



**CORTE DEI CONTI**  
**SEZIONE DELLE AUTONOMIE**

**LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEGLI ORGANI DI  
REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA DEGLI ENTI  
TERRITORIALI SUL BILANCIO CONSOLIDATO PER  
L'ESERCIZIO 2021**

**DELIBERAZIONE N. 17/SEZAUT/2022/INPR**







## CORTE DEI CONTI

### SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 17/SEZAUT/2022/INPR

Adunanza del 4 novembre 2022

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Guido CARLINO

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione	Francesco PETRONIO, Fabio VIOLA, Maria Teresa POLITO, Anna Maria Rita LENTINI, Antonio CONTU, Marco PIERONI, Roberto BENEDETTI, Stefano SIRAGUSA, Maria Annunziata RUCIRETA, Sonia MARTELLI, Anna Luisa CARRA, Rossella SCERBO, Claudio CHIARENZA, Maria Elisabetta LOCCI, Vincenzo PALOMBA, Massimo GAGLIARDI, Maria Teresa POLVERINO, Emanuela PESEL, Irene THOMASETH, Giuseppe TAGLIAMONTE;
Consiglieri	Stefania FUSARO, Dario PROVVIDERA, Marcello DEGNI, Stefano GLINIANSKI, Francesco BELSANTI, Maria Rita MICCI, Luigi DI MARCO, Amedeo BIANCHI, Filippo IZZO, Michela MUTI, Fabrizio GENTILE;
Primi Referendari	Alessandra CUCUZZA;
Referendari	Giovanni NATALI, Anna Laura LEONI.

Visto l'art. 100, secondo comma, 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, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

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'articolo 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;

Considerata l'esigenza di aggiornare le linee guida sul bilancio consolidato approvate con deliberazione n. 16/SEZAUT/2020/INPR;

Valutate le osservazioni pervenute dai Presidenti delle Sezioni regionali di controllo, ai quali lo schema della relazione-questionario allegato alle linee guida è stato previamente trasmesso;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 1012 del 28 ottobre 2022 di convocazione dell'odierna adunanza della Sezione delle autonomie;

Vista la nota del Presidente preposto alla funzione di coordinamento della Sezione delle autonomie n. 1013 del 28 ottobre 2022 con la quale si comunica ai componenti della Sezione che sarà possibile anche il collegamento da remoto;

Uditi i Relatori, Consiglieri Stefania Fusaro e Luigi Di Marco;

### **DELIBERA**

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le Linee guida, nonché il relativo questionario e la nota metodologica, per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti territoriali sul bilancio consolidato 2021, ai sensi dell'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.

Così deliberato nell'adunanza del 4 novembre 2022.

I Relatori

Stefania FUSARO  
(firmato digitalmente)

Luigi DI MARCO  
(firmato digitalmente)

Il Presidente

Guido CARLINO  
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria l'11 novembre 2022

Il Dirigente  
Gino GALLI  
(firmato digitalmente)



## CORTE DEI CONTI

### SEZIONE DELLE AUTONOMIE

#### **LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEGLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA DEGLI ENTI TERRITORIALI SUL BILANCIO CONSOLIDATO PER L'ESERCIZIO 2021**

1. Nell'ambito dell'analisi degli andamenti complessivi della finanza regionale e locale, la lettura coerente e unitaria dei conti di tutti i centri di spesa risponde ad una funzione di *accountability* del bilancio e assume uno specifico rilievo con riguardo all'aspetto delle partecipazioni pubbliche.

La verifica degli equilibri di bilancio degli enti territoriali si determina, dunque, anche sulla base dei risultati della gestione delle partecipazioni detenute dal "Gruppo Ente territoriale" (art. 1, commi 3 e 4, d.l. n. 174/2012; art. 148-bis, d.lgs. n. 267/2000).

L'esigenza del consolidamento delle risultanze di bilancio degli enti con quelle delle gestioni esternalizzate, in funzione della trasparenza e della responsabilizzazione dei diversi livelli di governo, è stata introdotta dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, recante "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione" e rappresenta un portato del sistema di contabilità armonizzata (art. 11 del d.lgs. n. 118/2011, attuativo della legge delega n. 42/2009, novellato dal d.lgs. n. 126/2014), unitamente all'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale su cui il bilancio consolidato si fonda.

L'obbligo di redazione del bilancio consolidato per gli enti in contabilità armonizzata appare coerente con i principi contabili internazionali per il settore pubblico (*IPSAS - International Public Sector Accounting Standards*), con i quali si è attribuito particolare rilievo a tale rappresentazione contabile, nella sua duplice e sinergica valenza informativa e gestionale.

Le stesse disposizioni dettate dal d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge n. 213/2012, nell'intento di rafforzare i controlli della Corte dei conti, hanno previsto, innovando l'art. 148-bis TUEL, che le Sezioni regionali di controllo, nell'esaminare i bilanci e i rendiconti degli enti locali, tengano conto dei risultati delle partecipazioni societarie. Inoltre, l'art. 147 del TUEL, al co. 2, lett. d), prevede che il sistema di controllo interno sia, 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'articolo 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».* Ulteriormente, l'art. 147-*quater* del TUEL, al co. 4, precisa che *«i risultati complessivi della gestione dell'Ente locale e delle aziende partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica».* Un ulteriore specifico riferimento al bilancio consolidato è previsto nell'art. 233-*bis* del Tuel che esonera dall'obbligo gli enti locali con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti.

Anche per le Regioni e Province autonome, la previsione dell'art. 1, co. 4, del d.l. n. 174/2012, dispone che le Sezioni Regionali di controllo verifichino *«altresì che i rendiconti delle regioni tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività regionale e di servizi strumentali alla regione (...)».*

La materia dell'efficiente gestione e della *governance* delle partecipazioni pubbliche è oggetto di specifica disciplina nel d.lgs. n. 175/2016. La recente modifica all'art. 5 del *corpus* normativo del TUSP, disposta dall'art. 11 della legge 5 agosto 2022, n. 118, assegna nuove funzioni alla Corte dei conti, che, nelle proprie articolazioni territoriali, è chiamata a pronunciarsi sugli atti delle Regioni e degli enti locali, nonché dei loro enti strumentali, delle Università o delle altre istituzioni pubbliche di autonomia aventi sede nella Regione, con riguardo alle delibere di istituzione di società partecipate pubbliche o di acquisto di partecipazioni, in riferimento all'obbligo ostensivo di congrua motivazione, che grava sulle Amministrazioni, per tali delibere (cfr. Corte conti, Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 16 /SSRRCO/QMIG/2022).

In considerazione dell'ampiezza e della rilevanza del fenomeno delle partecipazioni pubbliche in sede locale, al precipuo scopo di assicurare la generale uniformità dei comportamenti dei revisori contabili degli anzidetti enti, la Sezione delle autonomie ha adottato le prime linee guida sul bilancio consolidato con la deliberazione n. 18/SEZAUT/2019/ INPR, con l'intento di integrare quelle emanate a norma dell'art. 1, co. 3, del d.l. n. 174/2012 e dell'art. 1, commi 166 e ss., della legge n. 266/2005, per le relazioni degli Organi di revisione dei conti sui bilanci di previsione e sui rendiconti degli enti territoriali.

Dette linee guida sono state successivamente revisionate (deliberazione n. 16/SEZAUT/2020/INPR), avuto riguardo a quanto emerso in sede di prima applicazione ed in relazione alle modifiche normative intervenute *medio tempore*; lo scorso anno sono state semplicemente confermate le precedenti, con un comunicato sul sito della Corte, in assenza di specifiche novità.

**2.** Gli odierni indirizzi sono volti ad aggiornare alcuni contenuti del questionario e della nota metodologica in relazione alla recente modifica del principio contabile applicato n. 4/4 allegato al d.lgs. n. 118/2011, in vigore per il bilancio consolidato 2021.

Nello specifico, con riferimento al metodo integrale per il consolidamento dei bilanci delle società controllate a partecipazione pubblica non totalitaria (teoria della “Capogruppo” o c.d. “parent company theory”), richiamato nel principio contabile applicato al bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118/2011), sono state aggiornate, sia nel questionario che nella nota metodologica esplicativa, le parti relative alla determinazione delle quote dell’utile e del patrimonio netto di pertinenza di terzi, secondo quanto disposto dal principio contabile rettificato, giusta la modifica introdotta dal decreto del 1 settembre 2021, adottato dal Ministero dell’economia e delle finanze- Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell’interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie.

Il principio contabile applicato dispone che *«Il bilancio consolidato è (...) lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo inteso come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna, funzioni che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo né da una loro semplice aggregazione»*. Lo stesso principio, al paragrafo 4.4, prevede, 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 di consolidamento c.d. “integrale”, secondo il quale i bilanci dei componenti del gruppo, opportunamente rettificati, sono aggregati voce per voce per l’intero importo delle voci contabili.

A seguito dell’intervenuta modifica con il citato decreto del 1° settembre 2021, il principio dispone, 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 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 definitiva, la modifica adegua agli schemi civilistici lo stato patrimoniale consolidato e il conto economico consolidato di cui al principio 4/4 allegato al d.lgs. n. 118/2011, rappresentando la quota di pertinenza di terzi non più come una porzione della quota della voce complessiva concernente il gruppo, ma come importo da sommarsi ad essa.

**3.** Le presenti linee guida, inoltre, intendono rendere la formulazione dei quesiti e della nota metodologica più aderenti al contesto attuale e in tale prospettiva si collocano le circoscritte richieste informative sull’esistenza, all’interno del perimetro di consolidamento, di soggetti attuatori o di supporto tecnico-operativo (ai sensi dell’art. 9, d.l. n. 77/2021) alla realizzazione di interventi finanziati con le risorse del P.N.R.R.

L’esistenza di una relazione diretta con gli organismi partecipati nell’ambito delle responsabilità tecnico-operative afferenti l’attuazione degli interventi per la ripresa e

resilienza, costituisce un' informazione interessante nel caso in cui in sede di controllo si proceda con ulteriori approfondimenti, anche prospettici, volti a quantificare l' apporto reso da tali soggetti nella realizzazione dei progetti di investimento, unitamente agli accordi ( e alle condizionalità ) previsti tra i diversi componenti del Gruppo.

Tale ipotesi, sebbene al momento presumibilmente limitata ai soli enti che abbiano un portafoglio di progetti già avviati, ovvero ai progetti già finanziati e successivamente riconvertiti ed attratti nella specifica disciplina PNRR, potrebbe rappresentare un ulteriore campo di indagine per le Sezioni regionali di controllo nell' ambito degli accertamenti volti a valutare il corretto utilizzo delle risorse destinate ad interventi sul territorio.

Ciò a maggior ragione nel caso in cui l' organismo partecipato, rientrando nel perimetro di consolidamento, assuma la veste giuridica di "soggetto attuatore" di interventi finanziati con risorse PNRR/PNC.

In tal caso le Sezioni regionali, tenuto anche conto della consistenza economica degli interventi e della percentuale di partecipazione della capogruppo, possono verificare se sia stata indicata in nota integrativa l' esistenza di un rischio (art. 38, co. 1, lett. o-sexies, d.lgs. n. 127/1991) relativo al mancato raggiungimento degli obiettivi previsti dal PNRR e del conseguente potenziale obbligo di restituzione delle risorse ricevute, che, se non assolto per insufficienza delle risorse disponibili in capo all' organismo partecipato, potrebbe avere effetti negativi sugli equilibri dell' ente di riferimento.

**4.** Il questionario, rivolto all' organo di revisione degli enti obbligati a presentare il bilancio consolidato riproduce lo schema di quello precedente, essendo articolato in sei sezioni.

La sezione prima (*"Individuazione GAP e Area di consolidamento"*) è dedicata alla corretta individuazione del Gruppo amministrazione pubblica e del perimetro di consolidamento, secondo le prescritte modalità. Nella parte conclusiva è stato inserito un quesito volto a verificare se nel perimetro di consolidamento rientrino organismi interessati alla realizzazione di interventi finanziati con le risorse del PNRR o PNC, nonché una tabella che raccoglie i dati dell' organismo (denominazione, codice fiscale) e il ruolo svolto dallo stesso nella realizzazione degli interventi, in qualità di soggetto attuatore oppure di supporto tecnico-operativo.

La sezione seconda (*"Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato"*) è volta a verificare se l' ente territoriale capogruppo abbia espletato le attività prodromiche al consolidamento, nonché abbia 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 (*"Rettifiche di pre-consolidamento ed elisione delle operazioni infragruppo"*) indica le principali verifiche sulla corretta attività di omogeneizzazione dei bilanci e di eliminazione delle partite reciproche.



La sezione quarta (*“ Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo”*) evidenzia come i revisori, nell’ambito della circolarizzazione dei crediti e debiti, siano tenuti a presidiare l’avvenuta asseverazione dei saldi reciproci tra ente capogruppo e organismi inclusi nel perimetro. Detto adempimento – oltre a porsi quale presidio per il mantenimento anche prospettico degli equilibri di bilancio, evitando l’insorgenza di passività latenti in capo all’ente socio – assume particolare rilievo in sede di consolidamento, segnatamente ai fini delle operazioni di elisione delle partite infragruppo, in quanto preordinato a garantire la perfetta corrispondenza tra le poste creditorie e debitorie degli enti e le reciproche registrazioni tenute dai rispettivi organismi. Sul punto si richiama il principio per cui *«trattasi di un obbligo informativo che è parte integrante della relazione sulla gestione allegata al rendiconto - rientrando nella responsabilità dell’organo esecutivo dell’Ente territoriale illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri Enti strumentali e società controllate/partecipate - fermo restando che l’obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli Enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati, per garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori»* (cfr. C. conti, deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

La sezione quinta (*“ Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto”*), tende a rilevare la correttezza nella determinazione del patrimonio del “gruppo amministrazione pubblica”, evidenziando anche le recenti modifiche all’allegato 4/4 del principio contabile applicato, introdotte dal decreto 1° settembre 2021, di cui si è già detto.

La sezione sesta (*“ Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa”*), evidenzia 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.

Il questionario è corredato dalla nota metodologica che, nell’esplicare lo scopo a cui tende ogni domanda, intende fornire un ausilio all’organo di revisione in merito alle verifiche necessarie.

5. Le linee guida della Sezione delle autonomie, quale “espressione delle Sezioni regionali di controllo” (art. 9, *“Regolamento per l’organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti”*), assicurano il necessario coordinamento delle attività di controllo e le informazioni acquisite attraverso i correlati questionari rappresentano un ausilio per le verifiche spettanti alle Sezioni regionali, cui competono tutti gli ulteriori approfondimenti istruttori ritenuti necessari, tenendo anche conto degli specifici regimi di disciplina delle Regioni a statuto speciale e delle 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.

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 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.

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

Gli organi di revisione hanno 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.

7. In ordine alle modalità di compilazione e di invio della relazione-questionario sul bilancio consolidato 2021 è necessario collegarsi al sito della Corte dei conti, area "Servizi", attraverso il *link* <https://servizionline.corteconti.it/> e accedere alla piattaforma dedicata denominata "**Questionari Finanza Territoriale**", tramite utenza SPID, dove sarà disponibile il questionario per la compilazione.

Gli utenti sprovvisti di un "profilo" abilitato saranno automaticamente indirizzati ad una pagina di profilazione per l'accreditamento.

I nuovi utenti non ancora profilati sul sistema FITNET, sempre provvisti di utenza SPID, al primo accesso al sistema saranno indirizzati alla procedura di profilazione.

La procedura informatica guiderà l'utente alla compilazione della richiesta di abilitazione al nuovo profilo, attraverso una pagina di registrazione, che indicherà "*step by step*" le fasi tramite le quali completare l'accesso.

Per qualsiasi criticità inerente allo SPID sarà necessario contattare l'assistenza tecnica del proprio Provider, mentre, nell'applicativo "Questionari Finanza Territoriale" sarà possibile contattare l'assistenza, attraverso il *link* "Assistenza".

La Sezione delle autonomie comunicherà la data dalla quale sarà resa disponibile agli utenti la versione *on-line*, con apposito avviso che sarà pubblicato sulla piattaforma FitNet.

Non sono ammesse differenti modalità di trasmissione. In proposito, si richiama l'attenzione sulla necessità che la presente relazione-questionario riguardante il bilancio consolidato per l'anno 2021 sia trasmessa alla Corte dei conti, con le suindicate modalità, nel termine stabilito dalle Sezioni regionali per gli Enti territoriali di rispettiva competenza.



