

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). (19A05088)

(GU n.196 del 22-8-2019 - Suppl. Ordinario n. 35)

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» e' lo strumento preordinato a dare piena evidenza alla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente e della complessiva attivita' svolta dallo stesso attraverso le proprie articolazioni organizzative. Esso rappresenta - unitamente all'adozione di un sistema di contabilita' 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 finalita' di tipo informativo, riveste carattere strategico per l'effettivo esercizio delle funzioni di programmazione, gestione e controllo dell'attivita' dell'ente quale soggetto capogruppo.

In considerazione di cio' - e dell'imminente scadenza (30 settembre 2019) fissata per l'adozione di tale documento contabile - la Sezione delle autonomie, in continuita' con l'attivita' di orientamento svolta in occasione dell'avvio del nuovo sistema di contabilita' armonizzata (cfr. 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. Cio' in quanto sono finalizzate ad assicurare l'uniformita' 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 finalita' 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, nonche' 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 modalita' 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 gradualita' 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). E' 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 facolta' per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, di rinviare l'adozione della contabilita'

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 contabilita' economico-patrimoniale fino all'esercizio 2019»

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

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

Come gia' 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 contabilita' armonizzata - non rappresenta una novita' 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, gia' 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 contabilita' deve assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi», nonche' l'art. 230, comma 6, che, nella versione previgente, rimetteva ad una previsione del regolamento contabilita' «la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attivita' e passivita' interne ed esterne».

La portata strategica di siffatta «conoscenza consolidata» ai fini della programmazione era gia' 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, societa' 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 e', peraltro, informato il principio contabile n. 4, emanato nel maggio 2009 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilita' 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 e' 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 centralita', sicche' l'adozione del relativo documento contabile si pone in termini di obbligatorieta'.

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, societa' 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, societa' 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, e' 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 e' 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 e' 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 societa' controllate e alle quali e' affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività regionale e di servizi strumentali alla regione, nonché dei risultati definitivi della gestione degli enti del Servizio sanitario nazionale».

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

L'art. 147 TUEL al comma 2, lettera d), dispone che il sistema di controllo interno e', 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 societa' 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 e' 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, si' 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 finalita' 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 contabilita' armonizzata, e' 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 conoscibilita' della situazione finanziaria complessiva che rappresenta condizione imprescindibile per la governabilita' dei conti del Paese.

Nella medesima sede, seppur in diversa occasione (cfr. audizione del 27 novembre 2014), la Sezione delle autonomie non ha mancato di segnalare - proprio con riguardo all'adozione del bilancio consolidato e, piu' in generale, alla introduzione della contabilita' economico/patrimoniale - le distonie che potevano riconnettersi ad una introduzione graduale di tali istituti ed al regime differenziato previsto per enti sperimentatori e non (cfr. 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 (cfr. deliberazione n. 23/SEZAUT/2018/FRG, n. 27/SEZAUT/2017/FRG) - ha costantemente evidenziato la centralita' del bilancio consolidato in quanto funzionale al rispetto, in termini di effettivita', 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.

Cio' 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 e' quindi lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo inteso come un'unica entita' economica distinta dalle singole societa' 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 societa' componenti il gruppo ne' da una loro semplice aggregazione».

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

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

Costante e' 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 passivita' 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 pubblicit  e trasparenza (art. 6, comma 4, decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135) - e' 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 e' stato rilevato che «trattasi di un obbligo informativo che e' parte integrante della relazione sulla gestione allegata al rendiconto - rientrando nella responsabilit  dell'organo esecutivo dell'Ente territoriale illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri Enti strumentali e societ  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 attendibilit  dei rapporti debitori e creditori» (cfr. C. conti, deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

Specifico impulso e' stato dato dalla Corte per l'affinamento del concetto di «significativit » e «rilevanza» dei bilanci da consolidare, in relazione alle criticit  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 criticit , sotto il duplice profilo della riduzione della soglia di rilevanza e dell'inclusione necessaria delle societ  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 Regioni e delle Province autonome per l'esercizio 2017 (deliberazione 2018 n. 10/SEZAUT/2018/INPR), questa Sezione si e' 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 e' 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», e' dedicata alla corretta individuazione del Gruppo amministrazione pubblica e del perimetro di consolidamento, secondo le prescritte modalit .

La Sezione Seconda, («Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato»), e' 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 attivit  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 pubblico».

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. Modalita' di compilazione.

In ordine alle modalita' 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. (Contabilita' 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.

Occorrera' selezionare, poi, in successione, il link «Controllo e Referto» e il sistema «Con. Te», attraverso il quale, utilizzando la funzione «Invio Documenti» presente nel menu' «Documenti», potra' 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 sara' 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, sara' 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 possibilita' 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 necessita' di inserire le informazioni mancanti.

In capo ai Revisori dei conti presso le Regioni e le Province autonome e' 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 potra' essere eseguita sia dal Presidente del Collegio dei revisori (PCR) sia dai collaboratori del Collegio dei revisori (CCR) e dovra' 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 e' possibile selezionare la voce «Supporto» all'interno della Home page. Anche sul Portale «FITNET» della Corte dei conti sara' 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'attivita' 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 necessita', 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.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilita' economico-patrimoniale dei comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti consentendo pertanto a tali enti «di non tenere la contabilita' economico-patrimoniale fino all'esercizio 2019». E', quindi, previsto che «Gli enti che rinviando la contabilita' 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 modalita' 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 e' 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, societa' controllate e societa' 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 societa' 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 nonche' ai motivi di esclusione che gli Enti capogruppo hanno utilizzato per giustificare il mancato consolidamento dei soggetti controllati/partecipati.

Tale database puo' essere utile alla Corte dei conti, affinche' identifichi, 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 piu' enti (con partecipazioni superiori alle soglie di cui all'art 11-quinquies decreto legislativo n. 118/2011), il metodo da adottare e' comunque quello proporzionale.

Si fa presente la differenza tra l'ambito delle societa' 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 societa' 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 societa' 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 "societa' 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 societa' quotate come «le societa' a partecipazione pubblica che emettono azioni quotate in mercati regolamentati; le societa' che hanno emesso, alla data del 31 dicembre 2015, strumenti finanziari, diversi dalle azioni, quotati in mercati regolamentati», e che a tali societa', 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. E' sufficiente la sussistenza di uno solo dei predetti parametri ai fini della rilevanza.

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

«La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o societa', sia all'insieme degli enti e delle societa' ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di piu' situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento. Si deve evitare che l'esclusione di tante realta' 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 societa', tutte di dimensioni esigue tali da consentirne l'esclusione qualora singolarmente considerate.

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

Come riportato al paragrafo 3.1 del Principio contabile «A decorrere dall'esercizio 2017 sono considerati rilevanti gli enti e le societa' totalmente partecipati dalla capogruppo, le societa' 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 societa'

per la quale e' stato valorizzato il campo "societa' in house", e' 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 e' quella della irreperibilita' 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 calamita' naturali). Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, e' trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione".

Domanda n. 1.3 - La domanda permette di "popolare", di anno in anno, un database a disposizione delle 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'annualita' (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, e' 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 conformita' alle norme e principi contabili nell'individuazione del perimetro da parte dell'Ente territoriale capogruppo. Cio' permette alla Corte dei conti di avere un riscontro circa la "significativita'" 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 e' 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'elaborazione del consolidato, non puo' 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. Cio' in vista di un compiuto esercizio di tutti i poteri (di indirizzo e controllo) all'Ente attribuiti in qualita' di socio (sia esso di maggioranza o minoranza)].

Domanda n. 1.5 - La domanda in questione e' 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 e' volta a verificare se l'Ente territoriale capogruppo ha rispettato l'obbligo di comunicare agli Enti, alle Aziende e alle Societa' incluse nel "Perimetro" che le stesse saranno incluse nel bilancio consolidato del prossimo esercizio.

Domanda 2.2 - La domanda e' 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 nonche' 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 modalita' 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 e' 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, e' 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 societa' del gruppo non sono tra loro omogenei, e' necessario richiedere agli Enti strumentali che adottano la sola contabilita' economico patrimoniale e alle societa' 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 contabilita' economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e societa' controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalita' di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica».

Domanda 2.4 - La domanda e' 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.

Domande 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 piu' Enti/societa' 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). Cio' 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 significativita' 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 e' finalizzata ad accertare se l'Ente ha ricevuto la documentazione contabile e qualitativa in tempi congrui si' da garantire l'elaborazione del bilancio consolidato cosi' come indicato nel Principio contabile. Tale accertamento rileva, in particolare, nell'eventualita' 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 e' 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 capacita' 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, nonche' le poste infragruppo che dovranno essere oggetto di elisione, ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Ad esempio, puo' 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 difformita' nei principi contabili adottati da una o piu' controllate, e' 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 modalita' 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 necessita' di dare conto in nota integrativa delle societa' 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 societa' 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 e' intesa ad accertare se gia' 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 difformita', 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 e' 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, e' 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 piu' ricorrenti.

Esempio 1: Il Comune "Alfa", nell'ambito delle proprie scritture di assestamento relative alla contabilita' economico-patrimoniale, non ha rilevato le cosiddette "fatture da ricevere" tra le quali era inclusa una fattura della propria societa' partecipata "Beta" che gestisce il trasporto scolastico. Di conseguenza nel rendiconto economico-patrimoniale dell'Ente non e' stato rilevato il costo e il relativo debito. Nella casistica in esame l'Ente ha impegnato la spesa in contabilita' 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 societa', in contabilita' civilistica, ha correttamente iscritto il ricavo relativo alla fattura di che trattasi.

Nella trasmissione delle operazioni infragruppo la societa' 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 contabilita' 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 societa' "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 societa' "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 societa' "Alfa" attinente al servizio di trasporto scolastico facente riferimento all'esercizio di competenza. Di conseguenza, e' 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 da' atto che la presente spesa non rappresenta un debito fuori bilancio poiche' per la spesa in questione e' stata correttamente previsto lo stanziamento di spesa nel bilancio di previsione dell'Ente ed e' stato correttamente impegnato l'importo della prestazione nei termini di legge.

Esempio 2: Il Comune "Alfa" ha affidato alla propria societa' 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 e' stato rilevato il costo e il relativo debito. La societa', in contabilita' 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 societa' 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 contabilita' 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 societa' "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 societa' "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 societa' "Beta". Di conseguenza, e' 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 da' 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 sospeso.

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 e' volta a comprendere quale siano state le scelte in merito alla valutazione circa l'irrilevanza 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 e' volta 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 (cioe' tra ente capogruppo e soggetti inclusi nel consolidato), ma anche in senso orizzontale (cioe' tra gli organismi inclusi nel consolidato).

Sezione V: Verifiche sul patrimonio netto e i metodi di consolidamento

Domanda 5.1: La domanda e' volta a verificare se le partecipazioni siano state gia' 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 dovra' verificare che l'Ente capogruppo abbia indicato in nota integrativa le modalita' 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 contabilita' civilistica, i poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili nei confronti dei propri enti e societa'. 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 e' acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione e' contabilizzata in base al criterio del costo».

Domanda 5.2 - La domanda e' volta a verificare se le differenze di consolidamento sono state trattate contabilmente in conformita' 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 e' volta a verificare se vi sono state variazioni da annullamento e quali siano state le modalita' 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 e' 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 e' 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 piu' 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'attivita' di vigilanza.

Domande 6.4, 6.5, 6.6: Le domande sono volte a responsabilizzare l'Organo di revisione in merito all'attendibilita' dei dati trasmessi dall'Ente alla BDAP affinche' possano essere ritenuti idonei per successive elaborazioni anche ai fini del consolidamento dei conti pubblici e in prospettiva supportare l'attivita' istituzionale di policy pubblica.