è finalizzata ad accertare se l'Ente ha ricevuto la documentazione contabile e qualitativa in tempi congrui si da garantire l'elaborazione del bilancio consolidato così come indicato nel Principio contabile. Tale accertamento rileva, in particolare, nell'eventualità che il bilancio consolidato sia stato approvato e trasmesso oltre il termine ultimo del 30 settembre, per verificare se il predetto ritardo sia imputabile all'Ente capogruppo ovvero ai soggetti partecipati. 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 - la presente domanda evidenzia la capacità dell'Ente capogruppo di esercitare il potere di Governance 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 nei principi contabili adottati da una o più controllate, è altresì accettabile, se essi non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

In caso di risposta positiva alla domanda precedente, il presente quesito 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 (se causate da sfasamenti temporali dovuti a differenti sistemi contabili; se causate da mancati impegni di spesa/accertamenti da parte dell'Ente; se causate da mancata rilevazione di costi/ricavi da parte degli organismi partecipati).



Asimmetrie temporali causate dalla differente modalità di rilevazione contabile; asimmetrie causate dal differente sistema contabile adottato dai componenti del gruppo rispetto all'Ente capogruppo.

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 dall'Ente capogruppo.

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

Sezione IV: Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo

Domanda 4.1 - La domanda è intesa ad accertare se già in sede di Rendiconto della gestione 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. Per approfondimento si rimanda alla deliberazione Corte dei conti - Sezione delle autonomie n. 2/SEZAUT/2016/QMIG

Domanda 4.2 - 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 4.3 - Tali difformità, ai sensi del par. 4.2 del richiamato Principio contabile devono essere obbligatoriamente riportate in Nota integrativa da parte dell'Ente capogruppo che ha predisposto il bilancio consolidato. In alternativa compete all'Organo di revisione chiedere le relative informazioni.

Domanda 4.3, 4.4 e 4.5 e seguenti - 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";

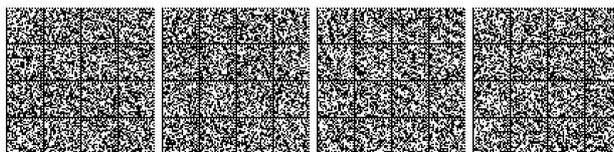
4) Riportare in Nota integrativa, nell'apposita sezione riguardante le scritture di pre-consolidamento, la scrittura operata con una breve descrizione della casistica.

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 4.6 e 4.7 - La domanda in questione mira ad appurare se l'Organo di revisione ha 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 4.3, 4.4, 4.5) e se tali discordanze siano state risolte alla data di approvazione del bilancio consolidato, in caso contrario viene rilevato l'obbligo di proseguire il monitoraggio al fine di garantire, entro la fine dell'esercizio in corso, il riallineamento delle posizioni contabili rimaste in sospenso.

Domanda 4.8 - La domanda in questione 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 4.3, 4.4, 4.5).



Domanda 4.9 - La domanda è volta a comprendere quale siano state le scelte in merito alla valutazione circa l'irrelevanza di alcune operazioni contabili infragruppo nell'ambito dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Domanda 4.10 - Nello specifico con la presente domanda facendo riferimento alla risposta affermativa alla domanda n. 4.9 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 4.11 - 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 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 già state rilevate in sede di rendiconto con il metodo del patrimonio netto (secondo quanto disposto dal OIC 17 punti 107-112) o se, in alternativa, si sia proceduto a tale operazione 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 precedentemente richiamato stabilisce che gli Enti territoriali capogruppo devono esercitare, nei confronti dei componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica, i poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili nei confronti dei propri enti e società. A tal fine, specifica il Principio, «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».

Domanda 5.2 - La domanda è volta a verificare se le differenze di consolidamento sono state trattate contabilmente in conformità a quanto previsto dai principi contabili al fine di armonizzare le prassi contabili volte correttamente valorizzare i componenti straordinari del bilancio.

Domanda 5.3: Con riferimento al trattamento contabile della differenza negativa e positiva da annullamento, la domanda è volta a verificare se vi sono state variazioni da annullamento e quali siano state le modalità tecnico-contabile utilizzate al fine di rispettare il principio contabile. Tali differenze rientrano nelle fattispecie previste 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).

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 in questione 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 ponendo, dunque, 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 all'Organo di controllo 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 e in prospettiva supportare l'attività istituzionale di policy pubblica.

19A05088

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2019-2021 per l'attuazione dell'articolo 1, comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. (Delibera n. 19/SEZAUT/2019/INPR).

LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Nell'adunanza del 22 luglio 2019;

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

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Vista la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 che ha introdotto il principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale;

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 243 recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione, come modificata dalla legge 12 agosto 2016, n. 164;

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, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il testo unico delle leggi sugli enti locali (TUEL) e successive modificazioni;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

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 recante «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», corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, recante «Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012»;

Vista la legge 7 agosto 2016, n. 160, di conversione del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, recante «Misure finanziarie per gli Enti territoriali e il territorio»;

Vista la legge 11 dicembre 2016, n. 232 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, in particolare l'art. 1, comma 465 e seguenti;

Visto il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, recante «Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo»;

