



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

NOTA METODOLOGICA AL QUESTIONARIO LINEE GUIDA SUL BILANCIO CONSOLIDATO

SEZIONE I: Individuazione GAP e Area di Consolidamento

Domanda n. 1 - La domanda è volta a verificare se gli enti territoriali capogruppo abbiano provveduto per tempo all'individuazione o all'aggiornamento (31 dicembre dell'anno) del "Gruppo amministrazione pubblica" e dei soggetti inclusi nel perimetro di consolidamento. Si rammenta che ai sensi dell'art. 233-bis, co. 3, d.lgs. n. 267 del 18 agosto 2000 (TUEL), gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato. Inoltre, l'art. 57, co. 2-ter del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha ulteriormente modificato l'articolo 232, co. 2, del d.lgs. n. 267/2000, in materia di contabilità economico-patrimoniale dei Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, consentendo, pertanto, a tali enti «di non tenere la contabilità economico-patrimoniale». In tal caso, gli enti locali allegano al rendiconto una situazione patrimoniale al 31 dicembre dell'anno precedente, «redatta secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e con modalità semplificate individuate con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con la Presidenza del Consiglio dei ministri/Dipartimento per gli affari regionali, da emanare entro il 31 ottobre 2019, anche sulla base delle proposte formulate dalla Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali, istituita ai sensi dell'articolo 3-bis del citato decreto legislativo n. 118 del 2011».

Domanda n. 1.3 - La domanda in questione consente di implementare, di anno in anno, le informazioni a disposizione della Corte dei conti relative alla definizione del GAP di ogni ente territoriale capogruppo. Nello specifico, l'obiettivo è raccogliere elementi in merito: alla categoria (di cui al d.lgs. n. 118/2011) a cui appartengono i soggetti controllati/partecipati dall'ente stesso (i quali si distinguono in organismi strumentali, enti strumentali controllati o partecipati, società controllate e società partecipate, secondo le definizioni degli artt. 11-bis, 11-ter, 11-quater e 11-quinquies del d.lgs. n. 118/2011); alla presenza o meno di società definite "in house providing"; alla sussistenza o meno di "affidamenti diretti" da parte dell'ente territoriale capogruppo (o di altri componenti del gruppo) ai soggetti in questione, alle relative percentuali di partecipazione nei soggetti controllati/partecipati; ai motivi di esclusione che gli enti capogruppo hanno utilizzato per giustificare il mancato consolidamento dei soggetti controllati/partecipati.

Tale raccolta di dati consente alla Corte dei conti di identificare, attraverso una serie di controlli incrociati delle risposte al presente questionario, le eventuali incoerenze ed errori nell'individuazione del GAP da parte dell'ente capogruppo. Si ricorda che la nozione di controllo, come esplicitata dagli artt. 11-ter e 11-quater, d.lgs. n. 118/2011, ai soli fini del consolidamento, rileva

anche con riguardo alla metodologia da utilizzare (integrale per gli organismi controllati e proporzionale per gli altri). Si precisa, altresì, che, in caso di controllo congiunto tra più enti (con partecipazioni superiori alle soglie di cui all'art 11-*quinquies* d.lgs. 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, co. 1, lett. b e lett. m, d.lgs. n. 175/2016) e quello del consolidamento, che comprende anche partecipazioni non di controllo. Sono considerate, al fine del consolidamento, anche le società partecipate 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*, d.lgs. 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'articolo 2 del d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175 (TUSP). In particolare, si ricorda che l'art. 2, co. 1, lett. 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, co. 5, del TUSP, si applicano le disposizioni ivi indicate «*solo se espressamente previsto*».

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

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

«*La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, sia all'insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento. Si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo. Si pensi, ad esempio, al caso limite di un gruppo aziendale composto da un considerevole numero di enti e società, tutte di dimensioni esigue tali da consentirne l'esclusione qualora singolarmente considerate.*

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

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

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

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

Domanda n. 2 - La domanda permette di implementare, di anno in anno, le informazioni a disposizione della Corte dei conti 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 1.3). Con riguardo alla colonna denominata "anno di riferimento del bilancio" occorre far presente che, in tale colonna, deve essere indicata l'annualità (del bilancio ovvero del preconsuntivo o della bozza inviata al CdA/Assemblea per l'approvazione) utilizzata per l'individuazione del GAP e del Perimetro di consolidamento. A tal proposito il documento contabile da utilizzare ai soli fini dell'elaborazione degli elenchi in questione, nei termini stabiliti alla domanda n. 1, 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. 3 - La domanda offre un riscontro immediato, sulla base dei controlli effettuati dall'Organo di revisione, in merito alla correttezza e conformità alle norme e principi contabili nell'individuazione del perimetro da parte dell'ente territoriale capogruppo. Ciò permette alla Corte dei conti di valutare la "significatività" dei bilanci consolidati predisposti e trasmessi da parte degli enti alla BDAP.

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

Domanda n. 4 - La domanda è intesa a verificare se, in caso di errata individuazione del perimetro di consolidamento, rispetto a quanto previsto dal Principio contabile (*cfr. domanda precedente*), il Revisore abbia formulato, nel proprio parere al bilancio consolidato, specifico rilievo.

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

Domanda n. 5 - Il quesito intende verificare se l'ente abbia correttamente applicato la normativa in materia di esclusione dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato, in caso di assenza di organismi, enti e società oggetto di consolidamento.

Domanda n. 6 -. Il quesito mira a individuare quali degli organismi rientranti nel perimetro di consolidamento figurino tra i soggetti interessati alla realizzazione di interventi finanziati con le risorse del P.N.R.R. (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza) e risorse complementari (P.N.C. - Piano Nazionale Complementare).

Come previsto dall'art. 9, d.l. n. 77/2021, *«le Amministrazioni centrali e gli enti territoriali provvedono alla realizzazione operativa degli interventi previsti dal PNRR, ..., attraverso le proprie strutture, ovvero avvalendosi di soggetti attuatori esterni individuati nel PNRR, ovvero con le modalità previste dalla normativa nazionale ed europea vigente»*.

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

Domanda 1 - La domanda è volta a verificare se l'ente territoriale capogruppo abbia rispettato l'obbligo di comunicare agli enti, alle aziende e alle società incluse nel "Perimetro" che le stesse saranno incluse nel bilancio consolidato.

Domanda 2 - La domanda mira a constatare se l'ente territoriale capogruppo abbia trasmesso, a ciascuno di tali enti, l'elenco dei soggetti compresi nel consolidato del "Perimetro".

Domanda 3 - La domanda intende verificare se l'ente territoriale capogruppo abbia predisposto e trasmesso, ai soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, le direttive in merito alle tempistiche di elaborazione del bilancio di esercizio, nonché ai metodi valutativi. Inoltre, consente di avere un riscontro sulla data di trasmissione delle direttive stesse ai soggetti del gruppo.

Le Direttive impartite dall'ente territoriale capogruppo, come disciplinato dal paragrafo 3.2 del Principio contabile applicato concernente il Bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. 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 d.lgs. n. 139/15 i bilanci degli Enti strumentali e delle società del gruppo non sono tra loro omogenei, è necessario richiedere agli Enti strumentali che adottano la sola contabilità economico patrimoniale e alle società del gruppo:*
 - 2.1. *le informazioni necessarie all'elaborazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili e lo schema previsti dal d.lgs. n. 118/11, se non presenti nella nota integrativa;*
 - 2.2. *la riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al d.lgs. n. 118/11;*
3. *le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica».*

Domanda 3.2 - La domanda intende esaminare se le direttive impartite dall'ente territoriale ai soggetti del gruppo siano state correttamente definite con riferimento a norme, regolamenti e principi contabili.

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

Domande 4 e 5 - Il gruppo di domande seguenti deve essere compilato solo nel caso in cui un ente territoriale capogruppo utilizzi *sub-holding* per detenere partecipazioni in più enti/società rientranti nel proprio "Gruppo Amministrazione Pubblica". Il fine è quello di accertare se l'ente territoriale capogruppo, nell'ambito della definizione delle proprie direttive ai soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, abbia predisposto specifici indirizzi per l'elaborazione del bilancio consolidato delle *sub-holding*.

Tali quesiti risultano estremamente utili in quanto nella maggior parte dei casi le *sub-holding* non sono obbligate, ai sensi dell'art. 27 del d.lgs. 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 6 - La domanda è finalizzata ad accertare se l'ente abbia ricevuto la documentazione contabile in tempi congrui a garantire l'elaborazione del bilancio consolidato così come indicato nel Principio contabile. Tale accertamento rileva, in particolare, nell'eventualità che il bilancio consolidato sia stato approvato e trasmesso oltre il termine ultimo di legge, per verificare se il predetto ritardo sia imputabile all'ente capogruppo, ovvero ai soggetti partecipati. Ciò consente, indirettamente - nel caso in cui le direttive siano state trasmesse con congruo anticipo (cfr. domanda n. 3.1 in cui è richiesto di indicare la data di trasmissione delle direttive ai soggetti del gruppo) ma i documenti contabili siano comunque stati trasmessi in ritardo da parte dei soggetti controllati/partecipati - di verificare il potere di *Governance* dell'ente capogruppo sui propri soggetti partecipati.

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

Domanda 1 - La domanda intende focalizzare l'attenzione sulle rettifiche di pre-consolidamento indispensabili a uniformare i bilanci, nonché le poste infragruppo che dovranno essere oggetto di elisione, ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti. La difformità nell'adozione dei principi contabili da parte di una o più controllate, è altresì accettabile, qualora essa non incida in misura rilevante rispetto al valore consolidato della voce in questione, sia in termini quantitativi che qualitativi.

In caso di risposta affermativa alla domanda 1, il box sottostante (domanda 1.1) consente di acquisire elementi informativi circa le ragioni che hanno reso necessaria la contabilizzazione delle rettifiche di pre-consolidamento e quale sia la loro origine (ad esempio, asimmetrie temporali causate dalla differente modalità di rilevazione contabile; asimmetrie causate dal differente sistema contabile adottato dai componenti del gruppo rispetto all'ente capogruppo; sfasamenti causati da mancati impegni di spesa/accertamenti da parte dell'ente, ovvero da mancata rilevazione di costi/ricavi da parte degli organismi partecipati).

Domanda 2 - La domanda in questione mira a richiamare l'attenzione dell'ente capogruppo sulla necessità di dare conto, in nota integrativa, delle società che hanno disatteso le direttive impartite dallo stesso.

Domanda 3 - La domanda consente di appurare se l'ente capogruppo abbia riportato, in nota integrativa, le rettifiche di pre-consolidamento apportate ai bilanci delle società che hanno disatteso le direttive impartite.

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

Domande 1 e 2 - Le domande sono intese ad accertare se, già in sede di Rendiconto, l'Organo di revisione dell'ente capogruppo, di concerto con gli Organi di revisione dei soggetti partecipati, abbia

provveduto ad asseverare i propri debiti/crediti reciproci, nonché a dare conto delle eventuali difformità rilevate tra le reciproche posizioni contabili. Per approfondimento si rimanda alla deliberazione Corte dei conti - Sezione delle autonomie n. 2/SEZAUT/2016/QMIG.

Domanda 3 - La domanda consente di verificare se, in sede di istruttoria propedeutica all'emissione del parere al Bilancio consolidato, l'Organo di revisione abbia rilevato incongruenze - con riferimento ai crediti e debiti reciproci tra l'ente e i soggetti del gruppo - tra quanto asseverato in sede di Rendiconto e le partite infragruppo comunicate dai soggetti oggetto di consolidamento.

Domanda 4 - Tali difformità, al pari di quelle rilevate in sede di asseverazione (cfr. domanda 2) devono essere obbligatoriamente riportate in Nota integrativa da parte dell'ente capogruppo che ha predisposto il bilancio consolidato, ai sensi del par. 4.2 del richiamato Principio contabile. In alternativa, compete all'Organo di revisione chiedere le relative informazioni.

Domande 4.2, 4.3, e 4.4 - 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].

Domande 4.4.1 e 4.4.1.1 - Le domande mirano ad appurare se l'Organo di revisione abbia avviato il monitoraggio delle operazioni relative alle discordanze causate da sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti (cfr. Esempio n. 1 delle domande 4.2, 4.3, e 4.4 ex 5, 6, 7) e se tali discordanze siano state superate entro la data di approvazione del bilancio consolidato. In caso contrario, permane l'obbligo di proseguire il monitoraggio al fine di garantire, entro la fine dell'esercizio in corso, il riallineamento delle posizioni contabili rimaste in sospeso.

Domanda 5 - La domanda focalizza l'attenzione sugli accertamenti effettuati dall'Organo di revisione in merito all'avvio della procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio da parte dell'ente capogruppo a seguito di discordanze causate da mancati impegni di spesa (cfr. Esempio n. 2 delle domande 4.2, 4.3, 4.4)

Domanda 6 - La domanda è volta a comprendere quali siano state le scelte in merito alla valutazione circa l'irrelevanza di alcune operazioni contabili infragruppo nell'ambito dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Domanda 6.1 - In questa sede, facendo riferimento alla risposta affermativa alla domanda n. 10 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 7 - La domanda è volta a valutare la correttezza dell'operazione di circolarizzazione delle poste contabili tra l'ente capogruppo e gli altri componenti inclusi nel perimetro del consolidamento in merito all'individuazione e alla conseguente contabilizzazione dei rapporti contabili intercorsi tra i soggetti facenti parte del consolidato. La rideterminazione dei saldi, infatti, non va effettuata solo in senso verticale (cioè tra ente capogruppo e soggetti inclusi nel consolidato), ma anche in senso orizzontale (cioè tra gli organismi inclusi nel consolidato).

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

Domanda 1 - La domanda è volta a verificare se le partecipazioni siano state rilevate, già in sede di rendiconto, con il metodo del patrimonio netto (secondo quanto disposto dal OIC 17 punti 107-112) o se tale criterio di valutazione sia stato adottato solo in sede di elaborazione del bilancio consolidato. In quest'ultimo caso, l'Organo di revisione dovrà verificare che l'ente capogruppo abbia indicato in nota integrativa le modalità tecnico contabili adottate per l'adeguamento del valore delle partecipazioni.

Si fa presente, infatti, che il Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4.4, d.lgs. n. 118/2011, par. 3.2) attribuisce agli enti territoriali capogruppo, nei confronti dei componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica, poteri di controllo e d'indirizzo

analoghi a quelli esercitabili sui propri enti e società. A tal fine, specifica che «*la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo*».

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

Domanda 2 - La domanda è diretta ad accertare se le differenze di consolidamento siano state trattate in conformità a quanto previsto dai principi contabili, al fine di armonizzare le prassi contabili volte a valorizzare correttamente i componenti straordinari del bilancio.

Domanda 3 - In questa sede si chiede conto della contabilizzazione della differenza, negativa e positiva, da annullamento. La domanda indaga sull'eventuale presenza di tali variazioni e sulle modalità tecnico-contabile utilizzate, al fine di verificare il rispetto del principio contabile dedicato. Al riguardo, si ricorda che la contabilizzazione delle differenze da annullamento è disciplinata dall'OIC 17, punti 54 al 56 (trattamento contabile della differenza positiva da annullamento) e punti 57 a 60 (trattamento contabile della differenza negativa da annullamento).

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

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

Domanda 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 e alle recenti modifiche al principio contabile applicato¹ intervenute a seguito dell'emanazione del DM del 01/09/2021.

Tale decreto, infatti, adegua lo schema di bilancio consolidato e il relativo principio contabile applicato recependo gli aggiornamenti già approvati dello schema di stato patrimoniale armonizzato e degli schemi di stato patrimoniale civilistici, al fine di migliorare la coerenza e la qualità dei dati del Conto economico e dello Stato patrimoniale, con particolare riferimento alle voci riguardanti il patrimonio netto.

In particolare, è previsto che negli schemi di conto economico e di stato patrimoniale del bilancio consolidato le quote di pertinenza di terzi (Fondo di dotazione/riserve e risultato economico d'esercizio) vengano rappresentate distintamente da quelle di pertinenza del gruppo, assumendo un rilievo autonomo rispetto al valore complessivo del patrimonio netto del gruppo.

Un aspetto particolare su cui prestare attenzione riguarda la determinazione della quota di pertinenza di terzi nei casi in cui si rendessero necessarie rettifiche di pre-consolidamento per riconciliare le reciproche partite debitorie e creditorie pregresse. In tale ipotesi occorre verificare che siano stati opportunamente adeguati sia il valore delle partecipazioni, sia le poste del patrimonio netto, anche per le parti riferite alle quote di pertinenze di terzi.

SEZIONE VI: Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa

Domande 1, 1.1 e 1.2 - Le domande consentono di verificare se la nota integrativa fornisca ai soggetti interessati compiute informazioni circa le dinamiche economico-patrimoniali ed anche contabili che hanno caratterizzato la gestione dell'esercizio consolidato per l'anno oggetto di indagine. Al tempo stesso la nota integrativa arricchisce il bagaglio conoscitivo con informazioni di dettaglio che superano il periodo temporale osservato; in tal modo vengono poste le basi per un monitoraggio e controllo sempre più vicino all'esercizio in corso. Inoltre, la domanda consente all'Organo di revisione di evidenziare direttamente alla Corte dei conti eventuali carenze e asimmetrie informative rilevate nel corso dell'attività di vigilanza.

¹ Il Principio contabile concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al Dlgs. n. 118/2011) al paragrafo 4.4 indica in maniera chiara ed inequivocabile quali siano i metodi da applicare per il consolidamento dei conti pubblici negli Enti territoriali prevedendo, per gli Enti e Società in cui si configura la fattispecie del controllo (sia esso diretto o indiretto) da parte della Capogruppo, l'utilizzo del metodo c.d. "integrale" secondo cui i bilanci dei componenti del gruppo, opportunamente rettificati, sono aggregati voce per voce per l'intero importo delle voci contabili.

Inoltre, il Principio richiamato specifica che *"nel caso di applicazione del metodo integrale, in presenza di partecipazioni non totalitarie, nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo del gruppo.*

A tal fine, alle voci del patrimonio netto e al risultato dell'esercizio di ciascun ente o società controllati con partecipazioni non totalitarie si applicano le percentuali che identificano le quote di pertinenza di terzi, tenendo conto delle rettifiche di consolidamento".

In merito occorre richiamare anche i Principi contabili dell'Organismo Italiano di Contabilità – ai quali bisogna far ricorso ai sensi di quanto disposto nel paragrafo n. 6; in particolare, il Documento n. 17 *"Bilancio consolidato e metodo del Patrimonio netto"*, al punto 15 chiarisce le peculiarità del metodo di consolidamento integrale prevedendo *"l'integrale attrazione di attività e passività e di costi e ricavi delle imprese appartenenti all'area di consolidamento. Ciascuna attività e passività si considera per la totalità del suo valore, ai fini del consolidamento. [...]"*.

Il metodo di consolidamento integrale, secondo la teoria della Capogruppo (c.d. *"parent company theory"*), pertanto, contempera sia l'esigenza di fornire una completa informazione delle consistenze patrimoniali ed economiche del gruppo nella sua interezza, sia l'esigenza di dare informazione circa il reale risultato economico d'esercizio e la consistenza del patrimonio netto del gruppo attraverso l'evidenziazione delle interessenze di terzi.

Domande 2, 3 e 4 - Le domande sono volte a responsabilizzare l'Organo di revisione in merito all'attendibilità dei dati trasmessi dall'ente alla BDAP affinché possano essere ritenuti idonei per successive elaborazioni, anche ai fini del consolidamento dei conti pubblici nazionali e, in prospettiva, supportare l'attività istituzionale sulle politiche di finanza pubblica. In tal senso è richiesto se sia stata verificata la puntuale trasmissione - entro il termine massimo di 30 giorni dall'approvazione - del bilancio consolidato e, conseguentemente, se i contenuti in formato XBRL corrispondono a quelli approvati in sede di deliberazione consiliare. Nel caso in cui l'ente non abbia adempiuto all'invio, il revisore, impossibilitato a verificare tale ultima condizione (cfr. domanda 3), fornirà risposta attraverso l'opzione "Non ricorre la fattispecie" e verificherà se siano stati rispettati i divieti dell'art. 9, co. 1-*quinquies*, decreto-legge n. 113/2016, convertito nella legge n. 160/2016 (cfr.domanda 4). Al riguardo si precisa che, qualora il bilancio consolidato sia stato regolarmente trasmesso in BDAP nei termini fissati dalla legge, l'Organo di revisione dichiarerà la mancata ricorrenza della fattispecie in esame.