

LA FUNZIONE DEI REVISORI NEGLI ENTI LOCALI

Calogero Volo

Ragioniere commercialista

ODCEC - PALERMO

29 Gennaio 2009

LA FUNZIONE DEL REVISORE NEGLI ENTI LOCALI

Processo di riforma delle pubbliche Amministrazioni

- **Legge 8 giugno 1990 n. 142** Istituzione della revisione contabile
- **DLgs 25 febbraio 95 n.77** Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali
- **DLgs 18 agosto 2000 n. 267** Testo Unico dell'Ordinamento degli Enti Locali
Disciplina organica sull'ordinamento degli enti locali

INTRODUZIONE

- La legge 142/90 individua la figura del revisore negli enti locali al fine di portare “aria nuova” all’interno della pubblica amministrazione per favorire i meccanismi di aziendalizzazione della stessa.
- L’obiettivo poteva e può essere raggiunto attraverso la professionalità dei revisori chiamati a trasmettere competenze aziendali all’interno della pubblica amministrazione.
- Se il revisore non ha fatto proprio il ruolo assegnatoli dalla norma l’obiettivo non viene raggiunto.
- Dal 1990 ad oggi numerosi sono stati gli interventi normativi con i quali sono stati ampliati ed aumentati i compiti assegnati al revisore contabile, in particolar modo le norme risiedono nelle manovre finanziarie che di solito impongono al revisore l’osservanza di particolari provvedimenti collegati alla finanza pubblica.
- Sul revisore grava il principio costituzionale “dell’osservanza del buon andamento della pubblica amministrazione”, nell’interesse delle collettività.

ATTIVITÀ DELL'ORGANO DI REVISIONE CONTABILE

Gli articoli dal 234 al 241 del T.U.E.L. disciplinano l'attività dell'organo economico di revisione contabile.

- Articolo 234 nomina
- Articolo 235 durata e cessazione
- Articolo 236 incompatibilità e ineleggibilità
- Articolo 238 limiti all'affidamento dell'incarico
- Articolo 237 funzionamento
- Articolo 240 responsabilità
- Articolo 241 compenso
- Articolo 239 funzione dell'organo di revisione

NOMINA DEI COMPONENTI DELL'ORGANO DI REVISIONE

(art. 234 T.U.E.L.)

D: Chi elegge i componenti dell'organo di revisione?

R: I consigli comunali, provinciali e le città metropolitane.

D: Da quanti membri è composto l'organo di revisione?

R: L'organo collegiale è composto da tre membri.

Nei comuni con popolazione < a 15.000 abitanti, nelle unioni dei comuni e nelle comunità montane e nelle comunità isolate l'attività è affidata ad un unico revisore, eletto a maggioranza assoluta dei membri. (norma modificata dal comma 732 art. 1 legge 296/2006 con effetto 1 gennaio 2007)

NOMINA

D: Quali requisiti devono possedere i componenti il collegio o il revisore unico?

R: Organo Collegiale:

- il Presidente sarà scelto tra gli iscritti al Registro dei Revisori Contabili (D.lgs. 88/1992 istitutivo del registro);
- gli altri due membri saranno scelti tra gli iscritti nella sezione A dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.
(cfr. parere del Cndcec del 27/05/2008).

Revisore Unico:

è scelto tra i soggetti aventi uno dei requisiti di cui sopra.

Obbligo di comunicazione

Gli Enti locali hanno l'obbligo di comunicare i/nominativi/o dei soggetti cui è stato affidato l'incarico entro 20 giorni dalla esecutività della delibera al proprio tesoriere.

DURATA

(art. 235 T.U.E.L.)

D: Quanto tempo resta in carica l'Organo di Revisione Contabile?

R: L'Organo resta in carica per tre anni dalla data di esecutività della delibera (trascorsi 20 gg. dalla deliberazione dell'Organo Consiliare)

o
dalla data di immediata eseguibilità della delibera.
(caso in cui quest'ultima sia stata dichiarata immediatamente eseguibile art. 134, c. 4, Tuel).

Il Consiglio Comunale comunica la nomina agli eletti.

Il revisore eletto dovrà decidere se accettare o meno la carica.

D: E' possibile rieleggere il revisore?

R: Il revisore è rieleggibile per una sola volta.

Nel caso di sostituzione la durata dell'incarico del nuovo revisore è limitata al tempo residuo del collegio.

CESSAZIONE

(art. 235 T.U.E.L.)

D: Quali sono le cause di cessazione dall'incarico di revisore?

R: Principali cause di cessazione:

- **scadenza del mandato;** (può continuare la sua attività per non più di 45 gg)
- **dimissioni volontarie;** (resta in carico sino all'accettazione del sostituto)
- **revoca:**
 - a) per **inadempienza** (regolamentata dall'Ente)
 - b) per mancata presentazione della relazione al rendiconto entro 20 gg.
- **decadenza** (cancellazione o sospensione dal Registro dei revisori Contabili e perdita dei requisiti art. 2397 c.c.).

D: L'Ente locale può prevedere altre cause di decadenza o di ineleggibilità?

R: Il regolamento dell'Ente può prevedere ulteriori cause di ineleggibilità o di decadenza, nonché di incompatibilità e limiti di cumulo degli incarichi.

INCOMPATIBILITÀ E INELEGGIBILITÀ DEL REVISORE

(art. 236 T.U.E.L. - art. 2399 c.c.)

Incompatibilità: **impedimento – cumulo di funzioni**

Ineleggibilità **causa ostativa all'elezione – nullità**

Al comma 2 troviamo: organi dell'ente locale e coloro che hanno ricoperto la carica nel biennio precedente; dipendenti dell'ente locale e dai dipendenti di regioni, province, comunità montante ecc. relativamente agli enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.

LIMITI DI AFFIDAMENTO

(art. 238 T.U.E.L.)

Salvo diversa disposizione del regolamento di contabilità dell'ente locale ciascun revisore non può assumere più di otto incarichi tra i quali:

- non più di quattro incarichi in comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti
- non più di uno in comuni con popolazione pari a superiore a 100 mila
- non più di tre in comuni con popolazione compresa tra i 5.000 ed i 99.999 abitanti;
- le province sono equiparate ai comuni con 100 mila abitanti e le comunità montane ai comuni con popolazione < di 5 mila abitanti

Il non superamento del limite deve essere dichiarato dal revisore nella dichiarazione di accettazione della carica.

MODALITA' DI FUNZIONAMENTO

(art. 237 T.U.E.L)

D: Quali sono le modalità di funzionamento del collegio?

R: Le modalità di funzionamento sono disciplinate dal regolamento di contabilità dell'ente o da specifico regolamento dell'organo di revisione.

Devono essere messi a disposizione dell'organo di revisione i mezzi necessari per lo svolgimento del compito.

D: L'organo di revisione può avvalersi di collaboratori?

R: L'organo di revisione può avvalersi per l'espletamento delle proprie funzioni e a proprie spese di collaboratori purché siano in possesso dei requisiti richiesti dalla legge. I nominativi dei soggetti designati dall'organo devono essere comunicati al sindaco. Per gli stessi valgono le norme di ineleggibilità e incompatibilità.

RIUNIONI E DELIBERAZIONI

- Il Collegio è validamente costituito qualora siano presenti almeno due componenti.
- Deve riunirsi presso la sede dell'ente o altro luogo.
- Il singolo revisore può effettuare: verifiche, ispezioni e controlli riferendone l'esito al collegio.
- Partecipa (può) alle adunanze dell'organo consiliare e gli eventuali interventi vanno riportati nei verbali dell'adunanza.
- Lo statuto o il regolamento dell'ente regolano la partecipazione

VERBALI

- Il Collegio ha l'obbligo di redigere un verbale delle riunioni e deliberazioni e decisioni adottate nonché delle ispezioni e verifiche.
- Non esiste alcun obbligo di vidimazione di vidimazione;
- Deve assumere forma scritta (art 2403 c.c. quinto comma) e deve riportare:
 1. Numerazione progressiva per anno
 2. Indicazione data e ora di inizio e fine
 3. Individuazione dei presenti e motivazione di assenza e giustificazioni
 4. Eventuali altri partecipanti
 5. Argomenti trattati e conseguenti decisioni assunte, esito di ispezioni e verifiche
 6. Approvazione e/o dissensi e relative motivazioni
 7. Sottoscrizione dei presenti
- I verbali sono conservati a cura del presidente
- Il collegio assume le proprie decisioni a maggioranza semplice e l'astensione non è ammessa se non per motivi di incompatibilità.

RESPONSABILITA' DEI REVISORI

(art. 240 T.U.E.L.)

- Veridicità delle attestazioni

I revisori rispondono della verità delle loro attestazioni ed adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario.

- Rispetto del principio di segretezza

I revisori devono conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui sono venuti a conoscenza per ragioni del loro ufficio.

- Diligenza del mandatario

I revisori adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario in caso di inosservanza il revisore viene chiamato al risarcimento del danno eventualmente arrecato.

VIGILANZA AMMINISTRATIVA

Il D.Lgs 267/2000, tra l'altro, disciplina la funzione del revisore nell'ente locale definendone gli obblighi, i compiti e le responsabilità. In particolare l'art 239 assegna all'organo revisore la funzione di:

- *vigilanza amministrativa* tracciata dal comma 1, lett. c ed e), che si assolve con l'accertamento della regolarità della gestione riguardo la correttezza dei singoli atti amministrativi, la loro fedele registrazione nelle scritture contabili e il corretto adempimento degli obblighi fiscali. Inoltre meritano particolare attenzione il compito delle verifiche di cassa (art. 239, comma 1, lett. f) di cui all'art. 223, della verifiche periodiche della gestione del servizio di tesoreria (art. 226) e delle verifiche degli altri agenti contabili (monetari e non) (art. 233), e le verifiche straordinarie previste dall'art 224 in conseguenza del cambiamento sindaco, del presidente della provincia del sindaco metropolitano e del presidente delle comunità montane.

VIGILANZA CONTABILE

- *vigilanza contabile* (con la relazione al rendiconto di gestione e parere al bilancio di previsione e sulle relative successive variazioni);

VIGILANZA GESTIONALE

-vigilanza gestionale quando il revisore esprime rilievi, considerazioni e proposte indirizzati al conseguimento di una maggiore efficienza, produttività ed economicità della gestione, pur sempre in ambito della collaborazione – importante sottolinearlo -, non della “consulenza”. Infatti per “consulenza” dovrebbe intendersi un supporto professionale per l’individuazione di soluzioni, sorrette da analisi approfondite ed esperienze maturate dal consulente, relative a questioni poco conosciute, oggetto di scelte strategiche o innovative da dovere intraprendere: ben altra cosa rispetto alla collaborazione per la quale, in assenza di precise normative, ci si può riferire a quanto indicato nella delibera n. 2/1992 della Corte dei conti (approvazione delle piante organiche e disciplina delle assunzioni; acquisizione ed alienazione di immobili; disciplina generale di tributi, tariffe, contribuzioni, canoni di concessione e prezzi di cessione delle aree fabbricabili e dei fabbricati in regime pubblicistico; approvazione dei piani economico-finanziari e loro variazioni; convenzione con altri enti; concessione a terzi di servizi pubblici; salvaguardia degli equilibri).

REVISORE_SINDACO

- La tesi esposta può essere supportata dalla ricorrente analogia tra l'organo di revisione dell'ente locale con un organo aziendale il collegio sindacale anche e soprattutto dopo la riforma del diritto societario avvenuta nel 2004 con il DLgs n. 6/2003 (in vigore dal 1 gennaio 2004). Si pensi al divieto, espressamente imposto ai componenti dell'organo di revisione dall'art.236 comma 3, di assumere incarichi o consulenze sia presso l'ente locale, sia presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso. In tal senso sembra che il legislatore abbia voluto ben definire e chiarire la dicotomia tra “collaborazione” e “consulenza”.

INDIPENDENZA

- Le medesime osservazioni valgono per il processo di controllo di gestione; il controllo di gestione non fa riferimento ad un'attività di verifica della gestione, ma ad una attività di “guida” in modo che l'ente possa essere orientato al raggiungimento degli obiettivi prefissati.
- Anche l'appartenenza del revisore al nucleo di valutazione, spesso riscontrabile in ambito comunale, prevarica il significato che viene attribuito al nucleo di valutazione, con compiti di valutazione del personale con qualifica dirigenziale (o con compiti analoghi); tale appartenenza fa nascere un impedimento che non consente il corretto svolgimento dell'attività di revisore, per cumulo di funzioni che possono generare conflitto di interessi.
- Con il divieto imposto dal citato comma 3 dell'art. 236 il legislatore ha inteso anche sostenere l'indipendenza tra controllore e controllato.

EVOLUZIONE

- A questi compiti ne sono intervenuti altri che hanno fornito al revisore dell'ente locale il ruolo di connettore tra il sistema dei controlli interni e la Corte dei Conti.
- In particolare si pensi alla soppressione, con la legge costituzionale n. 3/2001, del CoReCo e potenziando l'autonomia decisionale dell'ente locale anche mediante un sempre maggior coinvolgimento dell'organo di revisione; alle leggi finanziarie che hanno rafforzato da una parte il controllo esterno attraverso specifiche funzioni di controllo alla Corte dei Conti e dall'altra hanno esteso le funzioni dei revisori degli enti locali. Infatti, la legge 266/05 finanziaria 2006 richiede all'organo di revisione di trasmettere alla Corte dei conti la relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto dell'esercizio.

DILIGENZA DEL MANDATARIO

- Ed ancora, i controlli sul personale sia in fase previsionale che consuntiva che coinvolge l'organo di revisione anche nel controllo su uno degli aspetti fondamentali della gestione dell'ente locale; l'individuazione e la segnalazione di gravi irregolarità contabili e finanziarie in presenza delle quali deve riferire immediatamente al Consiglio; situazioni che impongono l'organo di revisione ad operare con "diligenza" nello svolgimento delle sue funzioni così come disposto dall'art. 240 quando afferma che i revisori adempiono ai loro doveri con la "diligenza del mandatario" ossia con la professionalità e diligenza richiesta dalla natura dell'incarico come previsto per i sindaci dall'art 2407 del c.c.

DILIGENZA

- Quindi, il criterio della diligenza deve sempre guidare i revisori nello svolgimento delle proprie funzioni e deve indurre a verifiche sempre più approfondite affinché li cauti dalle responsabilità conseguenti alle verifiche di irregolarità gestionali.
- Da quanto esposto emerge come la figura del revisore abbia assunto a poco a poco un ruolo di primaria rilevanza nell'ambito della gestione dell'ente locale con rilevante incremento di responsabilità ed un numero sempre crescente di adempimenti da sostenere.
- Il legislatore con la legge finanziaria del 2007 ha ritenuto che l'organo debba mantenere una composizione collegiale solo nei comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti. Distrazione?

COLLABORAZIONE CON L'ORGANO CONSILIARE

Art. 239 Tuel

Collaborazione con l'Organo Consiliare (non consulenza) nella funzione di controllo e di indirizzo comma 1 lettera A

limitata alla funzione di controllo ed indirizzo del consiglio

Pareri sulla proposta di bilancio di previsione e sue variazioni – comma 1 lettera B

esprime motivato giudizio obbligatorio di

congruità

coerenza

attendibilità

tenuto conto del parere del responsabile del servizio finanziario, delle variazioni all'anno precedente e dei parametri di deficitarietà che fanno parte degli allegati di bilancio.

TERMINI E MODALITA' DI ESPRESSIONE DEI PARERI

- La determinazione dei tempi e dei modi di espressione dei pareri dell'organo di revisione è contenuta nel regolamento di contabilità dell'Ente.

- Relativamente ai termini indica:
 - entro 15 giorni dalla ricezione, l'espressione del parere sulla proposta di bilancio annuale, pluriennale, relazione previsionale e programmatica e relativi allegati predisposti dall'esecutivo;

 - entro 5 giorni dalla ricezione, la formulazione del parere della proposta di accoglimento di emendamenti consiliari allo schema di bilancio;

 - entro 5 giorni dal ricevimento, l'espressione di quel parere della proposta di accoglimento per gli atti gestionali

TERMINI E MODALITA' DI ESPRESSIONE DEI PARERI

- La richiesta del parere può essere formulata dal:
 - Sindaco
 - Presidente del Consiglio
 - Dirigenti
 - Funzionari
 - Gruppo consiliare

- La richiesta può essere trasmessa al collegio dei revisori anche a mezzo Fax o altro mezzo digitale a condizione che si faccia seguire l'originale.

- Nel caso il collegio richieda all'Ente chiarimenti e/o integrazioni alla richiesta di parere i termini si intendono interrotti.

VIGILANZA

Vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica comma 1 lettera C
tipica funzione degli organi di controllo i quali devono vigilare e controllare sulle
seguenti aree:

- rispetto patto di stabilità
- acquisizione delle entrate
- effettuazione delle spese
- attività contrattuale
- amministrazione dei beni dell'ente
- completezza della documentazione
- correttezza degli adempimenti fiscali
- tenuta della contabilità

RELAZIONE E REFERTO

Relazione al rendiconto comma 1 lettera D

- attestazione della corrispondenza del rendiconto (conto del bilancio, conto economico e conto del patrimonio) alle risultanze della gestione.

Essa ha valore di certificazione della conformità dei dati con i documenti e i conti del tesoriere e degli altri agenti contabili.

Referto all'Organo Consiliare e denunce di irregolarità gravi comma 1 lettera E

-obbligo all'organo di revisione di referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione. Gli aspetti procedurali risiedono nel regolamento dell'ente;

- obbligo di denuncia per gravi irregolarità che diano luogo a responsabilità:

per danno erariale

per reato penale

VERIFICHE DI CASSA

Verifiche di cassa comma 1 lettera F

L'organo di revisione con periodicità trimestrale provvede alle verifiche ordinarie di cassa, di tesoreria e degli altri agenti contabili (monetari e non)).

Inoltre deve partecipare alle verifiche straordinarie di cassa nel caso di mutamento:

- del sindaco
- del presidente la provincia
- del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana.

DIRITTO DI ACCESSO E PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI

art. 239, secondo comma

L'organo di revisione nell'esercizio delle proprie funzioni ha diritto all'accesso:

- agli atti dell'Ente
- alla documentazione amministrativa
- deve partecipare alle adunanze del Consiglio che approva il bilancio di previsione e il rendiconto della gestione
- può partecipare alle altre assemblee

Alcuni aspetti pratici:

- Prima di dare corso allo svolgimento delle attività e ai doveri dei revisori è opportuno richiedere notizie e prendere possesso di alcuni documenti:
- Statuto Ente
- Regolamento di contabilità
- Regolamento dell'economato
- Atti di programmazione
- Rendiconto della gestione approvato
- Bilancio di previsione dell'esercizio in corso
- Residui distinti per anno di provenienza

Alcuni aspetti pratici:

- P.E.G. (piano esecutivo di gestione)
- Libro verbali del precedente collegio
- Elenco delle società partecipate
- Eventuali attività commerciali svolte
- Indebitamento dell'Ente
- Patto di stabilità
- Relazione del costo del personale
- Contenziosi in corso

FASI ED AREE DELL'ATTIVITA' DI REVISIONE

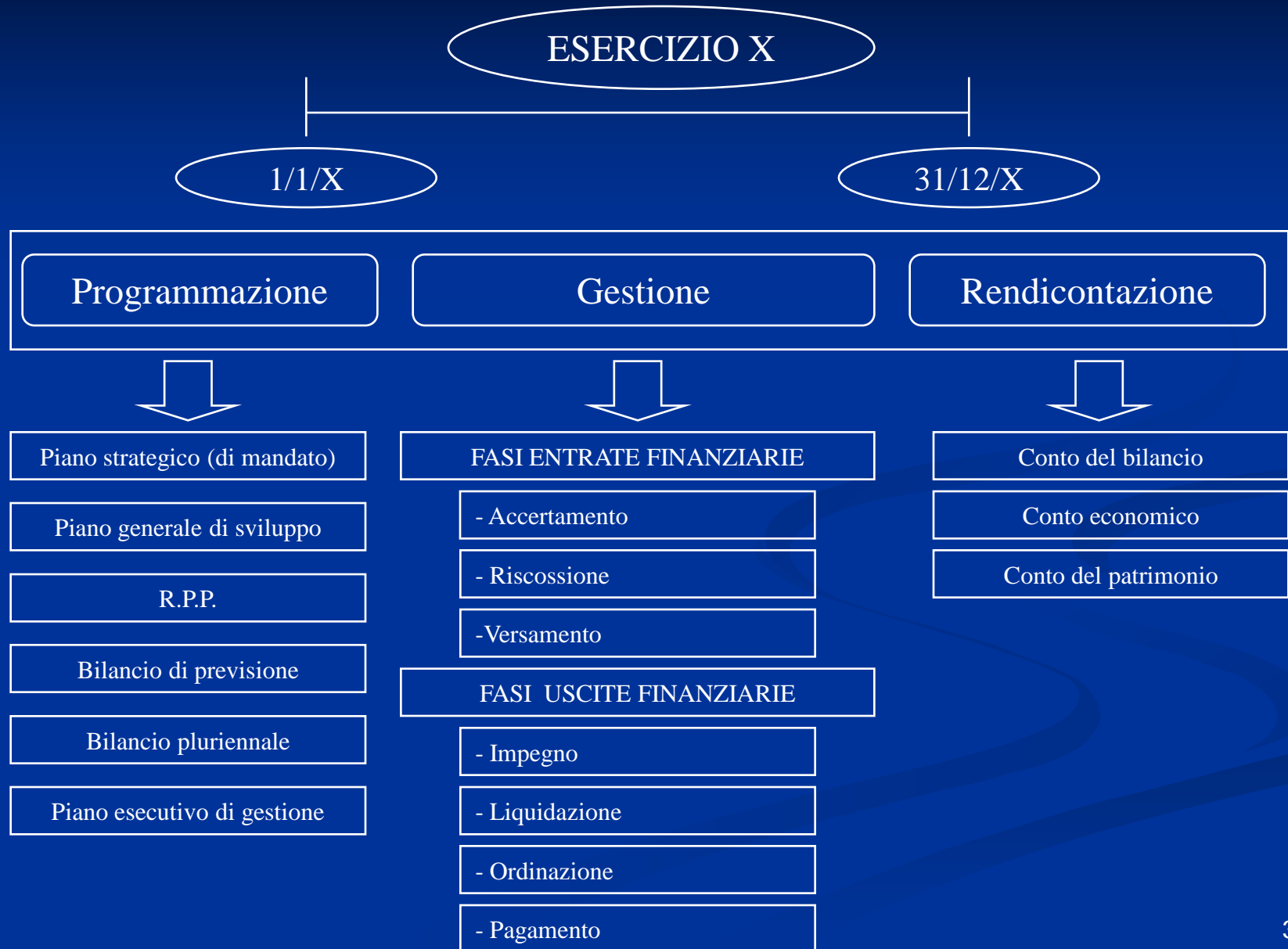
Pianificazione e valutazione dell'ente mediante:

- analisi della struttura organizzativa e gestionale dell'Ente dei processi decisionali e dei sistemi di controllo interno, in dettaglio:
- obiettivi che l'ente si è dato: pianificazione strategica
- servizi erogati: modalità di gestione economicità e qualità dei servizi
- struttura organizzativa: adeguatezza della struttura
- sistema contabile amministrativo : attendibilità ed efficienza del sistema
- verifica dei processi decisionali
- valutazione del sistema dei controlli interni: controllo di gestione e processo di valutazione del personale

ORGANIZZAZIONE DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO



GESTIONE FINANZIARIA DELL'ENTE



CICLI DI OPERAZIONI

C
I
C
L
I

- ⇒ Entrate tributarie
- ⇒ Entrate a destinazione vincolata
- ⇒ Altre entrate
- ⇒ Spese per il personale
- ⇒ Attività contrattuale
- ⇒ Altre spese
- ⇒ Formalità fiscali
- ⇒ Patrimonio e amministrazione dei beni
- ⇒ Contenzioso e altri affari legali
- ⇒ Servizi di cassa e tesoreria
- ⇒ Sintesi di bilancio

COMPENSO

(art. 241 T.U.E.L.)

Stabilito con la delibera di nomina entro i limiti massimi per classe demografica e spese di funzionamento ed investimento disposti con decreto del Ministro dell'Interno, di concerto con il MEF, viene determinato con aggiornamento triennale il compenso base per l'attività del revisore contabile.

(Ultima modifica: 20 Maggio 2005, G.U. 128/4 Giugno 2005)

Il compenso può essere modificato con successivo provvedimento e non può avere effetto retroattivo..

Il compenso è rapportato ai giorni di effettivo esercizio della funzione.