

Approfondimento n. 11 – 1 giugno 2020

BILANCIO CONSOLIDATO 2019:

CHECK LIST ADEMPIMENTI OPERATIVI

Caterina Roncati

Introduzione

Dopo le proroghe già previste dal Decreto Cura Italia per il Bilancio di previsione 2020 ed il Rendiconto 2019, l'art. 110 del Decreto Rilancio (DL 34/2020) è intervenuto sui termini per l'approvazione del bilancio consolidato di regioni ed enti locali, posticipandone la scadenza al 30 novembre 2020. Tale intervento, certamente opportuno in considerazione della fase straordinaria attraversata dal Paese, risulta peraltro coerente con il posticipo da fine aprile a fine giugno dei termini per l'approvazione del bilancio delle società partecipate introdotta dall'art. 106 del DL 18/2020.

Il maggior termine a disposizione dell'ente capogruppo rappresenta un'occasione utile per riprendere ed impostare nel modo più attento possibile il percorso procedurale che porta alla predisposizione del bilancio consolidato. Ciò anche alla luce dell'importante novità introdotta lo scorso anno, ovvero la relazione che l'organo di revisione dell'ente locale è tenuto ad inviare alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti circa i criteri e le modalità di predisposizione del bilancio consolidato.

Lo scorso anno le linee guida erano state introdotte a fine luglio, non consentendo pertanto a molti enti capogruppo (che da lì a due mesi avrebbero dovuto approvare il proprio bilancio consolidato), di allineare il proprio percorso procedurale alle richieste ed alle aspettative della magistratura contabile.

Per il consolidato 2019, complice anche il differimento della scadenza, ogni capogruppo dispone di adeguati tempi per aggiornare il proprio percorso procedurale al fine di curare tutti i passaggi oggetto di verifica da parte della Corte dei conti. Obiettivo di questa nota operativa è proprio quello di evidenziare i passaggi più delicati ed attenzionati dall'organo di controllo al fine di suggerire un potenziamento delle procedure di predisposizione del consolidato in grado di migliorare la rilevanza informativa del documento ed al contempo disporre di informazioni esaustive per riscontrare il questionario che l'organo di revisione è tenuto ad inviare alla Corte dei conti. I prossimi paragrafi, che seguono l'ordine delle diverse sezioni in cui si articolava il questionario 2019, richiamano le domande contenute in tale documento e contengono una pratica check list per verificare che tutti i passaggi siano condotti in linea con le norme, i principi contabili e la prassi più autorevole.



1. Individuazione GAP e Area di Consolidamento

La prima sezione del questionario è dedicata alla verifica circa l'iter ed i criteri adottati per la definizione del Gruppo Pubblico Locale e per l'individuazione degli organismi da ricomprendere nel perimetro di consolidamento. Rispetto agli ambiti oggetto di verifica nel questionario 2019, si raccomanda di porre particolare attenzione al rapporto con l'organo di revisione già a partire dalla delibera di definizione del perimetro; poiché adottata dalla Giunta, è elevato il rischio che la stessa possa essere trasmessa e condivisa con i revisori solo in prossimità delle procedure di predisposizione/approvazione del consolidato, senza lasciare spazio ad una verifica o contraddittorio che potrebbe anche portare ad una variazione del gruppo di organismi da consolidare.

Le domande della Sezione I - Individuazione GAP e Area di Consolidamento

- 1.1 È stata adottata la deliberazione di Giunta dell'Ente capogruppo per l'approvazione degli elenchi di cui al par. 3.1 del Principio contabile 4/4 del d.lgs. n. 118/2011? Indicare gli estremi della relativa deliberazione (n. ____ , GG/MM/AAAA)
- 1.2 In caso di risposta positiva al quesito 1.1 indicare le aziende, le società e gli enti inseriti nell'elenco 1 di cui al par. 3.1 del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs.n.118/2011).
- 1.2.1 Se indicato "altro" nella colonna "Motivo di esclusione dal perimetro di consolidamento, specificare:
- 1.3 Indicare le aziende, le società e gli enti inseriti nell'elenco 2 di cui al par. 3.1 del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118/11)
- 1.4 Il perimetro di consolidamento è stato individuato in conformità al Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118/2011)?
- 1.5 È stata rilevata, nel parere dell'Organo di revisione, apposita osservazione in merito alla mancata corrispondenza del perimetro di consolidamento con le disposizioni del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (All. 4/4 al d.lgs. n. 118/11)? In caso di risposta affermativa sintetizzare i rilievi formulati e gli eventuali chiarimenti forniti dall'Ente:
- 1.6 In caso di assenza di organismi enti e società oggetto di consolidamento, è stato formalmente dichiarato in sede di rendiconto la mancata approvazione del bilancio consolidato?

Di seguito le raccomandazioni pratiche per la verifica dei passaggi operativi correlati all'individuazione del GAP e dell'Area di consolidamento.

Check list Sezione I

- ☞ Predisporre elenco generale di tutti gli organismi partecipati al 31.12.2019, distinguendo in due macro gruppi: enti strumentali (aziende speciali, consorzi, fondazioni, associazioni, ASP,) e società di capitali
- ☞ Verificare sussistenza dei requisiti di controllo o partecipazione per inserimento nel GAP (più estesi per enti strumentali, più selettivi per società di capitali)
- ☞ Prestare attenzione ad Associazioni o Fondazioni ex Ipab per cui non sussistono presupposti di controllo anche in caso di designazione della maggioranza degli amministratori (c. 3 art. 4 D. Lgs. 117/2012)
- ☞ Analizzare organismi ricompresi nel GAP (elenco 1) e verificare cause di esclusione da Area Consolidamento (elenco 2); possibili fattispecie: irrilevanza contabile (valido per tutti) o irrilevanza quote (valido per società di capitali)
- ☞ Prestare attenzione alle eccezioni per organismi a controllo pubblico affidatari diretti di servizi (sempre ricompresi in area consolidamento)
- ☞ (Eventuale) Motivare impossibilità di consolidamento per altre cause (es. indisponibilità dati contabili enti solo in contabilità finanziaria)
- ☞ Importante: trasmettere delibera del perimetro di consolidamento ad organo di revisione e richiedere riscontro prima dell'avvio delle procedure di consolidamento (segnalare casi particolari quali ad esempio enti solo in contabilità finanziaria)

- ☞ Assenza organismi da consolidare: formalizzazione mancata approvazione del bilancio consolidato in delibera che approva rendiconto 2019 (o prima deliberazione consiliare utile se già approvato)

2. Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato

La seconda sezione del questionario è dedicata alle procedure di interazione tra l'ente capogruppo e gli organismi ricompresi nel perimetro di consolidamento; in particolare le domande mirano a verificare la tempestività e la completezza delle indicazioni fornite agli organismi da consolidare; anche in questa fase si raccomanda di operare in stretto contatto con l'organo di revisione, che deve essere informato delle procedure e delle comunicazioni effettuate. Dal punto di vista del rapporto con gli enti, si raccomanda di applicare le facoltà ed i poteri che il principio contabile applicato assegna al capogruppo; in tal senso è importante che l'ente richieda ed ottenga anche la predisposizione del bilancio delle partecipate riclassificato secondo gli schemi del D. Lgs. 118/2011.

Le domande della Sezione II Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato

- 2.1 L'Ente territoriale capogruppo ha comunicato agli Enti, alle Aziende e alle Società la loro inclusione nel "Perimetro di consolidamento"?
- 2.2 L'Ente territoriale capogruppo ha trasmesso a ciascuno di tali Enti l'elenco dei soggetti compresi nel "Perimetro di consolidamento"?
- 2.3 Sono state elaborate e trasmesse le direttive di cui al paragrafo 3.2 lett. c) del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118/2011) da parte dell'Ente territoriale capogruppo? In caso di risposta affermativa indicare la data della trasmissione:
- 2.4 Le direttive di cui al punto 2.1 sono state valutate dall'Organo di revisione come corrispondenti a norme, regolamenti e principi contabili? In caso di risposta affermativa sintetizzare i rilievi formulati e gli eventuali chiarimenti forniti dall'Ente:
- 2.5 In presenza di sub holding l'Ente capogruppo, nell'ambito della predisposizione del proprio consolidato, ha fornito indirizzi rispetto ai criteri di valutazione di bilancio delle proprie sub-holding?
- 2.6 In presenza di sub holding l'Ente capogruppo, nell'ambito della predisposizione del proprio consolidato, ha fornito indirizzi rispetto alle modalità di consolidamento compatibili con la disciplina civilistica?
- 2.7 L'ente territoriale capogruppo ha ricevuto la documentazione contabile da parte dei propri componenti del gruppo entro i termini di legge (20 luglio)? In caso di risposta negativa, indicare i motivi con riferimento con ciascun componente inadempiente:

Di seguito le raccomandazioni pratiche per la verifica dei passaggi operativi correlati alle comunicazioni ed alle direttive per l'elaborazione del consolidato.

Check list Sezione II

- ☞ Inviare tempestivamente la delibera di definizione del perimetro di consolidamento ad ogni organismo incluso nello stesso, in cui sia possibile rilevare l'elenco degli altri organismi; raccomandabile allegare alla delibera anche le direttive di cui ai punti seguenti
- ☞ Predisporre il documento tecnico in cui elaborare direttive riguardanti tempi, modalità e natura delle informazioni che gli organismi ricompresi nel perimetro devono trasmettere all'ente capogruppo
- ☞ Specificare nelle direttive che i singoli organismi ricompresi nel perimetro sono tenuti a riclassificare il loro bilancio secondo gli schemi del D. Lgs. 118/2011
- ☞ Specificare agli organismi che non predispongono il bilancio secondo l'anno solare, di approntare situazione economico patrimoniale riferita al periodo 1/1/2019 – 31/12/2019
- ☞ In caso di presenza nel perimetro di gruppi di imprese che predispongono un proprio consolidato, ricomprendere nelle direttive specifici indirizzi che raccordino la disciplina civilistica con le previsioni del principio contabile applicato

- ☞ Prevedere nelle direttive un termine prefissato per la trasmissione dei dati e delle informazioni necessarie al consolidamento (20 luglio secondo il principio contabile; quest'anno può essere portato al 20 settembre)
- ☞ Condivisione dello schema di direttive con organo di revisione per recepire eventuali osservazioni

3. Rettifiche di pre-consolidamento ed elisioni delle operazioni infragruppo

La terza sezione del questionario è dedicata ad un passaggio molto tecnico della procedura di consolidamento, quello finalizzato alla verifica circa l'uniformità dei diversi bilanci da aggregare; in questa fase possono emergere importanti disallineamenti che è importante seguire con la collaborazione dei referenti delle partecipate e di cui occorre presentare e motivare la risoluzione nei documenti di accompagnamento del consolidato.

Le domande della Sezione III Rettifiche di pre-consolidamento ed elisioni delle operazioni infragruppo

3.1 Nell'ambito delle attività di controllo, l'Organo di revisione economico-finanziaria ha verificato che siano state contabilizzate le rettifiche di pre-consolidamento indispensabili a rendere uniformi i bilanci da consolidare? In caso di risposta affermativa specificare le motivazioni che hanno reso necessaria la contabilizzazione di rettifiche di pre-consolidamento e la loro origine:

3.2 In caso di rettifiche effettuate direttamente dall'Ente capogruppo, dovute al mancato rispetto delle direttive di consolidamento impartite dall'Ente stesso, sono stati riportati in nota integrativa i componenti del gruppo che hanno disatteso le Direttive?

3.3 In caso di rettifiche effettuate direttamente dall'Ente capogruppo, dovute al mancato rispetto delle direttive di consolidamento impartite dall'Ente stesso, sono state riportate in nota integrativa le procedure e le ipotesi di lavoro adottate per l'elaborazione del bilancio consolidato (Nota 4)?

Di seguito le raccomandazioni pratiche per la verifica dei passaggi operativi correlati alle rettifiche di pre-consolidamento ed alle elisioni delle operazioni infragruppo.

Check list Sezione III

- ☞ Assicurarsi (anche tramite specifiche indicazioni da prevedersi nelle direttive) di poter disporre in tempo utile, dei bilanci degli organismi del perimetro e delle loro indicazioni circa i rapporti infragruppo
- ☞ Sollecitare eventuali organismi ritardatari nel fornire le informazioni ed i chiarimenti necessari, ponendo (e formalizzando) un termine ultimo oltre al quale l'ente capogruppo procederà in autonomia
- ☞ Verificare criteri di contabilizzazione adottati dall'ente capogruppo e dagli organismi del perimetro ed individuare i casi più rilevanti di disallineamento (si veda appendice tecnica all'allegato 4/4 al D. Lgs. 118/2011 – Fase 1 Uniformità)
- ☞ Individuare casi di disallineamento dovuti ad imperfezioni nella tenuta della contabilità economico patrimoniale dell'ente capogruppo (es. mancata rilevazione di costi e ricavi per fatture da ricevere/ emettere e relativi debiti/ crediti)
- ☞ Apportare rettifiche di pre-consolidamento prima di procedere con aggregazione bilanci ed applicazione rettifiche relative ai rapporti infragruppo
- ☞ Predisporre prospetti descrittivi delle operazioni di elisione dei rapporti infragruppo con richiamo dell'impatto in partita doppia
- ☞ Predisporre prospetto riepilogativo con elenco operazioni di pre-consolidamento e di elisione, unitamente a sintetica descrizione da inserire in nota integrativa

4. Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo

Anche la quarta sezione è dedicata ad un passaggio molto tecnico del processo di consolidamento, quello riferito alla verifica dei saldi reciproci e delle conseguenti rettifiche da apportare al documento di gruppo. Per alleggerire tale fase è importante iniziare ad operare con molta precisione a partire dalla nota al rendiconto circa la parificazione ed asseverazione dei rapporti di crediti e debito tra capogruppo e partecipate; in tale sede sarebbe altresì utile estendere la verifica anche ai rapporti economici tra le parti, che rappresentano spesso anche un valido supporto per la ricostruzione dei disallineamenti nelle poste patrimoniali.

Le domande della Sezione IV Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo

4.1 L'Organo di revisione dell'Ente capogruppo e gli organi di controllo dei rispettivi componenti del Gruppo, hanno opportunamente asseverato i crediti e i debiti reciproci di cui all'art. 11, comma 6, lett. j) del d.lgs n. 118/2011 in sede di chiusura del Rendiconto della gestione dell'esercizio precedente a quello in corso (Delibera Sezione autonomie n. 2/2016)?

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

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

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

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

4.6 In caso di mancata adozione dei provvedimenti necessari a definire le posizioni di debito e credito tra Ente capogruppo e i suoi componenti per il riallineamento delle partite reciproche, l'organo di revisione ha avviato le opportune procedure di monitoraggio per le discordanze relative a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti?

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

4.8 Nell'ipotesi in cui tali discordanze siano state dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'Ente Capogruppo a fronte di maggiori debiti, accertati dall'organo ed effettivamente dovuti, nei confronti dei rispettivi componenti del gruppo, è stata attivata la procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio?

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

4.10 In caso di risposta affermativa alla domanda precedente, è stata data opportuna motivazione in nota integrativa in merito al loro ammontare e all'incidenza sia in termini assoluti che relativi sul bilancio consolidato?

4.11 La rideterminazione dei saldi ha tenuto conto, oltre che delle poste contabili tra l'Ente capogruppo e le società partecipate facenti parte del consolidato (consolidamento in senso verticale), anche delle altre posizioni reciproche infragruppo (consolidamento in senso orizzontale)?

Di seguito le raccomandazioni pratiche per il presidio dei passaggi operativi correlati alle verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo.

Check list Sezione IV

-  Curare attentamente l'asseverazione dei crediti/ debiti tra ente ed organismi partecipati (allegato al rendiconto), verificando eventuali disallineamenti non solo secondo criteri di contabilità finanziaria ma anche secondo criteri di competenza economica
-  Motivare gli eventuali disallineamenti tenendo conto, già in sede di rendiconto, anche delle procedure di uniformità, aggregazione e rettifica che caratterizzeranno il processo di consolidamento
-  (consigliabile) In sede di asseverazione dei rapporti di credito/ debito, verificare anche i rapporti di natura economica (costi/ ricavi infragruppo)
-  Prestare attenzione all'impatto delle scritture di pre-consolidamento sulle eventuali discordanze tra asseverazione debiti crediti da rendiconto e rapporti infragruppo del consolidato

- ☞ Definire percentuali di irrilevanza delle singole operazioni contabili differenziate rispetto al totale degli aggregati di bilancio e rispetto alle singole voci su cui ricadono
- ☞ Raccomandare ad ogni singolo organismo di evidenziare i rapporti infragruppo anche con gli altri organismi ricompresi nel perimetro di consolidamento
- ☞ Verificare tempestivamente eventuali disallineamenti nei rapporti infragruppo tra organismi ricompresi nel perimetro e monitorare le modalità di composizione (su cui ente capogruppo difficilmente può imporre soluzioni)

5. Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto

La quinta sezione si incentra sulle modalità di contabilizzazione delle partecipazioni nel patrimonio dell'ente capogruppo e sul loro impatto sul bilancio consolidato. Anche per questa fase si raccomanda di curare attentamente la predisposizione dello stato patrimoniale ricompreso nel rendiconto, verificando ed applicando i criteri di rilevazione delle partecipate indicati nel Principio contabile applicato 4/3. Tale approccio consentirà di ricostruire e motivare le eventuali differenze da annullamento che dovessero emergere in sede di consolidamento.

Le domande della Sezione V Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto

5.1 Il valore delle partecipazioni iscritte nel patrimonio dell'Ente capogruppo è stato rilevato con il metodo del patrimonio netto già alla data del rendiconto? In caso di risposta negativa, indicare con quali modalità tecnico-contabili è stato adeguato il valore delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (indicare la scrittura contabile):

5.2 Le differenze di consolidamento sono state opportunamente iscritte nel bilancio consolidato, in conformità a quanto disposto dal principio contabile?

5.3 Con riferimento all'eliminazione delle partecipazioni con la relativa quota di patrimonio netto, sono state rilevate differenze (sia positive che negative) da annullamento? In caso di risposta affermativa indicare come sono state trattate contabilmente tali differenze da annullamento

5.4 Con riferimento ai soggetti non interamente partecipati dalla Capogruppo ma comunque consolidati con il metodo integrale, sono state rilevate le quote di utile/perdita nonché patrimonio netto di pertinenza di terzi, così come stabilito dal punto 98 dell'OIC 17?

Di seguito le raccomandazioni pratiche per il presidio dei passaggi operativi correlati alle verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto.

Check list Sezione V

- ☞ Curare attentamente la rilevazione delle partecipazioni detenute già a partire dal rendiconto 2019
- ☞ Verificare criteri di contabilizzazione adottati: secondo il principio contabile applicato 4/2 per gli organismi controllati o partecipati vale metodo del patrimonio netto
- ☞ Illustrare nella nota integrativa al rendiconto, i criteri di contabilizzazione adottati per la rilevazione delle partecipazioni; motivare eventuali aggiornamenti dei criteri (es. possibile impiegare nuovamente il criterio del Patrimonio Netto riferito all'esercizio N-1)
- ☞ Prestare attenzione agli organismi ricompresi nel perimetro ma non rilevati tra le immobilizzazioni finanziarie (pur essendo raccomandato dalla lett. b punto 6.1.3 del Principio contabile applicato relativo alla contabilità economico patrimoniale all. 4/3 al D. Lgs. 118/2011)
- ☞ Definire impatto delle differenze positive/ negative da annullamento prendendo in considerazione anche i punti 53-60 del Principio OIC n. 17
- ☞ Rilevare quote di risultato di esercizio e di PN di terzi (punto 98 Principio OIC n. 17) per organismi consolidati con metodo integrale non controllati al 100%

-  Prestare attenzione alle quote di terzi rilevabili quando si consolida (sia con metodo proporzionale che integrale) il bilancio consolidato di gruppi

6. Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa

La sesta sezione del questionario è dedicata a verificare la completezza della documentazione di accompagnamento del consolidato; il principio contabile applicato all. 4/4 al D. Lgs. 118/2011 contiene indicazioni puntuali sui contenuti degli allegati riferiti alla sola nota integrativa; è pertanto raccomandabile, prima di impostare la documentazione descrittiva, impostare un indice degli argomenti da affrontare “spuntando” i contenuti del paragrafo 5 del principio. Maggiore autonomia per la relazione sulla gestione, per cui non sono indicati specifici argomenti; utile comunque sviluppare una presentazione tenendo conto di quanto previsto dall'art. 2428 cc per le società di capitali.

Le domande della Sezione VI Sezione VI Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa

6.1 La relazione sulla gestione e nota integrativa presenta tutti i contenuti minimi indicati del par. 5 del Principio contabile 4/4 d.lgs. n. 118/2011?

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

6.3 In caso di risposta negativa al quesito 6.1 specificare se sono stati richiesti chiarimenti in merito all'assenza dei contenuti minimi e se è stata data evidenza nel parere rilasciato:

6.4 E' stato verificato che il bilancio consolidato sia stato trasmesso entro i 30 giorni dall'approvazione alla BDAP da parte dell'Ente?

6.5 I contenuti in formato xbrl del bilancio consolidato corrispondono con quelli approvati in sede di deliberazione consiliare?

6.6 Nel caso in cui il bilancio consolidato non sia stato inviato alla BDAP, sono stati rispettati i divieti dell'art. 9, co. 1 - quinquies, d.l. n. 113/2016 convertito in legge n. 160/2016?

Di seguito le raccomandazioni pratiche per il presidio dei passaggi operativi correlati alle verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa.

Check list Sezione VI

 Spuntare le indicazioni del punto 5 del Principio consolidato applicato (all. 4/4 al D. Lgs. 118/2011); di seguito si riepilogo per punti:

- criteri di valutazione applicati;
- variazioni più significative nelle voci di attivo e passivo anno N e N-1;
- ammontare dei crediti e dei debiti > 5 anni
- ammontare debiti assistiti da garanzie reali (specificare natura) su beni di imprese incluse nel perimetro;
- composizione delle voci “ratei e risconti” e della voce “altri accantonamenti” più significative;
- suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari” più significative;
- ammontare compensi spettanti ad amministratori e sindaci della capogruppo per svolgimento medesime funzioni in altre imprese del perimetro;
- fair value derivati ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura.
- elenco organismi del GAP, specificando: denominazione, sede e capitale; quote possedute, direttamente o indirettamente; se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria; ragione dell'eventuale esclusione dal perimetro; motivazioni ed impatto sul consolidato della variazione del n. di organismi ricompresi nel perimetro;
- elenco organismi del perimetro: % utilizzata per consolidare il bilancio; incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri; spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo; perdite ripianate dall'ente negli ultimi tre anni

- ☞ Verificare art. 2428 Codice civile per contenuti minimi della Relazione sulla gestione (il principio applicato all. 4/4 D. Lgs. 118/2011 non ne specifica i contenuti)
- ☞ Accertarsi che applicativo informatico impiegato per il consolidato generi il file xbrl per BDAP
- ☞ Programmare assunzioni personale tenendo conto delle scadenze per l'approvazione del consolidato 2019 (30 novembre 2020)