

RIASSUNTO TESI: REVISIONE CONTABILE E CONTROLLI NEGLI ENTI LOCALI

Gli Enti pubblici locali hanno subito nell'ultimo decennio un profondo cambiamento derivante dalla necessità di rendere maggiormente funzionale il sistema di gestione della Pubblica Amministrazione. Testimonianza di questo cambiamento sono le numerose Leggi promulgate dal Legislatore negli ultimi anni, dalle quali si evince la volontà di considerare i Comuni e le Province organismi aziendali di grande complessità.

Gli Enti locali esistono e operano con il fine di assicurare a tutti i membri della collettività, dunque a tutti i cittadini, il soddisfacimento dei propri bisogni. Per questo motivo l'allocazione delle risorse diventata uno degli aspetti fondamentali della scienza aziendale ed economica ; le risorse a disposizione sono limitate rispetto ai bisogni, per cui diviene fondamentale individuare in maniera efficace le modalità di utilizzo. Sotto quest'aspetto, da tempo, si assiste ad una attenta valutazione delle funzioni e dei servizi pubblici, perché la maggiore esigenza richiesta alle Amministrazioni territoriali è proprio quella di minimizzare i costi, conseguendo la migliore *performance* possibile.

Occorre sottolineare che il mondo delle autonomie territoriali è, tradizionalmente, un settore dove i cambiamenti sono costanti e sono indotti dall'esigenza di coniugare alla crescente domanda di servizi da parte dei cittadini-utenti, la normativa circa le regole amministrative cui l'azione pubblica è ispirata, ivi comprese quelle che disciplinano la gestione finanziaria.

Tuttavia, mai come negli ultimi anni si è innestato nelle Amministrazioni Pubbliche locali un processo di riforma delle regole amministrative e di finanza pubblica dai contenuti così ampi e articolati.

Si può dire, quindi, che, in generale, si è assistito a un'intensa attività legislativa finalizzata alla stabilizzazione dei conti pubblici e alla razionalizzazione della spesa delle Pubbliche Amministrazioni, le cui disposizioni hanno trovato espressione nelle varie Leggi finanziarie e di stabilità che si sono susseguite, senza considerare le varie manovre di finanza pubblica emanate con disposizioni di urgenza.

Occorre sottolineare che, fino alla Legge 142/1990, la funzione di controllo consisteva in una verifica soltanto formale dei documenti contabili dell'Ente; l'introduzione dell'istituto della revisione economico-finanziaria nella vita dei Comuni e delle Province, compiuta da esperti contabili, ha costituito una novità di grande rilievo.

Infatti, il ruolo che i professionisti svolgono in qualità di revisori degli Enti locali, nonché la professione contabile, contribuiscono di gran lunga al corretto funzionamento degli Enti locali.

Il revisore ha assunto un ruolo centrale nell'ambito del controllo contabile e dell'assistenza all'Ente attraverso pareri, osservazioni, suggerimenti e proposte per l'ottimizzazione della gestione e per la verifica di conformità alle norme contabili. Al revisore è affidato il ruolo di controllo di legalità formale degli atti, e il compito e la responsabilità di una vigilanza generale e continua sull'adeguatezza economico-aziendale della gestione e sulla veridicità sostanziale degli atti di programmazione e dei documenti consuntivi.

CAPITOLO 1: L'INFORMATIVA ECONOMICO-FINANZIARIA NEGLI ENTI LOCALI: UN QUADRO DI RIFERIMENTO

I principi contabili, disciplinati all'art. 162 del Tuel, constano in criteri, procedure, metodi di applicazione che stabiliscono l'individuazione dei fatti di gestione da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori nel sistema di bilancio, funzionali allo svolgimento dei processi di programmazione e controllo.

Essi hanno valenza generale e devono informare, quindi, tutto il sistema di bilancio e non solo i documenti previsionali.

La seguente tabella schematizza i principi contabili di riferimento delineandone le principali assunzioni:

Principio di bilancio	<i>Descrizione</i>
Unità	Il totale delle Entrate deve finanziare il totale delle spese, salvo le eccezioni di legge
Annualità	Le previsioni si devono riferire ai fatti gestionali che si verificheranno nell'anno solare di riferimento
Universalità	La gestione finanziaria è unica come il relativo Bilancio di previsione: sono vietate le gestioni di Entrate e di Spese al di fuori del documento Bilancio
Integrità	Tutte le entrate sono iscritte in Bilancio al lordo delle spese eventualmente ad esse connesse, così come tutte le spese sono iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate
Veridicità	La valutazione delle Entrate e delle Spese deve essere effettuata secondo le conoscenze e la documentazione a disposizione alla data della stesura e di approvazione del Bilancio. Le informazioni, pertanto, devono essere attendibili, veritiere e corrette, secondo il principio internazionale del "True and Fair View"
Pareggio finanziario	Consta nel pareggio del documento Bilancio secondo la competenza finanziaria
Pubblicità	Si sostanzia nell'assicurare ai cittadini ed agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi del Bilancio annuale e dei suoi allegati secondo le modalità previste dallo Statuto e dai Regolamenti

L'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali è un organismo istituito presso il Ministero dell'Interno, svolge la funzione di soggetto promotore dell'applicazione e della sperimentazione di nuovi principi e di nuovi modelli contabili in relazione alle norme previste dall'ordinamento contabile e finanziario contenuto nel D.lgs. 267/2000.

Con riferimento agli Enti locali, mentre in ambito internazionale trovano applicazione i Principi IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*), a livello nazionale vigono i documenti redatti dall'Osservatorio.

I principi contabili emanati dall'Osservatorio si compongono di una parte generale (c.d. *framework*) definita "Finalità e postulati dei principi contabili per gli Enti locali"; del Principio contabile n.1 - PROGRAMMAZIONE E PREVISIONE DEL SISTEMA DI BILANCIO; del Principio contabile n.2 - GESTIONE DEL SISTEMA DI BILANCIO; del Principio contabile n.3 – IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI e infine del Principio contabile n.4 – IL BILANCIO CONSOLIDATO DELL'ENTE LOCALE.

Il principio contabile n.1 riguarda il sistema di programmazione e di previsione degli Enti locali; esso interpreta le norme contenute nella parte seconda del TUEL in relazione agli strumenti della programmazione di mandato e ai documenti del preventivo. Inoltre è finalizzato a illustrare i contenuti delle norme che presiedono alle funzioni della previsione e della programmazione, decisivi al fine di una corretta organizzazione dell'attività economico-finanziaria degli Enti locali.

Il principio contabile n.2 esamina la gestione nel sistema di bilancio e fornisce importanti ed espressive indicazioni al fine di orientare la stessa attività di gestione, intesa in senso non meramente contabile, secondo i principi di economicità, funzionalità, efficacia ed efficienza quali elementi fondamentali e integrativi del principio di legalità dell'attività amministrativa.

Il principio contabile n.3 riguarda la rendicontazione che ha lo scopo di rendere conto dei risultati della gestione e, quindi, di fornire informazioni sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'Ente.

Il rendiconto, oltre a fornire informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale, deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall'Ente. A questo riguardo assume un ruolo fondamentale la relazione al rendiconto della gestione che, oltre a fornire le informazioni sull'andamento economico-finanziario dell'Ente, deve consentire di valutare l'impatto delle politiche locali e dei servizi dell'Ente sul benessere sociale e sull'economia insediata. Inoltre, il rendiconto comprende il conto del bilancio, il conto economico, il conto del patrimonio.

Il principio contabile n.4 disciplina il Bilancio Consolidato dell'Ente locale, che ha lo scopo di rappresentare la realtà economica, patrimoniale e finanziaria ed è volto a valorizzare le dinamiche del gruppo, inteso come un complesso economico costituito da più Enti o aziende, dotate ciascuna di una propria autonomia giuridica. Inoltre, pur derivando dalla rielaborazione dei dati dei bilanci della capogruppo stessa e di quelli delle singole aziende, non va considerato come un aggregato di dati già esistenti, ma come il risultato di un lavoro d'integrazione e rettifica di questi dati, visti in chiave unitaria, volto a rappresentare un'unica realtà economica.

La redazione di tale documento contabile costituisce un elemento necessario ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del Gruppo Ente locale.

CAPITOLO 2: IL SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ENTI LOCALI

L'evoluzione normativa in tema di controlli della Pubblica Amministrazione, iniziata a partire dagli anni 90, esprime una precisa volontà del Legislatore di introdurre una generalizzata cultura della valutazione dell'efficacia, dell'efficienza e della qualità dei servizi pubblici, allo scopo di soddisfare maggiormente le attese dei cittadini e di contribuire al processo di ammodernamento di ogni Ente territoriale.

Una prima fase è stata contraddistinta da una forte attenzione ai controlli di “*governance*”, ovvero alla valutazione del processo di programmazione e dei relativi risultati conseguiti.

Una seconda fase, invece, ha rilevato la necessità di raggiungere gli obiettivi del Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992 e di controllare i vincoli comunitari di finanza pubblica di cui al Patto di stabilità e di crescita sottoscritto nel 1997.

Una terza fase discende dall'attuale crisi mondiale economico-finanziaria che ha imposto politiche restrittive di bilancio delle P.A. e l'adozione di nuovi sistemi contabili uniformi allo scopo di porre in essere meccanismi di controllo della spesa pubblica più efficaci.

In sintesi, le principali norme che hanno contraddistinto tale evoluzione sono le seguenti:

- 1) la Legge sulle autonomie locali di cui alla Legge 8 giugno 1990, n. 142;
- 2) la riforma sul procedimento amministrativo di cui alla Legge 7 agosto 1990, n. 241;
- 3) art. 28 della Legge finanziaria dell'anno 1999, Legge 23 dicembre 1998, n. 448, che ha introdotto il Patto di stabilità interno, quale forma di controllo del deficit di bilancio e dell'indebitamento della Pubblica Amministrazione locale;
- 4) il nuovo ordinamento finanziario e contabile di cui al D.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 poi confluito nel Tuel, D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267;
- 5) i contratti nazionali collettivi di lavoro degli Enti locali, sia per l'area dirigenza, che per le altre qualifiche professionali;
- 6) la Legge 15 maggio 1997, n. 127 “Bassanini bis” poi confluita nel D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165;
- 7) la riforma sui controlli interni nelle pubbliche amministrazioni di cui al D.lgs. 30 luglio 1999, n. 286 che ha chiarito la definizione del controllo di gestione e nelle relative modalità di applicazione;
- 8) il Tuel, D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 che ha coordinato tutta la normativa preesistente fornendo un quadro di sintesi organico, con particolare riferimento alle fattispecie del controllo di gestione e del controllo strategico;
- 9) la Legge Costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 che ha fatto venir meno in maniera radicale il regime dei controlli sugli atti degli Enti locali che poggiava sull'art. 130 della Costituzione italiana;
- 10) il D.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 (c.d. Decreto Brunetta) - Attuazione della Legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle Pubbliche Amministrazioni;
- 11) il D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti locali e dei loro Organismi partecipati, che costituisce un passaggio fondamentale in tema di controlli, in quanto delinea le basi per effettuare correttamente confronti gestionali e paragoni utilizzando proficuamente costi e fabbisogni standard;
- 12) la riforma dei controlli interni di cui al D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, come convertito in Legge n. 213/2012, che ha completamente ridisegnato l'assetto delineato dall'articolo 147 del D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 basato sulle seguenti tipologie di controlli:
 - 1) il controllo di regolarità amministrativa e contabile;

- 2) il controllo di gestione;
- 3) il controllo strategico;
- 4) la valutazione della dirigenza.

Con riferimento invece alle altre tipologie di controlli, la riforma introdotta dall'art. 3 del D.L. n. 174/2012 ha integralmente sostituito l'art. 147 del Tuel, per cui sono stati introdotti, *ex novo*, gli artt. 147 *bis*, *ter*, *quater* e *quinquies*, attraverso i quali, è stato implementato il sistema dei controlli interni, prevedendo, oltre ai controlli di regolarità amministrativa contabile di gestione e di controllo strategico, anche il controllo sugli equilibri finanziari dell'Ente e il controllo degli Organismi gestionali esterni, in particolare il controllo sulle società partecipate non quotate.

La tabella seguente riassume e sintetizza il quadro normativo a seguito della riforma del citato D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, come convertito in Legge n. 213/2012.

FATTISPECIE	FINALITÀ	OGGETTO	OBBLIGO
1 Controllo di regolarità amministrativa e contabile (artt. 147 e 147-bis, Tuel n. 267/2000)	"Garantire ... la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa"	Fase preventiva: - è assicurato dai responsabili dei servizi attraverso i pareri di regolarità tecnica sugli atti. - è effettuato dal responsabile del servizio finanziario attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e il visto. Fase successiva: - sotto la direzione del segretario , secondo i principi generali di revisione aziendale	Per tutti i Comuni
2 Controllo sugli equilibri finanziari (artt. 147 e 147-quinquies, Tuel n. 267/2000)	Garantire la permanenza degli equilibri di bilancio	Concerne la gestione di competenza e quella residui, la gestione di cassa, il patto di stabilità interno ed in generale i vincoli di finanza pubblica. Si estende agli "organismi gestionali esterni" (art. 147-quinquies Tuel). È svolto sotto la direzione e coordinamento del responsabile del servizio finanziario e la vigilanza dell'Organo di revisione (art. 147-quinquies Tuel). Il resp. serv. fin. agisce in autonomia (art. 153 Tuel).	Per tutti i Comuni
3 Controllo di gestione (artt. 147, 196, 197, 198, 198-bis, Tuel n. 267/2000)	Verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa.	Vedasi art. 196 "Controllo di gestione", art. 197 "Modalità del controllo di gestione", art. 198 "Referto del controllo di gestione", art. 198-bis "Comunicazione del referto del controllo di gestione".	Per tutti i Comuni
4 Controllo strategico (artt. 147, 147-ter e 193, Tuel n. 267/2000)	Valutare l'adeguatezza delle scelte di programmazione in termini di congruenza tra risultati ed obiettivi	Riguarda lo stato di attuazione di programmi e deve essere regolamentato. L'unità organizzativa è posta sotto la direzione del direttore generale o del segretario .	Immediatamente applicabile negli enti con più di 100.000 ab.; dal 2014 negli enti con più di 50.000 ab.; dal 2015 negli enti con più di 15.000 ab.
5 Controlli sulle società partecipate non quotate (artt. 147 e 147-quater, Tuel n. 267/2000)	Verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente.	Definizione preventiva nella RPP (art. 170, c. 6, Tuel) di obiettivi gestionali, parametri qualitativi e quantitativi. Organizzazione di un sistema di informativo che rileva situazioni contabili, rapporti finanziari con l'ente, contratti di servizio, qualità dei servizi e rispetto vincoli di finanza pubblica. Obbligo di monitoraggio periodico e del bilancio consolidato .	Immediatamente applicabile negli enti con più di 100.000 ab.; dal 2014 negli enti con più di 50.000 ab.; dal 2015 negli enti con più di 15.000 ab..
6 Controllo della qualità dei servizi erogati (art. 147, Tuel n. 267/2000)	Garantire il controllo della qualità dei servizi erogati sia direttamente che indirettamente.	Impiego di metodologie e tecniche dirette a misurare la soddisfazione degli utenti.	Immediatamente applicabile negli enti con più di 100.000 ab.; dal 2014 negli enti con più di 50.000 ab.; dal 2015 negli enti con più di 15.000 ab..

CAPITOLO 3: LA REVISIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI

I Revisori rappresentano le figure maggiormente coinvolte nel processo di rinnovamento degli Enti locali; le loro funzioni consultive e di verifica e le loro responsabilità si sono notevolmente rafforzate nel corso degli ultimi anni.

Il Titolo VII della parte seconda del Testo Unico individua i principi sulla revisione economico-finanziaria, applicabili a tutti gli Enti locali.

La relativa disciplina, tuttavia, era stata già introdotta dagli articoli 57 della Legge 142/90 e 100 del D.lgs. 77/95, che hanno istituito l'Organo di revisione economico-finanziaria dei Comuni e delle Province. La norma disciplina la composizione e la scelta dei membri e, precisamente, fissa in tre componenti la sua composizione, compreso il Presidente, e stabilisce che la scelta deve essere operata tra coloro che sono iscritti in appositi albi professionali.

L'istituto della revisione è stato previsto, per i Comuni e le Province, al fine di prevedere per tali Enti una forma di vigilanza contabile e finanziaria sulla loro attività, sommandosi a quella formale e di legittimità sui singoli atti eventualmente richiesta dal Comitato Regionale di Controllo.

L'obbligo di effettuare una revisione contabile degli Enti Locali è stato istituito dalla Legge 142/90, poi ripreso e inquadrato in modo specifico dal D.lgs. 77/95 e dal TUEL, che ha infine dettato una disciplina organica sulla materia.

Gli elementi più innovativi previsti dal D.lgs. 77/95 hanno riguardato innanzitutto una nuova articolazione del bilancio di previsione, attraverso cui il Consiglio traccia gli orientamenti e i programmi; è stata anche prevista l'introduzione del Piano Esecutivo di Gestione (PEG) e del controllo di gestione, o più in generale, l'introduzione di un sistema di contabilità sicuramente più vicino alle logiche aziendalistiche.

Il Decreto è stato più volte oggetto di modifica e i successivi interventi legislativi hanno finito per comprometterne l'unitarietà.

Per porre rimedio a tale anomalia, l'articolo 31 della Legge 265/1999 stabilisce che il Governo è delegato a riunire in un unico *corpus* di norme le disposizioni legislative vigenti in materia di ordinamento degli Enti locali. A tale delega è stata data attuazione con il Decreto legislativo 267 del 2000 in cui sono confluiti, tra gli altri: la Legge 142 del 1990, il Decreto legislativo 77/95, gli articoli della Legge 127/1997 (cd. Bassanini bis) in materia di contabilità degli Enti locali.

La revisione economico-finanziaria è quindi disciplinata dal Titolo VII, articoli 234-241, del Testo Unico che delinea i profili relativi alla composizione, elezione, insediamento, durata e funzionamento dell'Organo di revisione.

Tuttavia, l'articolo 16, comma 25 del D.lg. 13 agosto 2011, n.138, convertito con modificazioni dalla Legge 14 settembre 2011, n.148 ha introdotto importanti modifiche riguardo al meccanismo di nomina. Esso prevede che, a decorrere dal primo rinnovo dell'Organo di revisione successivo alla data di entrata in vigore del Decreto in questione, i Revisori dei Conti degli Enti locali siano scelti mediante estrazione da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti, a livello regionale, nel registro dei Revisori legali, nonché gli iscritti all'ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili .

Le cause impeditive all'elezione ed esercizio della carica di Revisore negli Enti locali sono disciplinate nei primi tre commi dell'articolo 236 del D.lgs. n. 267/00 e sono così riassumibili:

- Ipotesi di ineleggibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del Codice civile, intendendosi per Amministratori i componenti dell'Organo esecutivo dell'Ente locale. In sostanza non possono essere eletti Revisori, e se eletti decadono:

- 1) l'interdetto;
- 2) l'inabilitato;
- 3) Il fallito;
- 4) colui il quale è stato condannato a una pena che comporti l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità a esercitare uffici direttivi;
- 5) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado dei componenti dell'Organo esecutivo, (coerentemente a quanto sancito anche dal CNDCEC molti statuti di Enti locali hanno aggiunto all'Organo esecutivo anche il Sindaco, i componenti del Consiglio, il Segretario, i Dirigenti) coloro che sono legati all'Ente da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita,
- 6) colui il quale è stato cancellato dal registro dei Revisori contabili o dagli Albi Professionali.

Per quanto riguarda invece cause di incompatibilità è previsto che l'incarico di revisione non possa essere esercitato:

- 7) dai componenti degli Organi dell'Ente locale;
- 8) da coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina;
- 9) dal Segretario e dai dipendenti dell'Ente locale presso cui deve essere nominato l'Organo di revisione economico-finanziaria;
- 10) dai dipendenti delle Regioni, delle Province, delle Città metropolitane, delle Comunità montane e delle Unioni di Comuni relativamente agli Enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.

Il comma 1 dell'articolo 235 del TUEL dispone che la durata dell'incarico di revisione degli Enti locali sia di tre anni e decorre dalla data di esecutività della delibera ovvero di immediata eseguibilità della stessa .

Sempre al primo comma è previsto che *“i Revisori sono rieleggibili una sola volta”*, al fine di evitare la cristallizzazione degli incarichi con il conseguente affievolimento qualitativo dell'apporto professionale.

Il terzo comma del medesimo articolo prevede che il Revisore cessi dall'incarico per: 1) scadenza del mandato, 2) dimissioni volontarie, 3) impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'Ente; a tali ipotesi vanno poi aggiunte la decadenza, la revoca e, ovviamente, la morte del Revisore.

La decadenza interviene al sopraggiungere di una causa di incompatibilità.

La revoca invece è la causa di cessazione conseguente a una manifestazione di volontà unilaterale dell'Ente, determinata dall'inadempimento del Revisore; l'articolo 235 al 2 comma individua quale causa di revoca la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'articolo 239, 1 comma, lettera d del TUEL.

Infine, per quanto riguarda le dimissioni, hanno natura di dichiarazione unilaterale recettizia , pertanto, in caso di dimissioni senza giusta causa, l'Ente sarà legittimato a chiedere il risarcimento dei danni al Revisore dimissionario, sempre in virtù della riconducibilità del rapporto allo schema del mandato.

E' importante anche sottolineare che l'articolo 238 del TUEL pone dei limiti all'affidamento degli incarichi, fissando a otto il numero massimo per ciascun Revisore e precisando, nell'ambito di tale disposizione, ulteriori limiti per categorie di Comuni e precisamente:

- 1) non più di quattro incarichi per Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti;

- 2) non più di tre per i Comuni con popolazione comprese tra i 5.000 e i 99.999 abitanti;
- 3) non più di uno per i Comuni pari o superiore ai 100.000 abitanti.

In materia di responsabilità dei Revisori, se a ricoprire il ruolo di Revisore è un professionista iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti, egli è tenuto a uniformarsi ai principi deontologici previsti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti. I Revisori sono inoltre tenuti al rispetto dei principi di revisione individuati dagli Ordini professionali nel documento n.2 nonché, ove compatibili, all'osservanza dei principi di comportamento previsti per il Collegio sindacale.

La violazione di tali principi comporta l'apertura di un procedimento disciplinare presso il Consiglio dell'Ordine locale di appartenenza, il quale sarà competente per l'eventuale irrogazione di sanzioni disciplinari (richiamo formale, sospensione e radiazione). Irrogata la sanzione, il Revisore giudicato colpevole potrà proporre appello presso il Consiglio Nazionale.

CAPITOLO 4: L'ATTIVITA' DI REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI

Le modalità di funzionamento del Collegio dei Revisori devono essere disciplinate dal Regolamento di contabilità dell'Ente o attraverso uno specifico Regolamento dell'Organo di revisione.

L'articolo 239 del TUEL, al 3 comma, dispone che l'Organo di revisione sia dotato dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, rinviando alle norme statutarie e regolamentari.

Inoltre l'articolo 237, al comma 1, dispone che esso sia validamente costituito anche qualora vi siano solo due componenti e l'insediamento ne comporta l'inizio dell'attività.

La prima convocazione, in caso di inerzia da parte del Sindaco (per il Comune) o del Presidente (per la Provincia e per gli altri Enti), è disposta dal Presidente del Collegio stesso che può darne comunicazione al Presidente del Consiglio.

A seguito dell'insediamento, l'Organo di revisione prende possesso dell'ufficio, stabilisce le regole interne per il suo funzionamento e inizia a svolgere l'attività, ivi compreso l'esame di eventuali documenti, pareri e relazioni relative ad attività e/o adempimenti in corso riferiti a esercizi precedenti non ancora approvati.

Le funzioni dell'Organo di revisione sono disciplinate dal 1 comma dell'articolo 239 del Testo Unico e sono così riassumibili:

- 1) attività di collaborazione con l'Organo consiliare secondo le disposizioni dello Statuto e del Regolamento;
- 2) pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio;
- 3) vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali e alla tenuta della contabilità; l'Organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;
- 4) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine previsto dal Regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'Organo esecutivo. La relazione contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione

nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;

5) referto all'Organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti Organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;

6) verifiche di cassa di cui all'articolo 233 del TUEL.

Tuttavia, il Revisore degli Enti locali ha nuovi standard operativi, individuati in quindici documenti elaborati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, da seguire e rispettare nello svolgimento dei propri compiti.

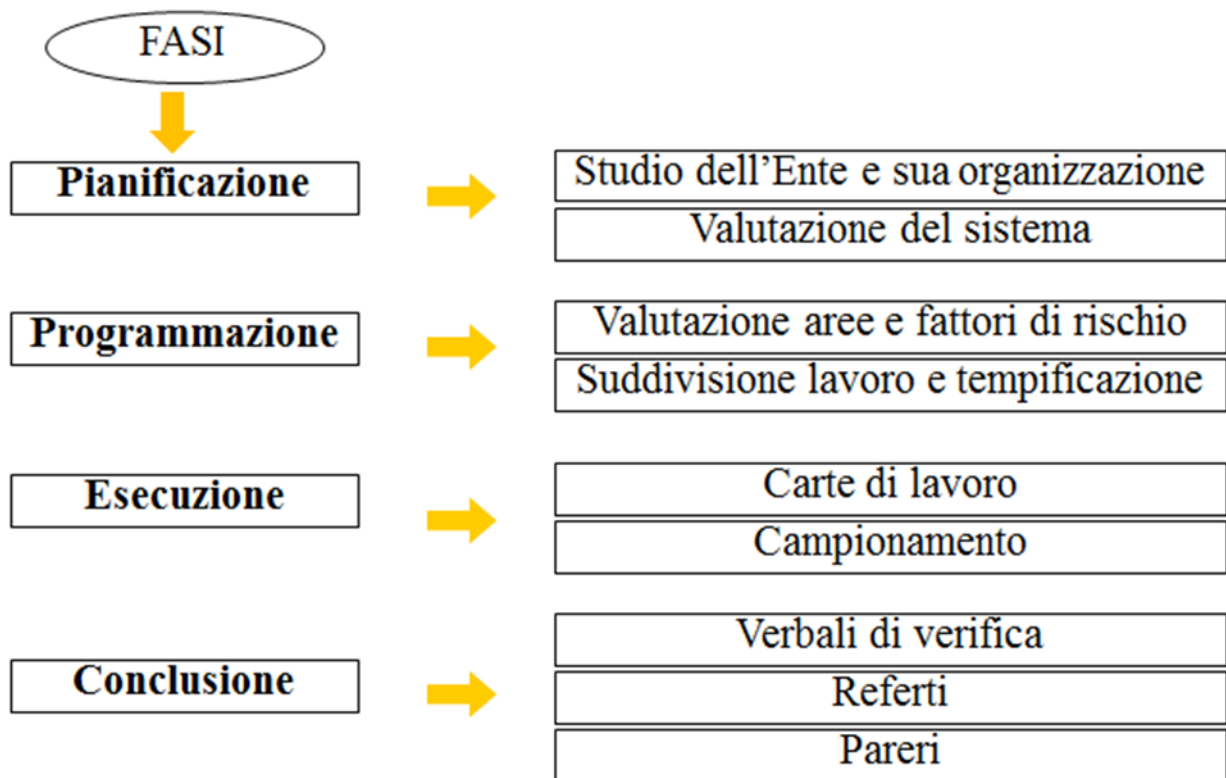
Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha, infatti, approvato, nel dicembre 2011, i Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali, che costituiscono una vera e propria guida per i professionisti.

I Principi sono così strutturati:

- 1) Documento n.1: Nomina, accettazione, incompatibilità, ineleggibilità e funzionamento, funzioni;
- 2) Documento n.2: Funzione di vigilanza e di controllo contabile;
- 3) Documento n.3: Funzione di collaborazione;
- 4) Documento n.4: Introduzione ai controlli sulle fasi e sugli atti di programmazione, gestione e rendicontazione;
- 5) Documento n.5: Controlli sulla programmazione e sulle variazioni;
- 6) Documento n.6: Controlli sulla gestione finanziaria e adempimenti contabili;
- 7) Documento n.7: Controlli sulla spesa del personale;
- 8) Documento n.8: Controlli sul Patto di Stabilità interno;
- 9) Documento n.9: Controlli sugli agenti contabili;
- 10) Documento n.10: Controlli sul conto economico;
- 11) Documento n.11: Controlli sulla gestione e rilevazioni patrimoniali;
- 12) Documento n.12: Controlli sul rendiconto;
- 13) Documento n.13: Controlli sull'indebitamento;
- 14) Documento n.14: Controlli sugli Organismi partecipati;
- 15) Documento n.15: Controlli sugli adempimenti fiscali.

Tali documenti sono espressione della necessità di rinnovare gli standard dell'attività di revisione risalenti al 2007 in un settore nel quale i professionisti hanno assunto un ruolo sempre più centrale e carico di responsabilità.

Con riferimento all'attività di revisione, può essere programmata e organizzata in fasi secondo il seguente schema:



Durante la fase di pianificazione della revisione, il revisore deve svolgere procedure di analisi comparative, che consistono nel raffrontare bilanci intermedi, indicatori di bilancio, margini e altri aggregati relativi a:

- 1) analoghi periodi di diversi anni;
- 2) dati della società confrontati con dati di settore;
- 3) scostamenti tra importi previsionali e importi a consuntivo.

Il revisore, evidenziate le anomalie e le incoerenze tra i dati oggetto di analisi comparativa, chiederà spiegazioni alla direzione dopo di che ricercherà adeguati e sufficienti elementi probativi.

Nella successiva fase di programmazione, sono individuate ed esaminate le aree e i fattori di rischio; l'attività di revisione è impostata sulla base di un progetto che prevede, in caso di Organo collegiale, la ripartizione delle funzioni, e i tempi e le modalità di conseguimento degli obiettivi prefissati.

Segue la fase operativa di esecuzione, nella quale sono svolte le procedure di revisione ritenute appropriate in relazione ai rischi identificati nella precedente fase.

L'ultima fase è quella relativa alla conclusione dell'attività di revisione, durante la quale sono elaborati i verbali di verifica, i pareri o i referti in caso si siano riscontrate gravi irregolarità di gestione.

Infine, sempre con riferimento alle funzioni svolte dall'Organo di revisione, la lettera d) dell'art. 239 del Tuel disciplina la funzione più delicata che il Collegio dei revisori deve affrontare.

Si tratta della relazione al progetto di rendiconto approvato dalla Giunta, e rappresenta il documento di sintesi di tutta l'attività svolta dal Collegio nel corso dell'esercizio.

In tale relazione i revisori, oltre a certificare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, esprimono suggerimenti al Consiglio.

La relazione del Collegio dei revisori si articola secondo lo schema predisposto dalla commissione interprofessionale e include i seguenti tre paragrafi:

- 1) Giudizio sulla coerenza e attendibilità del rendiconto rispetto alle risultanze della gestione;
- 2) Indicazione dei rilievi e delle proposte al fine di conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione;
- 3) Risultati della collaborazione con il Consiglio nelle funzioni di controllo e d'indirizzo.

L'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione determina l'espressione del cosiddetto giudizio professionale in cui i revisori verificano che il rendiconto esprima correttamente i dati contabili generati dalla gestione.

Tale giudizio comprende l'elenco dei documenti analizzati, la dichiarazione d'indipendenza e professionalità dei revisori, l'elenco delle fattispecie significative riscontrate, l'elenco delle eventuali raccomandazioni e le conclusioni.

CASE STUDY: IL BILANCIO CONSUNTIVO DEL COMUNE DI AVELLINO

E' opportuno innanzitutto evidenziare l'importanza e il significato del contenuto del bilancio consuntivo, nonché le particolarità dello stesso rispetto al bilancio previsionale.

Mentre il bilancio di previsione, nel tracciare le linee guida dell'azione di governo, nell'individuare obiettivi e programmi in relazione alle risorse, svolge un'azione essenzialmente di programmazione e di autorizzazione, il consuntivo o, meglio, il rendiconto della gestione, invece, rappresenta il momento conclusivo del processo programmatico, e consente il controllo e la valutazione a posteriori dei risultati raggiunti, rappresentando un formidabile strumento di valutazione politica e di verifica dell'operato di un'Amministrazione.

Al conto consuntivo sono allegati l'elenco dei residui attivi e passivi, la relazione della Giunta e la relazione del Collegio dei Revisori dei Conti.

La relazione della Giunta evidenzia le valutazioni di efficacia e di efficienza dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in relazione ai programmi e costi sostenuti. Mostra i criteri di valutazione del patrimonio e delle relative componenti economiche ed evidenzia i principali scostamenti intervenuti rispetto alle previsioni, motivando le cause che li hanno determinati.

La Relazione del Collegio dei Revisori contiene un'analisi dei documenti predisposti dal Servizio Finanziario dell'Ente ed esprime il proprio parere sul conto consuntivo. Preventivamente è stata necessaria la verifica dell'avvenuto riaccertamento, da parte dell'Ente, dei residui attivi e passivi, ovvero la verifica e revisione delle ragioni del mantenimento degli stessi, in tutto o in parte, nel conto del bilancio.

Il 1° gennaio 2015, per il Comune di Avellino, è stata una data cruciale per l'ordinamento contabile degli Enti locali: da quel momento, per effetto dell'armonizzazione, l'imputazione contabile delle poste di entrata e di spesa non poteva più avvenire in funzione della regola della competenza finanziaria (legata all'aspetto giuridico) bensì in funzione della nuova regola della competenza finanziaria potenziata (destinata a integrare l'aspetto giuridico con la dimensione temporale).

L'Organo di revisione composto dal Dott. Ottavio Barretta, dal Rag. Antonio Pellegrino e dal Dott. Antonio Savino, ha esaminato lo schema di rendiconto dell'esercizio finanziario 2014 e ha verificato utilizzando, ove consentito, motivate tecniche di campionamento:

- 1) la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di leggi e regolamentari;
 - 2) la corrispondenza tra i dati riportati nel conto del bilancio con quelli risultanti dalle scritture contabili;
 - 3) il rispetto del principio della competenza finanziaria nella rilevazione degli accertamenti e degli impegni;
 - 4) la corretta rappresentazione del conto del bilancio nei riepiloghi e nei risultati di cassa e di competenza finanziaria;
 - 5) la corrispondenza tra le entrate a destinazione specifica e gli impegni di spesa assunti in base alle relative disposizioni di legge;
 - 6) l'equivalenza tra gli accertamenti di entrata e gli impegni di spesa dei capitoli relativi ai servizi per conto terzi;
 - 7) il rispetto dei limiti di indebitamento e del divieto di indebitarsi per spese diverse da quelle d'investimento;
 - 8) il rispetto del patto di stabilità;
 - 9) il rispetto del contenimento e riduzione delle spese di personale e dei vincoli sulle assunzioni;
 - 10) il rispetto dei vincoli di spesa per acquisto di beni e servizi;
 - 11) i rapporti di credito e debito al 31/12/2014 con le società partecipate, nei limiti delle informazioni assunte in autonomia presso l'Ente e al parziale riscontro di alcune partecipate, nonché il prospetto allegato alla Delibera di Giunta del Responsabile del Servizio Finanziario;
 - 12) la corretta applicazione da parte degli organismi partecipati della limitazione alla composizione agli Organi e ai compensi;
 - 13) che l'Ente ha provveduto alla verifica degli obiettivi e degli equilibri finanziari ai sensi dell'articolo 193 del TUEL in data 20/09/2014, con delibera n.280;
 - 14) che l'Ente ha riconosciuto debiti fuori bilancio per euro 10.160.100,15 e che detti atti sono stati trasmessi alla competente Procura della Sezione Regionale della Corte dei Conti ai sensi dell'articolo 23 della legge 289/2000, comma 5;
 - 15) l'adempimento degli obblighi fiscali relativi a: I.V.A., I.R.A.P., sostituti d'imposta;
 - 16) che i responsabili dei servizi hanno provveduto a effettuare il riaccertamento dei residui.
- Inoltre, l'Organo di revisione, in riferimento alla gestione finanziaria, ha rilevato e attestato che:
- 17) sono risultati emessi n. 4889 reversali e n. 5864 mandati;
 - 18) i mandati di pagamento sono risultati emessi in forza di provvedimenti esecutivi e sono stati regolarmente estinti;
 - 19) gli utilizzi, in termini di cassa, di entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti sono stati effettuati nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 195 del TUEL e al 31/12/2014 risultano totalmente reintegrati;
 - 20) il ricorso all'indebitamento è stato effettuato nel rispetto dell'articolo 119 della Costituzione e degli articoli 203 e 204 del TUEL, rispettando i limiti di cui al primo comma del citato articolo 204;
 - 21) gli agenti contabili, in attuazione degli articoli 226 e 233 del TUEL, hanno reso il conto della loro gestione entro il 30 gennaio 2015, hanno allegato i documenti previsti;
 - 22) la Banca Popolare di Bari, tesoriere dell'Ente, ha reso entro il 30/01/2015 il conto alla data del 31/12/2014;
 - 23) dal suddetto conto è emersa la regolarità delle riscossioni e dei pagamenti, sia in conto competenza che in conto residui, con l'accertata corrispondenza delle riscossioni e risulta una differenza nei pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate pari a € 36.105,16.

Al termine delle verifiche e degli accertamenti, l'Organo di revisione ha attestato la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, ha espresso parere favorevole per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio finanziario 2014 e, inoltre, ha proposto di vincolare tutto l'avanzo di Amministrazione disponibile per le finalità indicate nell'ambito della relazione dell'Organo stesso. Il Bilancio consuntivo del Comune di Avellino per l'esercizio 2014 è stato approvato, su proposta dell'Assessore Maria Elena Iaverone, dal Consiglio Comunale di Avellino nella seduta del 14/05/2015.