



Documento di Ricerca n. 202

Società partecipate da Regioni ed Enti Locali – asseverazione ex art. 11, comma 6, lettera j del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Il Decreto Legislativo 22 gennaio 2016, n. 10 ha abrogato le disposizioni dell'articolo 6, comma 4, del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95.

L'obbligo di allegare la nota informativa asseverata dai rispettivi organi di revisione rimane peraltro sempre valido in quanto previsto dal testo del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118 articolo 11, comma 6, lettera j (nel seguito "il Decreto"), coordinato con il Decreto Legislativo 10 agosto 2014, n. 126 e la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015) che ha altresì esteso tale obbligo alle Regioni, oltre che agli Enti Locali.

Il presente documento ha l'obiettivo di definire le linee guida per lo svolgimento dell'attività di revisione contabile, nel caso in cui la società partecipata richieda al revisore l'attestazione ("asseverazione") di cui all'articolo 11, comma 6, lettera j del Decreto, nonché il modello di relazione da utilizzare per l'attestazione stessa.

Il Documento di Ricerca 177R (Maggio 2014) è da considerarsi superato.

Luglio 2016

SOCIETÀ PARTECIPATE DA REGIONI ED ENTI LOCALI – ASSEVERAZIONE EX ART. 11, COMMA 6, LETTERA J DEL DECRETO LEGISLATIVO 23 GIUGNO 2011, n. 118

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il Decreto Legislativo 22 gennaio 2016, n. 10 ha abrogato le disposizioni dell'articolo 6, comma 4, del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95, che prevedeva che “a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, i Comuni e le Province (nel seguito anche “Enti Locali”) allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso il Comune o la Provincia adottano senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie”.

L'obbligo di allegare la nota informativa asseverata dai rispettivi organi di revisione rimane peraltro sempre valido in quanto previsto dal testo del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118 articolo 11, comma 6, lettera j (nel seguito “il Decreto”), coordinato con il Decreto Legislativo 10 agosto 2014, n. 126 e la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015) che ha altresì esteso tale obbligo alle Regioni, oltre che agli Enti Locali.

Il presente documento ha l'obiettivo di definire le linee guida per lo svolgimento dell'attività di revisione contabile, nel caso in cui la società partecipata richieda al revisore l'attestazione (“asseverazione”) di cui all'articolo 11, comma 6, lettera j del Decreto, nonché il modello di relazione da utilizzare per l'attestazione stessa¹.

Il Documento di Ricerca 177R è da considerarsi superato.

2. LE ATTIVITÀ DI VERIFICA DEL REVISORE

Al fine di identificare le attività di verifica richieste al revisore è necessario, preliminarmente, chiarire la definizione di "asseverazione". Al riguardo si ritiene che l'attività di “asseverazione”, nella specifica circostanza, possa essere soddisfatta attraverso lo svolgimento di una revisione contabile.

¹ Per quanto riguarda le linee guida per la redazione della relazione di revisione si veda il Documento di Ricerca n. 178R “Le attività di revisione contabile sui dati finanziari richieste per scopi specifici (Maggio 2014)”.

In nessun caso sarà quindi possibile limitarsi alla sottoscrizione del prospetto contabile riportante i crediti e i debiti reciproci fra la Regione o l'Ente locale e la società partecipata o sottoscrivere altre forme di attestazione con modalità non previste dai principi professionali di riferimento, come richiesto da alcune amministrazioni locali, in quanto il revisore deve esprimersi con una propria autonoma relazione in ossequio agli stessi principi.

Poiché allo stato attuale il corpo dei principi di revisione internazionali ISA (Italia) non contempla indicazioni in tema di revisione contabile di specifici elementi, conti o componenti di un bilancio, è necessario fare riferimento ai principi di revisione internazionali, in particolare all'ISA 805 – “*Special considerations – Audits of single financial statements and specific elements, accounts or items of a financial statement*” emanato dall'*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*.

Al fine di poter esprimere un giudizio occorre inoltre definire l'oggetto delle verifiche (prospetto con saldo contabile ed eventuale dettaglio, o prospetto di riconciliazione), i criteri di redazione di tale oggetto, i responsabili della sua redazione, nonché i principi professionali che il revisore deve seguire nello svolgimento del lavoro.

Si ritiene nelle circostanze che l'oggetto delle verifiche sia rappresentato dal prospetto contabile che evidenzia i crediti e i debiti reciproci risultanti dalla contabilità della partecipata dettagliati per tipologia.

Si ritiene che la verifica del prospetto di riconciliazione con le motivazioni delle poste in riconciliazione non possa costituire l'oggetto dell'incarico poiché potrebbe comportare difficoltà e limitazioni in quanto talune poste in riconciliazione potrebbero essere riscontrate solo attraverso l'ottenimento di documenti (delibere, accantonamenti, ecc.) accessibili solo ai revisori della Regione o dell'Ente Locale.

Per una migliore comprensione dell'approccio di revisione si reputa necessario che il prospetto contabile predisposto dalla società sia accompagnato da una nota esplicativa che indichi le finalità della redazione del prospetto e i criteri contabili adottati per la sua redazione. Questi ultimi sono particolarmente rilevanti nelle circostanze in oggetto per i differenti criteri di redazione del bilancio che caratterizzano gli enti locali rispetto alle società partecipate dagli stessi. Inoltre, in talune circostanze, i criteri di redazione del Prospetto potrebbero discostarsi da quelli adottati dalla società ai fini del bilancio d'esercizio. In relazione alle finalità del Prospetto, i crediti verso la Regione o l'Ente Locale potrebbero infatti essere iscritti al valore nominale, anziché al valore di presunto realizzo, oppure nel Prospetto potrebbero essere iscritti esclusivamente i crediti per fatture emesse, e non anche gli accantonamenti per fatture da emettere come, ad esempio, nei casi in cui la società, ai fini del bilancio, determini tali stanziamenti per “masse” e non a livello di singole controparti.

Si riscontrano nella pratica casi frequenti in cui la società che richiede il rilascio della relazione di revisione è partecipata ed ha rapporti con più Enti; in questi casi è ipotizzabile che la società partecipata destinataria della relazione di revisione decida di riepilogare i rapporti reciproci in un singolo prospetto contabile che, pertanto, sarà oggetto di un'unica relazione di revisione.

Trattandosi di un incarico separato rispetto all'incarico di revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'emissione della relazione di revisione sul prospetto potrà avvenire solo in presenza di una specifica lettera di incarico.

Si sottolinea infine che sarà necessario che il soggetto richiedente (società partecipata da Regione o Ente Locale) provveda alla trasmissione formale alla società di revisione del prospetto oggetto di revisione, incluse le note esplicative, e della relativa lettera di attestazione (Allegato 2).

3. SIGNIFICATIVITÀ

Come previsto dai principi di revisione di riferimento, nello svolgimento delle verifiche in oggetto il revisore determinerà la soglia di significatività (materialità). La determinazione del livello di materialità avverrà, in accordo con il principio di revisione internazionale ISA 320 – *Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*, valutandone l'impatto a livello di singolo prospetto contabile.

4. LA RELAZIONE DI REVISIONE

L'Allegato 1 riporta il modello di relazione di revisione contenente un giudizio senza modifica utilizzabile per le finalità previste dall'articolo 11, comma 6, lettera j, del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

LUGLIO 2016

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

Allegato 1**[MODELLO DI RELAZIONE CON GIUDIZIO SENZA MODIFICA]**

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE SUL [inserire denominazione prospetto] RELATIVO AI CREDITI E DEBITI RECIPROCI TRA [LA REGIONE [inserire regione partecipante] L'ENTE [inserire comune o provincia partecipante]] E LA SOCIETÀ PARTECIPATA [inserire denominazione società partecipata] PER LE FINALITÀ PREVISTE DAL DECRETO LEGISLATIVO 23 GIUGNO 2011, N. 118

Al Consiglio di Amministrazione della
ABC S.p.A. [Società partecipata dal Comune o dalla Provincia di.....]

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato prospetto [di riconciliazione] dei saldi a credito e a debito della ABC S.p.A. con la Regione [il Comune di ...] [la Provincia di ...] [da adattare alle circostanze] (di seguito il "Prospetto") al [gg][mm][aa], predisposto per le finalità previste dall'articolo 11, comma 6, lettera j, del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Il Prospetto è stato redatto dagli amministratori sulla base dei criteri illustrati nelle note esplicative.

Responsabilità degli amministratori per il Prospetto

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del Prospetto in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso, e per quella parte del controllo interno che essi ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di un Prospetto che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità della società di revisione

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul Prospetto sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il Prospetto non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel Prospetto. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel Prospetto dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del Prospetto dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del Prospetto nel suo complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Giudizio

A nostro giudizio, il Prospetto della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso.

Criteri di redazione e limitazione alla distribuzione ed all'utilizzo

Senza modificare il nostro giudizio, richiamiamo l'attenzione alle note esplicative al Prospetto che descrivono i criteri di redazione. Il Prospetto è stato redatto per le sole finalità descritte al primo paragrafo. Di conseguenza il Prospetto può non essere adatto per altri scopi. La nostra relazione viene emessa solo per Vostra informazione e non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione [della Regione ...] [del Comune o Provincia di].

[Data della relazione di revisione] [Sede del revisore]

[Società di revisione]

[Firma del revisore]

Allegato 2**MODELLO DI LETTERA DI ATTESTAZIONE**
(da adattare alle specifiche circostanze)

*Carta intestata della Società ABC [partecipata dalla Regione, Comune o Provincia]
Data (stessa data della relazione di revisione)*

Spettabile
(Società di revisione)

Con riferimento all'incarico a Voi conferito, avente ad oggetto l'espressione del Vostro giudizio sull'allegato prospetto [di riconciliazione] dei saldi a credito e a debito della ABC S.p.A. (di seguito anche la "Società"), con la Regione ...[il Comune di ...] [la Provincia di ...] [da adattare alle circostanze] (di seguito il "Prospetto") al [gg][mm][aa] predisposto per le finalità previste dall'articolo 11, comma 6, lettera j, del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118, Vi confermiamo, per quanto a nostra conoscenza, le seguenti attestazioni, già portate alla Vostra attenzione nello svolgimento del Vostro incarico.

L'incarico a Voi conferito è finalizzato all'espressione del Vostro giudizio professionale che il sopramenzionato Prospetto [utilizzare la stessa definizione del primo paragrafo] sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso.

E' nostra la responsabilità per la redazione del Prospetto sulla base dei criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso, e per quella parte del controllo interno che riteniamo necessaria al fine di consentire la redazione di un Prospetto che non contenga errori significativi, dovuti a frodi e a comportamenti o eventi non intenzionali.

Vi confermiamo che:

- a) le scritture contabili riflettono accuratamente e compiutamente tutte le operazioni della Società. Allo stato attuale delle nostre conoscenze, tutte le operazioni poste in essere sono state compiute secondo corretti criteri di gestione, sono legittime, sia sotto l'aspetto formale sia sotto l'aspetto sostanziale, e inerenti all'attività sociale. Tutti i costi ed oneri, i ricavi e proventi, gli incassi e gli esborsi, nonché gli impegni sono pienamente rappresentati in contabilità in modo veritiero e corretto e trovano adeguata documentazione di supporto emessa in conformità alla legislazione vigente. Non esistono attività, passività, costi o ricavi non riflessi nel Prospetto²;
- b) a nostra conoscenza, non esistono ulteriori accordi, impegni, side letter, intese, anche di natura verbale, né ulteriori operazioni o atti di gestione rispetto a quanto diligentemente riportato nelle scritture contabili;
- c) non vi sono state comunicazioni del Collegio Sindacale o denunce di fatti censurabili relativamente alla Società;

² Attestazione da adattare nei casi in cui la società ai fini della redazione del Prospetto non abbia, ad esempio, iscritto gli stanziamenti per fatture da emettere / da ricevere secondo il principio di competenza.

- d) non vi sono state, limitatamente agli aspetti che possono avere un effetto sul Prospetto, notifiche da parte di amministrazioni pubbliche, autorità giurisdizionali o inquirenti, organismi di controllo pubblico o autorità indipendenti di vigilanza aventi ad oggetto richieste di informazioni o chiarimenti, nonché provvedimenti inerenti l'inosservanza delle vigenti norme;
- e) non vi sono eventi occorsi in data successiva al [gg][mm][aa] tali da richiedere rettifiche al Prospetto;
- f) non vi sono state irregolarità degli amministratori o di dipendenti della Società, violazioni di leggi e regolamenti, inadempienze di clausole contrattuali nonché dichiarazioni di frode o sospetti di frode che coinvolgano la direzione o dipendenti che hanno un ruolo significativo nel sistema di controllo interno che possano avere un effetto significativo nella predisposizione del Prospetto;
- g) abbiamo messo a Vostra disposizione tutta la documentazione necessaria allo svolgimento dell'incarico conferitoVi al fine dell'emissione della Vostra relazione e che non esiste alcun documento al riguardo che non Vi sia stato fornito;
- h) la documentazione messa a Vostra disposizione ai fini dell'espletamento del Vostro incarico è completa, autentica e attendibile e che le informazioni ivi contenute sono corrette ed esatte;
- i) allo stato attuale delle nostre conoscenze, non sono intervenute modifiche significative ai dati ed alle informazioni presi in considerazione nello svolgimento delle Vostre procedure i cui effetti avrebbero dovuto essere considerati ai fini della predisposizione del Prospetto³.

Diamo atto che il Prospetto non può essere utilizzato per scopi diversi da quelli per i quali è stato predisposto. Pertanto, la Vostra relazione viene emessa solo per nostra informazione e non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione [della Regione] [del Comune o Provincia di....].

Con la presente dichiarazione la Società riconosce e conferma inoltre che la completezza, attendibilità ed autenticità di quanto sopra specificamente attestato costituisce, anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1227 e 2049 del Codice Civile, presupposto per una corretta possibilità di svolgimento del Vostro incarico e per l'emissione della Vostra relazione per le finalità dell'articolo 11, comma 6, lettera j, del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Distinti saluti.

(Nome della Società)

Direttore Amministrativo

Legale rappresentante (*oppure*: Presidente o Amministratore Delegato) anche per conto del Consiglio di Amministrazione

[Dirigente Preposto]

³ Paragrafo da modificare qualora sia già stata ottenuta la lettera di attestazione sulla revisione contabile del bilancio al [gg][mm][aa] come segue: “*Confermiamo la validità alla data odierna delle attestazioni già forniteVi con nostra lettera del con riferimento alla revisione contabile del bilancio al [gg][mm][aa]*”.