
INDICE

Introduzionepag. 9

PARTE PRIMA

L'organo di revisione economico-finanziariapag. 14

Capitolo I

Nomina del Collegio dei revisori e adempimenti successivipag. 14

Capitolo II

Durata dell'incarico e cause di cessazionepag. 18

2.1 La durata dell'incaricopag. 18

2.2 La revocapag. 20

2.3 Le cause di cessazione.....pag. 20

Capitolo III

Incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori.pag. 22

Capitolo IV

Funzionamento del Collegio dei revisoripag. 30

4.1 I Collaboratoripag. 30

4.2 Il verbale ed il repertoriopag. 30

Capitolo V

Limiti all'affidamento di incarichipag. 32

Capitolo VI

Responsabilità dell'organo di revisione.....pag. 35

6.1 La responsabilità civile dei Revisoripag. 35

6.2 L'adempimento dei doveri con la diligenza del mandatariopag. 35

6.3 La veridicità delle attestazionipag. 37

6.4 La segretezza su fatti e documentipag. 38

6.5 L'azione di responsabilità nei confronti del Revisore.....pag. 38

6.6 La responsabilità penale e amministrativa del Revisore,
la qualifica di Pubblico Ufficialepag. 39

Capitolo VII

Compenso dei revisoripag. 43

7.1 La determinazione del compensopag. 43

7.2 L'inquadramento fiscale dei compensipag. 48

7.3 Il Contributo Previdenzialepag. 49

7.4 La documentazione fiscale del compensopag. 52

PARTE SECONDA

Le funzioni del Collegio dei revisoripag. 55

Capitolo VIII

Funzioni dell'Organo di revisionepag. 55

8.1 La collaborazione con l'organo consiliare secondo
le disposizioni dello Statuto e del Regolamentopag. 56

8.2 I pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei
documenti allegati sulle variazioni di bilancio.....pag. 59

8.3 La vigilanza sulla regolarità contabile finanziaria
ed economica della gestionepag. 65

8.3.1 *I controlli sul patrimonio dell'Ente*pag. 67

8.3.2 *Le verifiche sulla gestione delle entrate*pag. 69

8.3.3 *Le verifiche sulla gestione della spesa*pag. 71

8.3.4 *Il controllo sulla correttezza delle procedure di
acquisizione delle entrate e di impegno, liquidazione e
pagamento delle spese*pag. 74

8.3.5 *Il controllo sul permanere degli equilibri generali
di bilancio*pag. 75

8.3.6 *La verifica dei requisiti di struttura del bilancio*pag. 76

8.3.7 *La verifica degli adempimenti fiscali*pag. 77

8.3.8 *La vigilanza sull'attività contrattuale*pag. 89

8.3.9 *Sopravvenuti adempimenti dell'organo di revisione*pag. 90

8.3.10 *La vigilanza sui contratti di strumenti finanziari
derivati*.....pag. 92

8.3.11 *La vigilanza sui pagamenti superiori a 10.000 Euro*.....pag. 95

8.3.12 *La vigilanza sull'esecuzione delle opere pubbliche*pag. 96

8.3.13 *Il controllo sulla regolarità finanziaria e sui risultati
conseguiti nella realizzazione delle opere pubbliche*pag. 97

8.3.14	<i>La vigilanza sull'Albo dei beneficiari di provvidenze economiche</i>	pag. 98
8.3.15	<i>La vigilanza sulle disposizioni in materia di rendicontazione dei contributi straordinari ricevuti</i>	pag. 99
8.3.16	<i>La vigilanza sulla corretta programmazione del fabbisogno del personale</i>	pag. 100
8.3.17	<i>Il controllo sui contratti collettivi decentrati</i>	pag. 112
8.3.18	<i>Incarichi e consulenze</i>	pag. 115
8.3.19	<i>La vigilanza sulla regolarità dei provvedimenti e sulla completezza della documentazione</i>	pag. 125
8.3.20	<i>La vigilanza sulle aziende e sulle società partecipate</i>	pag. 125
8.4	<i>La Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto</i>	pag. 129
8.5	<i>Il referto all'Organo consiliare su gravi irregolarità di gestione</i>	pag. 131
8.6	<i>Le verifiche di cassa di cui agli artt. 223-224 Tuel</i>	pag. 131
	<i>La verifica di cassa presso la tesoreria</i>	pag. 132
	<i>Il controllo sull'attività presso gli agenti contabili</i>	pag. 133
8.7	<i>La partecipazione dei sindaci revisori alle sedute del Consiglio e/o della Giunta</i>	pag. 135
8.8	<i>Art. 28 della Legge Finanziaria 2003 - Acquisizione di informazioni</i>	pag. 136
8.9	<i>Controllo collaborativo e invio alla Corte dei conti della relazione sul bilancio di previsione di competenza e sul rendiconto dello stesso esercizio (questionari)</i>	pag. 137
8.10	<i>Il Patto di stabilità per gli Enti territoriali, monitoraggio e adempimenti connessi per i revisori</i>	pag. 141
	MODULISTICA	pag. 147
	APPENDICE NORMATIVA	pag. 271

I Revisori degli Enti Locali

Introduzione

Questo lavoro ha l'obiettivo principale di esaminare il ruolo e la funzione del Collegio dei Revisori all'interno dell'Ente Locale e di fornire spunti ed esempi pratici per le problematiche che ogni giorno si pongono ai Revisori nello svolgimento dei loro compiti. Lo studio, compiuto anche alla luce delle novità introdotte dalle ultime Leggi finanziarie e Manovre governative (Legge n. 266/05, Legge n. 296/06, Legge n. 244/07, Legge n. 133/08 e Legge n. 203/08, ha esaminato le caratteristiche dell'Organo di Revisione e le sue peculiari mansioni nell'ambito degli Enti Locali.

In ragione di ciò, si è ritenuto opportuno impostare l'argomento suddividendo il testo in due parti: nella prima, dedicata all'Organo di revisione economico-finanziaria, sono stati analizzati molteplici aspetti come la nomina, la durata dell'incarico, le cause di cessazione, l'incompatibilità ed ineleggibilità dei Revisori, la responsabilità dell'Organo e dei suoi componenti e la fissazione della misura del compenso; nella seconda, è stato definito il quadro completo delle funzioni che svolge l'Organo di revisione anche in virtù dei nuovi adempimenti delle recenti evoluzioni normative.

Inoltre, è stata inserita la modulistica relativa ai principali adempimenti dell'Organo di revisione.

È importante sottolineare che con la riforma sui controlli degli Enti Locali, introdotta dal Dlgs. n. 286/99, il controllo sulla legittimità e correttezza dell'azione amministrativa, affidato al Collegio dei revisori dei conti ha assunto maggiore importanza perché è strettamente complementare al controllo di gestione, alla valutazione della dirigenza e al controllo strategico sulle scelte di programmazione e sul rapporto tra risultati ottenuti e obiettivi prefissati. Per quanto riguarda gli Enti Locali si è passati da un modello *burocratico*, ad uno *prescrittivo* ed infine all'*autocontrollo*.

Nel modello *burocratico* era richiesto solamente un controllo formale di conformità e legittimità degli adempimenti alle norme.

Nel modello *prescrittivo*, con l'introduzione del Peg (Piano esecutivo di gestione), è stato previsto un controllo sulle attività e risorse assegnate.

Nel modello d'*autocontrollo* siamo finalmente giunti al controllo sostanziale e manageriale dei risultati e alla responsabilizzazione sugli obiettivi per ottenere risultati coerenti con le politiche strategiche dell'Ente.

Economicità, efficacia ed efficienza, gestione per obiettivi, responsabilizzazione sono anche concetti propri del mondo economico aziendale privato che il Legislatore ha voluto introdurre nel mondo degli Enti pubblici, aprendo la strada a numerosi cambiamenti in ordine ai criteri che hanno sempre accompagna-

to la gestione degli Enti stessi, una gestione ispirata a criteri burocratici e amministrativi, nella quale prevaleva il rispetto per la forma più che per la sostanza. L'attenzione riposta esclusivamente al rispetto delle leggi e dei regolamenti ha finito per travolgere anche il modo di intendere il *controllo contabile*. Questo ha sempre ricevuto una scarsa attenzione nel mondo degli Enti pubblici, nei quali tale attività è stata limitata alla semplice verifica della correttezza negli adempimenti formali trattandosi di *controllo sulla gestione*, piuttosto che di *controllo di gestione* come praticato nelle aziende private. La difficoltà di introdurre il controllo di gestione negli Enti pubblici nasceva oltre che per ragioni legate alla cultura burocratica, anche dal fatto che (contrariamente a quanto accade per le aziende private) mancavano importanti punti di riferimento per l'impostazione di una attività di controllo relativa alla sostanza della gestione. Il crescente interesse che la collettività ha negli ultimi anni maturato in ordine al funzionamento degli Enti pubblici, in particolare rispetto al modo con il quale vengono impiegate le risorse pubbliche richiedendo maggiore trasparenza dell'azione amministrativa, ha fornito un importante impulso al cambiamento di forma *mentis* nella gestione degli Enti stessi. Il Legislatore, in particolare, ha dato il via ad un complesso processo di riforma, che sposta l'attenzione oltre che sul controllo di legittimità anche agli aspetti sostanziali **(1)**. Alla base di tale cambiamento vi è l'idea che la gestione di un Ente pubblico debba seguire gli stessi principi che ispirano le aziende private ("*principio di parificazione*" **(2)**). Punto di partenza di tale cambiamento è il *Collegio dei revisori* il quale, ai sensi dell'*art. 234 del Dlgs. n. 267/00, e della Legge Costituzionale n. 3/01* **(3)**, ha visto modificata la figura dei Revisori e contemporaneamente la loro funzione rivestita all'interno dell'Ente, essendo qualificato quale Organo di controllo "esterno", titolare della funzione di revisione interna, indipendente e soprattutto dotato di competenze professionali specifiche in un'ottica di servizio per l'alta direzione. Di fatto, dalla definizione di *revisione interna* fornita dall'Institute of Internal Auditing (I.I.A) si evince che essa si

1 "Il complesso processo di riforma delle pubbliche amministrazioni avviato in Italia all'inizio degli anni '90, e purtroppo non ancora concluso, si fonda su tre pilastri fondamentali: il nuovo ruolo della dirigenza, responsabile degli atti di gestione e autonoma; la semplificazione delle norme e delle procedure; il nuovo sistema dei controlli", "IL REVISORE DEGLI ENTI LOCALI", Dei - Giacinti - Sorignani - Terzani, 1998, Il Sole 24 Ore S.p.a.

2 "IL REVISORE DEGLI ENTI LOCALI", Dei - Giacinti - Sorignani - Terzani, 1998, Il Sole 24 Ore S.p.a.

3 "La progressiva riduzione ed eliminazione del controllo di legittimità, avviata dalla stessa n.142/1990, ripresa dalla legge n.127/1997 e portata a compimento dalla legge di riforma costituzionale n.3/2000, ha contribuito poi a rafforzare il ruolo dell'organo di revisione in funzione consultiva e di verifica non repressiva e non sanzionatoria", "Prontuario degli Enti Locali", a cura di Oberdan Forlenza, Il Sole24ore S.P.A.

caratterizza quale *"funzione strutturata all'interno di un'organizzazione per l'esame e la valutazione delle sue attività come servizio per l'alta direzione"*.

La revisione interna alle Pubbliche Amministrazioni consisterà allora nell'analisi, condotta da una *authority* indipendente, che avrà lo scopo di fornire all'alta direzione pareri ed opinioni circa l'adeguatezza e l'affidabilità dei sistemi informativi e di controllo, l'efficacia ed efficienza dei programmi e delle operazioni, il rispetto delle politiche e delle regole statutarie **(4)**. Dovrà inoltre garantire chiarezza dei bilanci e dei rapporti di gestione **(5)**. L'indipendenza del Collegio dei revisori infatti risulta fondamentale:

- *"per la fiducia del pubblico, degli investitori, dei creditori, dei dipendenti (...) nell'affidabilità dell'attività stessa dei revisori;*
- *è il principale mezzo con cui i revisori e le società di revisione possono dimostrare al pubblico che essi svolgono le loro funzioni con un rigore che soddisfa i principi di integrità e obiettività;*
- *in materia di indipendenza dei Revisori legali dei conti, un approccio fondato sulla definizione di principi di base è preferibile a un approccio mirante a stabilire regole dettagliate, anche perché consente quella flessibilità necessaria per reagire prontamente ai nuovi sviluppi del mondo degli affari", come ha avuto modo di chiarire anche la Commissione europea **(6)**.*

Non esiste allo stato attuale un codice etico-professionale che disciplini in modo particolareggiato il tema dell'indipendenza dell'Organo di revisione. Tuttavia, l'infinita varietà di casi particolari che quotidianamente si manifestano nella pratica fa ritenere sufficiente il riferimento ad una serie di principi base **(7)** piuttosto

4 *"La revisione interna nelle pubbliche amministrazioni è naturalmente definita come una analisi basata sui dati contabili e sull'intero sistema documentale svolta da un'authority indipendente allo scopo di fornire all'alta direzione valutazioni professionali, pareri e opinioni relativamente all'adeguatezza e all'affidabilità del sistema informativo e di controllo, all'efficienza ed efficacia dei programmi e delle operazioni, all'aderenza dell'amministrazione alle regole e alle politiche statuarie, e/o alla chiarezza dei bilanci e dei rapporti sulla gestione"*, Guida normativa per l'amministratore locale, Editrice CEL, pag. 1200, ediz. 2003

5 *"(...) attraverso una serie di livelli di revisione: a) revisione contabile quale analisi dell'attività economica di un ente come è misurata dai suoi dati contabili; b) revisione gestionale quale attività mirata a definire il grado di efficienza dell'operato degli amministratori, l'efficacia dei loro programmi, nonché l'economicità della loro attività; c) revisione direzionale rivolta al controllo e alla verifica dell'operato del management per esprimere un giudizio sull'operato e sulla capacità di programmazione operativa della gestione."*, Guida normativa per l'amministratore locale, Editrice CEL, pag. 1200, ediz. 2003

6 Guida normativa per l'amministratore locale, Editrice CEL, pag. 1203, ediz. 2003

7 Alcuni principi sono forniti nel testo "Principi di revisione e di comportamento dell'Organo di revisione negli EE.LL. - III edizione 2007", elaborato dal gruppo di lavoro principi di comportamento e monitoraggio normativo della Commissione paritetica enti pubblici istituita dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio nazionale dei Ragionieri e dei Periti commerciali.

I Revisori degli Enti Locali

che a rigide regole prestabilite. Sempre in tema di indipendenza è opportuno che ai sensi dell'art. 39 del Tulcp n. 383/34 **(8)**, i membri dell'Organo di controllo dovevano essere nominati annualmente anche dal Consiglio comunale *tra i consiglieri* in carica estranei alla Giunta che aveva gestito il conto consuntivo. L'Organo di revisione era composto da tre membri di cui uno rappresentante della minoranza e due della maggioranza e all'incarico poteva essere ricoperto da *"qualsiasi consigliere senza che venisse richiesta alcuna competenza tecnica o professionale"*. Con l'art. 57 della Legge n. 142/90, ora art. 234 del tuel, si è creato un *Organo di revisione esterno ed indipendente*, formato da tre membri scelti fra professionisti in materia contabile, sottraendo così la funzione di revisione ai componenti dei consigli comunali e provinciali. Il rafforzato ruolo dei revisori è stato sancito dall'introduzione del cosiddetto "controllo collaborativo" di cui all'art. 7, comma 8, della Legge n. 131/03, come attuato dall'art. 1, commi 166-168, della Finanziaria 2007.

Infine, il Dlgs. n. 77/95 ha stabilito le regole per la formazione dei bilanci, previsioni ed indici, prevedendo l'omologazione dell'Organo di revisione e confermando l'importanza della professionalità richiesta al revisore. I principali cambiamenti legislativi che sono intervenuti negli ultimi anni, sono stati raccolti nel Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali, entrato in vigore con Dlgs. 267/00, pubblicato in G.U. n. 227/00. Tale Testo unico disciplina, *al Titolo VII (Revisione economico-finanziaria)*, l'Organo di revisione degli Enti Locali, artt. 234-241. In base alle Leggi Finanziarie degli ultimi anni gli Enti Locali hanno dovuto rispettare il Patto di stabilità nell'ottica della razionalizzazione della spesa pubblica nazionale, anche al fine di raggiungere i parametri minimi che garantiscono all'Italia la permanenza nell'area Euro, così come la regola del contenimento delle spese di personale.

In questo contesto il ruolo dell'Organo di revisione ha assunto un'importanza determinante per l'azione di controllo svolta negli Enti Locali sul "Patto di Stabilità" evidenziando ove necessario eventuali mancati raggiungimenti di obiettivi.

Il rafforzato ruolo dei Revisori è stato sancito ulteriormente dall'introduzione del cosiddetto "controllo collaborativo" di cui all'art. 7, comma 8, della Legge n. 131/03, come attuato dall'art. 1, commi 166-168, della Legge Finanziaria 2008.

8 Che tra le altre dispone l'obbligatorietà dell'organo di revisione, elencandone i relativi compiti tra cui quello di esaminare i risultati della gestione del bilancio al termine dell'esercizio, effettuare il riscontro del conto di cassa reso dal tesoriere, verificare la regolarità formale degli atti e della documentazione contabile, giudicare sulle scelte effettuate con riguardo alla gestione dei residui attivi e/o passivi, informare il Consiglio con apposita relazione in sede di approvazione del conto consuntivo. "IL REVISORE DEGLI ENTI LOCALI", Dei - Giacinti - Sorignani - Terzani, 1998, Il Sole 24 Ore S.p.a.

Ed è proprio dalla lettura degli articoli del Tuel e delle nuove funzioni attribuite all'Organo di Controllo che ha preso spunto il presente lavoro, cercando di far chiarezza sulle problematiche che si presentano allo stesso, nella consapevolezza che la materia è in continua evoluzione, ma nella certezza che l'attività di revisione risulterà nei prossimi anni pilastro indispensabile per ulteriori riforme della Pubblica Amministrazione.

Antonio Martini