

Il ruolo dei revisori dei conti.

1. Introduzione

Dal punto di vista normativo, precedentemente la L. 142/90, aveva previsto un collegio di tre revisore eletti dall'organo consiliare fra i consiglieri estranei alla giunta, con competenza limitata al solo esame del conto consuntivo. Con la citata legge del novanta, si stabilì che l'organo di revisione dovesse essere costituito da professionisti esterni all'ente. Successivamente con il d.lgs 77/95 prima e con quello 267/2000 poi, viene definitivamente riconosciuta e disciplinata dalla legge tale attività di controllo. Si giunge al TUEL anche grazie alla riforma sui controlli interni definita dal d.lgs 286/99, in esso la revisione economico-finanziaria è trattata dagli artt. 234 a 241. A quanto stabilito all'interno del testo unico, si può, in alcuni casi derogare, l'art. 152 infatti, stabilisce al comma 4, gli articoli ed i commi contenuti in tale disposto, a cui l'ente può derogare attraverso l'approvazione all'interno del regolamento di contabilità, di norme con contenuto diverso.

L'attività del revisore contabile è senz'altro di primaria importanza, il controllo di regolarità amministrativo contabile infatti, può essere interpretato come controllo alla base dell'attività amministrativa, ribadisco il fatto che esso non è un semplice controllo di legittimità su determinati atti bensì un controllo sulle capacità gestionali dell'ente in riferimento alle risorse a disposizione, sulla capacità di programmazione ed attuazione dei programmi in base alle reali possibilità di quest'ultimo, un controllo sulla correttezza e sulla

trasparenza delle manovre finanziarie che scandiscono periodicamente l'attività amministrativa.

1. Nomina.

Recentemente ci sono state diverse importanti novità che riguardano la figura e l'attività di tale organo, la prima fa riferimento alle modalità di nomina, previste dal decreto del Ministero dell'Interno del 15 febbraio 2012 n.23, regolamento in attuazione dell'art.16 comma 25 D.L. n.138/2011, convertito con Legge n.148 del 14 settembre 2011, che saranno attuate a partire dal primo rinnovo successivo alla data di entrata in vigore del decreto in questione, il revisore sarà eletto tramite 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. Il compito dell'estrazione spetterà alle Prefetture - Uffici Territoriali del Governo, territorialmente competenti.

La richiesta di inserimento nell'elenco deve essere inoltrata, esclusivamente per via telematica attraverso la sottoscrizione con firma digitale, al Ministero dell'interno, dipartimento degli affari interni e territoriali.

I requisiti di nomina saranno inoltre differenti in relazione alle fasce demografiche degli enti interessati dalla nomina, sulla base delle quali saranno suddivisi gli stessi; il revisore che si candiderà alla prima esperienza, potrà occuparsi del controllo di enti che abbiano non più di cinquemila abitanti e dovrà inoltre essere iscritto all'albo da almeno due anni e aver maturato non meno di dieci crediti formativi nell'anno precedente la nomina. Quest'ultimo requisito rimane valido anche per la altre due fasce, quella intermedia che va da cinquemila a quindicimila abitanti dove si richiede un'iscrizione all'albo antecedente di almeno cinque anni e un'esperienza di revisione contabile di minimo tre anni e l'ultima fascia che riguarda enti locali e province con più di quindicimila

abitanti dove il revisore dovrà aver maturato già due precedenti incarichi e dieci anni di iscrizione all'albo.

L'iter di nomina inizia con la comunicazione da parte dell'ente locale della scadenza dell'organo di revisione alla Prefettura – Ufficio territoriale del Governo della Provincia, in cui è sito l'ente in questione, tale comunicazione dovrà avvenire almeno due mesi prima la data di scadenza, per il periodo di passaggio dall'antecedente iter si è stabilita una riduzione di tale tempo massimo a quindici giorni. Nel caso di cessazione improvvisa e anticipata dello svolgimento delle funzioni da parte dell'Organo, la comunicazione dovrà essere tempestiva, comunque non dovrà avvenire oltre il terzo giorno dalla data della cessazione.

Alla comunicazione dell'ente locale segue la risposta della Prefettura nella quale verranno indicati la data, l'ora ed il luogo nei quali si procederà con l'estrazione, in seduta pubblica, alla presenza di un Prefetto o di un suo delegato. Dopodiché si procederà con l'estrazione vera e propria, attraverso un sistema informatico che riunisce tutti i nominativi in un elenco regionale, in relazione alla fascia di appartenenza, distinte con dettaglio in precedenza, verranno estratti tre nominativi per ciascun componente dell'organo da rinnovare, il primo estratto subentrerà nell'ente al soggetto il cui mandato è in scadenza, solo in caso di una sua rinuncia o impedimento si farà riferimento agli altri soggetti estratti. Dell'esito dovrà essere redatto apposito verbale da trasmettere all'ente locale così che possa, attraverso l'organo consiliare, adottare la delibera di nomina del soggetto che andrà a ricoprire la carica di revisore dei conti.

Un'altra novità riguarda la nomina del presidente dell'Organo di revisione economico-finanziaria, egli infatti dovrà essere individuato in quanto professionista con maggior esperienza, a parità con altri, si terrà conto della dimensione demografica degli enti locali in cui sono state svolte le esperienze passate.

Se precedentemente la nomina del revisore era di stampo "politico", avveniva cioè ad opera del consiglio, oggi finalmente si

è raggiunta un'imparzialità che garantisce indipendenza dall'organo politico dell'ente, importantissimo obiettivo per un organo come quello di revisione contabile che svolge un ruolo di grande responsabilità dove l'imparzialità e la terzietà dell'operato sono fondamentali.

Il revisore sarà unico nei comuni fino a quindicimila abitanti mentre oltre tale soglia il collegio sarà composto da tre membri, la durata dell'incarico è di tre anni ed essi possono essere rieletti una volta sola. Naturalmente è necessario che essi svolgano la loro attività in maniera indipendente, i revisori devono adottare un comportamento integro ed imparziale, agendo con la diligenza del mandatario.

L'indipendenza, come più volte detto, è una caratteristica fondamentale del revisore ed infatti, alcune norme elaborate dal legislatore sono proprio volte a garantirne il rispetto, ad esempio le previsioni in materia di incompatibilità ed ineleggibilità legate non tanto al rispetto dell'indipendenza formale dell'operato del revisore ma dell'indipendenza sostanziale, che è volta a far sì che il revisore sia obiettivo ed imparziale nello svolgimento delle sue funzioni. L'incompatibilità si riscontra, dunque, nei casi in cui l'attività del revisore non possa essere svolta correttamente o quando possano verificarsi conflitti di interessi. Le cause di incompatibilità sono tassativamente elencate all'art.236 del TUEL che stabilisce l'impossibilità di ricoprire la carica di revisore per coloro che facciano parte degli organi dell'ente, per coloro che hanno ricoperto tali cariche nel biennio precedente, dai membri dell'organo regionale di controllo, dal segretario e dai dipendenti dell'ente interessato alla nomina nonché dai dipendenti delle regioni, delle province, delle città metropolitane, delle unioni dei comuni e delle comunità montane appartenenti alla circoscrizione dell'ente. Inoltre il revisore non può far parte degli organismi amministrativi o prestare attività di consulenza in una società di capitale controllata dall'ente.

Per quanto riguarda l'ineleggibilità non c'è nel TUEL un elenco definito di fattispecie, per questo si rimanda all'art. 2399 del codice civile il quale stabilisce che "non possono essere eletti alla carica di sindaco, e se eletti decadono dall'ufficio, coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'art.2382 (interdetto, inabilitato, fallito o chi è stato interdetto, in seguito a condanna, dai pubblici uffici), il coniuge, i parenti e gli affini degli amministratori entro il quarto grado, e coloro che sono legati alla società o alle società da queste controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita.

Il TUEL ha inoltre specificato all'art. 238 il limite agli incarichi affidati al revisore, egli non può assumere più di otto incarichi, in relazione al numero degli abitanti di comuni o province in questione.

Nell'esercizio delle sue funzioni il revisore ha il diritto di visionare gli atti e i documenti in possesso dell'amministrazione, verso i quali la legge gli impone l'obbligo di segretezza. Nell'istanza che avrà ad oggetto la richiesta di visionare un determinato atto, la giurisprudenza ha specificato che occorre che il revisore precisi il nesso tra il preteso accesso e la funzione esercitata essendo dunque necessaria una ragionevole motivazione. L'organo di revisione ha inoltre il diritto di effettuare ispezioni e controlli. Deve partecipare alle sedute consiliari per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione e può partecipare anche alle altre, se previsto dallo statuto può partecipare alle riunioni della giunta.

Dell'attività svolta l'organo di revisione contabile dovrà fornire apposito verbale, così da illustrare l'attività di controllo eseguita, i criteri utilizzati e le irregolarità riscontrate. Dunque i verbali riguarderanno le riunioni, le ispezioni, le verifiche, le determinazioni e le decisioni adottate.

2. *Le funzioni dell'organo di revisione contabile.*

L'attività del revisore dei conti è molto più ampia di come in realtà possiamo immaginare, essa si inserisce nei diversi ambiti amministrativi sotto forma di controllo degli atti degli Organi di governo che debbono risultare, in seguito a verifica, conformi alle leggi, ai principi contabili, allo statuto e al regolamento dell'ente. Le competenze del servizio economico e finanziario sono enunciate oltre che dalla legge, dal regolamento di contabilità dell'ente dove sono disciplinati i controlli del servizio finanziario sugli atti della gestione dell'attività finanziaria e dal regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi dove sono disciplinate le sue competenze nonché la sua organizzazione. In tale regolamento vengono definite, in generale, le competenze del revisore; modalità di rilascio del parere sulle proposte di deliberazione, apposizione del visto di regolarità contabile sulle determinazioni dirigenziali, segnalazioni obbligatorie e valutazioni che il responsabile del servizio finanziario fa al sindaco, al consiglio, al segretario, al collegio dei revisori.

Sappiamo che l'azione amministrativa può essere suddivisa in diverse fasi: programmazione, gestione, rendicontazione.

Il controllo svolto dal revisore in tutte queste fasi e su diversi soggetti: organi di governo, segretario, direttore generale, dirigenti, responsabili dei servizi e del personale ha un'importanza fondamentale, in quanto un comportamento o un atto non conforme potrebbe avere delle conseguenze "a cascata" e ripercuotersi nelle diverse fasi. Proprio per questo il revisore, una volta individuata la non conformità dovrà procedere con l'individuazione dell'organo o dei soggetti preposti alla regolarizzazione, informandoli sulla gravità del fatto ed informando altresì l'organo al quale effettuare la dovuta segnalazione. La responsabilità del comportamento o dell'atto non conforme grava naturalmente sui soggetti su menzionati, in quanto essi hanno l'onere di garantire che l'azione amministrativa e gli atti di programmazione, gestione e

rendicontazione vengano svolti nel rispetto della legge, dei principi contabili, dello statuto e del regolamento dell'ente, per tali motivi la prevenzione di tali mancanze spetta ad essi ed il revisore non può esserne considerato responsabile se non nei casi in cui la legge prevede espressamente che egli debba rilasciare parere preventivo sugli atti predisposti dall'amministrazione.

La contabilità finanziaria scandisce tali fasi attraverso la predisposizione di determinati documenti che andremo ad analizzare in breve, sottolineando per alcuni di essi, il tipo di controllo previsto per il revisore contabile.

Iniziamo col prendere a riferimento la fase di programmazione, possiamo dire, in breve, che essa rappresenta il processo di analisi e valutazione della possibile evoluzione della gestione dell'ente, che si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto ai piani e ai programmi futuri. I documenti che riguardano tale fase sono gli schemi di programmazione del sistema di bilancio, naturalmente essi, secondo quanto specificato dalla legge, devono essere attendibili, coerenti e veritieri. L'affidabilità dell'amministrazione è data anche e soprattutto dalla correttezza nella gestione delle risorse che serviranno alla realizzazione di programmi e piani che hanno, nella maggior parte dei casi, una finalità di pubblico interesse. Proprio per garantire il rispetto di tali principi, i documenti in questione dovranno essere redatti in modo chiaro e leggibile, comprensibile cioè agli utilizzatori del bilancio. Deve esserci un legame fondato sulla coerenza in tali documenti, in essi deve essere esplicito il contenuto generale della programmazione, i portatori di interesse di riferimento, le risorse finanziarie, umane e strumentali a disposizione, le responsabilità di gestione, di indirizzo e controllo. I documenti che costituiscono una parte del sistema di bilancio sono, in via preventiva:

- La relazione previsionale e programmatica,
- Il bilancio pluriennale,
- Il bilancio annuale di previsione,

- Il piano esecutivo di gestione,
- Gli allegati al bilancio di previsione.

Mentre a livello di programmazione di mandato troviamo:

- Le linee programmatiche,
- Il piano generale di sviluppo.

Entrando nello specifico della programmazione distinguiamo le sue fasi in:

Programmazione di mandato a questa fase fanno riferimento due documenti, le linee programmatiche di mandato ed il piano generale di sviluppo.

Programmazione triennale della quale fanno parte la relazione previsionale e programmatica, il bilancio pluriennale, il programma triennale dei lavori pubblici, il programma triennale del fabbisogno di personale ed il piano triennale del contenimento delle spese.

Programmazione annuale i cui atti sono il bilancio di previsione, il piano delle alienazioni e delle valorizzazione immobiliari, l'elenco annuale dei lavori pubblici ed ove previsto il piano esecutivo di gestione.

Andrò ora a delineare con maggior approfondimento il contenuto di alcuni di tali documenti e per ciascuno di essi specificherò il controllo attuato dal revisore contabile come detto in precedenza.

- Linee programmatiche di mandato. Più comunemente definite "programma di mandato" è un documento di lungo periodo che riguarda tutto il mandato amministrativo, o più precisamente i piani e gli obiettivi che l'Amministrazione intende perseguire. Esso contiene per lo più i punti sostenuti dal Sindaco o dal Presidente delle provincia nel programma elettorale, è chiaro però che tale programma deve essere aggiornato nel corso del mandato. Per garantire la coerenza dei sistemi di bilancio, è importante che il contenuto del programma di mandato sia sviluppato sulle stesse linee della Relazione Previsionale e Programmatica redatta in chiave triennale.

Per quanto attiene al controllo, il revisore non è tenuto ad esprimere alcun parere ma deve però assicurarsi che il programma sia redatto dal Sindaco o dal Presidente della Provincia come primo adempimento, che sia presentato, nei termini previsti dallo Statuto, al consiglio, sentita la giunta ed infine che illustri gli obiettivi che l'amministrazione intende raggiungere nel quinquennio.

- Piano generale di sviluppo. Esso si differenzia dal precedente perché, tenendo conto del contenuto del programma di mandato, mette a confronto quanto programmato con le reali possibilità operative dell'ente, in termini di disponibilità economico-finanziarie, nell'organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi da assicurare ecc. Esso è un importante documento di raccordo tra la pianificazione strategica e la programmazione gestionale, traduce infatti, gli indirizzi di governo del capo dell'amministrazione in strategie alla base del suo mandato. Anche in questo caso deve essere assicurata la coerenza con gli altri strumenti di pianificazione generale quali ad esempio il bilancio annuale e pluriennale, il programma triennale delle opere pubbliche, ecc. Rappresenta inoltre il presupposto per il bilancio sociale e per il bilancio di mandato.

Le forme di controllo legate al piano generale di sviluppo sono volte a garantire la sua adozione da parte della giunta ed il suo contenuto che deve essere accurato in riferimento all'ambito economico-finanziario; limiti d'indebitamento, possibilità di finanziamento, costo delle operazioni finanziarie e relativa copertura ecc.

Il Revisore dovrà accertare la correttezza dei tempi di adozione del piano, il Consiglio dovrà deliberare tale documento prima del primo bilancio annuale e dei suoi allegati e prima delle deliberazione della giunta in relazione alla programmazione triennale dei lavori pubblici e del programma triennale del fabbisogno di personale.

In questo caso l'organo di revisione contabile dovrà esprimere un motivato giudizio di congruità, accertando che quanto previsto nel

bilancio annuale e pluriennale sia coerente con quanto documentato all'interno del piano in questione.

Nel caso l'amministrazione non adempia all'obbligo di redigere questi due documenti, il revisore dovrà, proprio in funzione del controllo di regolarità amministrativo contabile, invitare gli organi preposti all'adozione di tali atti ad adempiere entro un congruo termine, dando comunicazione della mancanza in questione alla Corte dei Conti nella relazione che l'organo di revisione presenterà alla sezione regionale di quest'ultima.

Nel caso il termine per l'adempimento non sia stato rispettato il revisore ne darà notizia all'organo consiliare con eventuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali e segnalazione all'ufficio territoriale della prefettura. La corte dei conti ha recentemente chiarito che, l'assenza del piano generale di sviluppo, non avendo valenza costitutiva bensì esclusivamente ricognitiva, non può incidere sulla validità del bilancio o di altri documenti contabili dell'ente.

- **Relazione previsionale e programmatica.** Essa riveste un ruolo di grande importanza in quanto rappresenta la base della formazione dei documenti contabili dell'ente, ha natura previsionale e finanziaria, si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale. Con tale relazione si definiscono le finalità triennali dei programmi e degli eventuali progetti specificando i preventivi di spesa per gli stessi e le relative modalità di finanziamento. Costituisce infine il presupposto dell'attività di controllo strategico. L'organo di revisione deve accertarsi che la RPP sia redatta dall'organo esecutivo come primo allegato del bilancio e che contenga la previsione delle risorse e degli impieghi presenti nel bilancio pluriennale e nel bilancio annuale, deve inoltre verificare che gli obiettivi elencati al suo interno siano coerenti con le linee programmatiche di mandato e con il piano generale di sviluppo dell'ente.

Dunque l'organo di revisione è tenuto ad esprimere un parere sulla congruità, coerenza ed attendibilità, delle previsioni dei programmi e dei progetti.

- **Bilancio pluriennale.** Tale documento ha natura previsionale e finanziaria, ha carattere autorizzatorio, si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale, copre un arco di tempo non inferiore a tre anni. Esso rappresenta la proiezione pluriennale delle spese correnti, necessarie alla realizzazione dei programmi elencati nella relazione previsionale e programmatica e naturalmente delle entrate necessarie a coprire tali spese. Il bilancio pluriennale e la RPP sono strettamente collegati, come appena visto, grazie ad essi infatti è possibile valutare la capacità di programmazione di medio periodo dell'ente. Naturalmente il primo è un documento di natura puramente contabile che riflette gli aspetti economico contabili della programmazione presente nella RPP, per questo la veridicità e l'attendibilità del bilancio discendono da una valida e corretta programmazione.

L'organo di revisione deve accertare la regolarità formale del bilancio, secondo quanto stabilito all'art. 171 del Tuel e secondo lo schema approvato con DPR 194/96. Deve inoltre verificare che il bilancio rispetti i principi individuati dalla legge e dai principi contabili, tranne quello dell'annualità in quanto, come detto in precedenza, il documento in esame fa riferimento ad un arco temporale non inferiore ai tre anni. Anche in questo caso si prevede il parere sulla congruità, coerenza ed attendibilità delle previsioni.

- **Programma triennale dei lavori pubblici.** I controlli previsti per tale programma possono essere estesi anche all'elenco annuale dei lavori pubblici. L'organo di revisione deve accertarsi che per la redazione sia stato rispettato lo schema tipo definito dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e delineato dall'art. 128 del D.lgs. n.163/2006. Dovrà garantire la legittimità dell'adozione di questo documento ad opera dell'organo esecutivo, entro il quindici ottobre di ogni anno, per poi essere seguita dalla pubblicazione nell'albo

pretorio dell'ente per sessanta giorni, l'approvazione ad opera del consiglio dovrà avvenire contestualmente al bilancio di previsione del quale costituisce un allegato, infine dovrà essere trasmesso all'Osservatorio dei lavori pubblici. Sarà necessario inoltre accertare la corretta stima sia delle risorse che dei costi inseriti in tale documento e che gli importi in questione trovino riferimento nel bilancio pluriennale e annuale.

- **Bilancio di previsione.** Questo documento ha natura previsionale e finanziaria, ha carattere autorizzatorio, si fonda su valutazioni economico-patrimoniali. Rappresenta la proiezione annuale delle spese correnti necessarie alla realizzazione di programmi e progetti presenti all'interno della relazione previsionale e programmatica, delle risorse necessarie alla copertura dei precedenti costi nonché delle entrate e delle spese relative ai servizi per conto terzi.

L'organo di revisione ha il compito di effettuare controlli preliminari nell'accertarsi che il bilancio sia redatto e approvato dalla giunta e che ad esso siano allegati i documenti previsti dalla legge, fra i quali: il bilancio pluriennale, la relazione previsionale e programmatica, rendiconto del penultimo esercizio antecedente a quello cui si riferisce il bilancio, il programma triennale dei lavori pubblici ecc. Naturalmente il revisore al fine di accertare la correttezza del documento in esame dovrà avere accesso a tutti quei documenti che costituiscono il presupposto per la sua redazione. Prima di attuare nello specifico il controllo previsto, il revisore, dovrà accertarsi che, l'organo consiliare abbia provveduto, entro il trenta settembre, ad effettuare la ricognizione dello stato di attuazione dei programmi e la verifica della permanenza degli equilibri di bilancio.

Si evince dunque, da quanto detto fin qui, che spetta al revisore la competenza di accertare la regolarità di molti importanti documenti che scandiscono le diverse fasi dell'attività amministrativa sia dal punto di vista della forma che del contenuto.

3. *Principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione contabile degli enti locali.*

Elencherò in questa sezione le varie funzioni del revisore contabile sulla base dei principi stabiliti dal "Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili".

L'attività di controllo da parte dell'Organo di revisione si svolge nell'arco temporale dell'esercizio finanziario e riguarda:

- gli atti di programmazione, gestione e rendicontazione;
- la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione, intesa come controllo concomitante per verificare se la gestione si svolge secondo criteri di legalità, di efficienza ed economicità, suggerendo, nel caso, eventuali azioni correttive che si rendono necessari.
- la vigilanza sulla gestione economica;
- l'analisi dei risultati;
- la vigilanza sulle istituzioni, aziende, consorzi, società ed organismi partecipati intesa anche come verifica della congruità dei contratti di servizio, nell'ottica del perseguimento del principio di sana gestione finanziaria per assicurare il mantenimento degli equilibri ed evitare forme elusive del rispetto del patto di stabilità interno. In quest'ultimo caso il controllo riguarda non la regolarità dei bilanci e della contabilità bensì l'andamento che questi ultimi hanno sugli equilibri finanziari ed economici dell'ente.

4.1 *Il controllo contabile.*

Il controllo contabile è il fulcro dell'attività di vigilanza dell'organo di revisione contabile, esso consiste:

- nella vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica dell'intera gestione, diretta ed indiretta, comprese le eventuali partecipazioni finanziarie. La gestione va intesa nella sua interezza che include l'acquisizione di entrate e l'effettuazione di spese, l'attività contrattuale, l'amministrazione dei beni, gli adempimenti fiscali;

- nel referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con denuncia ai competenti organi giurisdizionali nel caso si configurino ipotesi di responsabilità;
- nelle verifiche periodiche di cassa.

La prima fase di tale controllo è volta all'identificazione di possibili rischi e alla loro valutazione, sulla base delle informazioni ottenute e del contesto in cui è inserito l'ente, nonché dei controlli interni attuati. Dunque, successivamente, il revisore potrà predisporre le procedure di revisione sulla base dei rischi individuati, evidenziando gli elementi probatori sufficienti a supportare il proprio giudizio di revisione. La fase conclusiva prevede la formazione del giudizio sul rendiconto.

L'attività in questione, dovrà essere sì programmata, ma il revisore dovrà fare in modo che i suoi controlli non assumano la caratteristica di controllo ripetitivo e formale bensì facendo sì che la sua attività possa considerarsi una collaborazione qualificata volta ad assicurare il buon andamento dell'amministrazione. Il controllo contabile non deve essere giudicato come meramente formale, esso infatti, riguarda sia la verifica del rispetto della legge, dello statuto, e dei regolamenti nelle procedure contabili, la verifica del rispetto dei principi contabili, la verifica sui metodi, sulle tecniche e sulle procedure di rilevazione contabile dei fatti e degli atti anche amministrativi dell'ente e di allocazione contabile delle entrate e delle spese, nonché sulle tecniche di controllo previste da tali procedure.

3.2 Controlli sulla gestione finanziaria e adempimenti contabili.

Oltre al controllo contabile, che possiamo definire generale, il revisore svolge ulteriori controlli riferiti naturalmente all'area finanziaria-contabile che andremo di seguito a trattare.

Iniziamo dalla verifica sulla gestione delle entrate, come sappiamo le fasi delle entrate si distinguono in accertamento, riscossione e

versamento. Nella prima fase l'ente verifica la ragione del credito e l'esistenza di idoneo titolo giuridico, identifica il debitore, la somma da incassare e la relativa scadenza. Della fase di riscossione, normalmente competente è il Tesoriere, così facendo la riscossione e il versamento coincidono. Il revisore può effettuare, per talune entrate, anche controlli "a campione" accertandosi di volta in volta che le singole entrate siano effettuate correttamente facendo riferimento anche al loro andamento complessivo, garantendo in questo modo, indirettamente, il rispetto degli equilibri di bilancio. Un ulteriore accertamento a carico del revisore riguarda i residui attivi, quelle somme cioè, accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio. In relazione alle nuove funzioni attribuite a questa figura citiamo il D.lgs. 23/2011 in materia di federalismo fiscale municipale, dunque di tributi locali, l'organo di revisione deve verificare la quantificazione e la corretta contabilizzazione dei trasferimenti erariali ivi inclusi quelli "fiscalizzati" per effetto del federalismo fiscale e le entrate derivanti da nuove imposizioni municipali.

A seguire abbiamo la verifica della gestione della spesa. Quest'ultima si suddivide in impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento. L'impegno definisce la somma da pagare, il soggetto creditore e la ragione del debito, con esso si costituisce il vincolo sulle previsioni di bilancio. La liquidazione prevede, sulla base di quanto accertato dalla precedente documentazione, il riconoscimento del diritto del creditore nell'ottenere una somma certa e liquida in relazione a quanto stabilito nell'impegno definitivamente assunto. Con l'ordinazione, attraverso un documento specifico che è il mandato di pagamento, si dà ordine al Tesoriere di provvedere al pagamento che rappresenta l'estinzione del debito. La fase più importante è senz'altro quella dell'impegno, è dunque su di essa che deve concentrarsi l'attività di verifica del revisore, che deve garantire l'esistenza nonché la correttezza degli elementi che l'impegno di spesa deve avere secondo le norme di legge e il regolamento di contabilità. Ancora maggiore è la

necessità di accertamento di tali requisiti a fine esercizio, in sede di accertamento dei residui passivi. Possiamo concludere dicendo che il revisore dovrà, durante l'esercizio, attraverso controlli "a campione" o mirati, verificare che gli impegni siano assunti correttamente e dunque che: non vengano assunti i cosiddetti impegni di massima cioè accantonamenti di somme da parte dei funzionari per comodità o tranquillità, inoltre che l'andamento delle singole voci della spesa sia in linea con le relative previsioni in modo da tenere sotto controllo gli equilibri di bilancio. Il mantenimento degli equilibri di bilancio è per l'ente un'esigenza fondamentale per garantire la corretta gestione finanziaria.

Un'altra novità è stata prevista nel D.L. 79/2009 all'art.9 comma 1, convertito con modificazioni nella L.102/2009, dove con alcune disposizioni il legislatore si è adoperato ai fini di accelerare i pagamenti effettuati dagli enti locali, con la finalità indiretta di agevolare l'erogazione del credito alle piccole e medie imprese fornitrici di beni e servizi alle amministrazioni. L'organo di revisione dovrà vigilare sul rispetto di quanto stabilito dalla legge, su come l'ente e il responsabile finanziario si siano attivati per garantire il rispetto di tale norma, oltre che illustrare nei questionari della sezione regionale di controllo della Corte dei conti i risultati "dell'analisi e revisione delle procedure di spesa e dell'allocazione delle relative risorse in bilancio".

3.3 Controllo sul patrimonio dell'ente.

In questo caso l'organo di revisione contabile opererà i propri controlli al fine di garantire: la corretta tenuta della contabilità del patrimonio, la redditività del patrimonio, la conservazione del patrimonio. La corretta tenuta della contabilità del patrimonio è assicurata da controlli "a campione" sull'inventario dei beni che dovrà essere ben aggiornato e corrispondente a quanto riportato nel conto del patrimonio. Il controllo sulla redditività del patrimonio

riguarda sia l'efficienza nell'impiego dei beni patrimoniali sia l'efficienza nell'uso di tali beni per assicurare il soddisfacimento dell'interesse locale. Il revisore, nell'ambito di tale controllo, dovrà verificare ad esempio:

- La sussistenza dei criteri della demanialità per i beni classificati come tali,
- Le autorizzazioni e le concessioni per l'occupazione e l'utilizzo di suolo pubblico,
- La destinazione e l'eventuale redditività dei beni immobili disponibili e la regolarità delle riscossioni.

Relativamente al controllo sulla conservazione del patrimonio, esso sarà focalizzato su quelle risorse destinate al miglioramento, mantenimento o incremento del fondo patrimoniale, con particolare riferimento alla gestione delle manutenzioni ordinarie e straordinarie. In tale contesto alcuni degli adempimenti a carico dell'organo di revisione sono:

- la corretta individuazione, ai fini contabili, degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria;
- l'esistenza di una programmazione sia finanziaria che tecnica dei processi di manutenzione ordinaria;
- la continuità del controllo dei locali, degli impianti e delle attrezzature;
- l'esistenza e la chiara individuazione dei responsabili degli interventi di manutenzione di beni mobili e immobili.

3.4 Vigilanza sull'attività contrattuale.

Il controllo dell'organo di revisione sui contratti dell'ente può essere distinto in tre tipologie:

- controllo precedente; nel quale il revisore deve accertare la reale esigenza dell'amministrazione nell'acquisto di un determinato bene o servizio e sulle procedure di scelta del contraente,

- controllo concomitante; relativo al controllo sulla regolarità di tutti gli atti e procedure relativi alla stipula del contratto,
- controllo successivo; volto a garantire la corretta gestione del contratto da parte dell'ente nonché dei rapporti con la controparte.

Il settore amministrativo dove è necessario che tali controlli vengano svolti in maniera più intensa è senz'altro quello dei lavori pubblici, il ruolo del revisore in questo caso è accertarsi che nel bando di gara fosse previsto l'obbligo di dichiarare, già in sede di presentazione dell'offerta, che l'appaltatore ha preso visione di tutti i progetti elaborati nonché del luogo dell'intervento, che venga definito l'arco di tempo, in seguito all'aggiudicazione, entro il quale dovrà essere stipulato il contratto, nonché i tempi di inizio e fine dei lavori.

3.5 Controlli sulla spesa del personale.

La programmazione del fabbisogno del personale ed i controlli dell'organo di revisione contabile sono legati principalmente dalla necessità dell'ente di ridurre le spese per il personale in relazione alla sempre maggiore necessità di razionalizzare la spesa pubblica. Il documento oggetto del controllo è il programma triennale del fabbisogno del personale, l'atto di programmazione è un allegato della relazione previsionale e programmatica. Il revisore dovrà verificare che la programmazione triennale sia approvata prima della deliberazione del bilancio di previsione, la sua compatibilità con i vincoli di bilancio annuali e pluriennali, il rispetto dell'obiettivo di contenimento della spesa pubblica su menzionato, il parere dell'organo di revisione sarà pertanto finalizzato alla verifica della riduzione programmata delle spese. In sede di rendiconto, poi, occorrerà dimostrare se l'obiettivo programmatico è stato raggiunto.

Una nuova importante funzione, attribuita al revisore dei conti, riguarda il controllo sulla contrattazione collettiva, per la quale il d.lgs 150/2009 ha previsto un inasprimento dei controlli quali-

quantitativi, le disposizioni in questione sono state applicate ai contratti sottoscritti successivamente la data di entrata in vigore di tale decreto (15/11/2009). L'organo di revisione contabile è chiamato a garantire la compatibilità dei costi della contrattazione collettiva con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dagli obblighi di legge, tali controlli potranno avvalersi della relazione tecnica obbligatoria redatta su uno schema standardizzato recante i contenuti minimi necessari per la valutazione degli organi di controllo sulla compatibilità economico-finanziaria. Questa relazione dovrà essere certificata dall'organo di revisione. Quest'ultimo dovrà inoltre garantire l'avvenuta pubblicità degli atti relativi alla contrattazione sul sito dell'ente e la loro trasmissione all'Aran e al Cnel. La stessa Corte dei conti ha recentemente stabilito che, vista la difficoltà nell'assicurare un controllo "pieno" dei contratti collettivi, dovuta all'eccessivo numero degli stessi, saranno le sezioni regionali a dar luogo a controlli maggiormente selettivi sulla base delle criticità sottolineate dai revisori nelle relazioni annuali sul preventivo e sul rendiconto ad esse rivolte. È stato inoltre stabilito che le risorse destinate alla contrattazione integrativa non devono superare l'importo del 2010 e devono automaticamente ridursi in maniera proporzionale alla riduzione del personale in servizio.

3.6 Controlli sul patto di stabilità interno.

Come detto già in precedenza la riduzione della spesa pubblica è uno degli obiettivi fondamentali per il nostro Paese, dettata anche dalla necessità di rispettare determinati vincoli stabiliti a livello europeo con finalità di convergenza tra le economie dei vari stati, che ritroviamo nel Patto di stabilità e crescita. Dal 1999 l'Italia ha redatto il proprio patto di stabilità interno, non a caso la definizione del suo contenuto avviene durante la predisposizione ed approvazione della Manovra di Finanza pubblica nella quale si effettuano previsioni sull'andamento della finanza pubblica e si

decide l'entità delle misure correttive da porre in atto per l'anno successivo. Diciamo subito che il contenuto del patto in riferimento agli enti locali riguarda solo quelli con una popolazione superiore ai cinquemila abitanti. L'organo di revisione ha la responsabilità di determinati controlli, deve accertarsi che siano state compiute le attività di monitoraggio annuale e infrannuale dell'obiettivo del patto di stabilità con la compilazione e l'inoltro dei prospetti informativi al Ministro dell'economia e delle finanze, ad esso dovrà inoltre giungere entro il 31 marzo, dell'anno successivo a quello di riferimento, la certificazione dell'avvenuto o meno rispetto dell'obiettivo, sottoscritta dal responsabile legale dell'ente, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione contabile. Nel caso di mancato rispetto dell'obiettivo il revisore dovrà accertarsi che l'ente abbia applicato all'esercizio finanziario successivo a quello nel quale si è registrato l'esito negativo tutte le sanzioni previste dalla normativa. Data l'importanza di tale documento il revisore è tenuto ad inserire un'apposita sezione ad esso dedicata nel parere al bilancio di previsione e nella relazione al rendiconto della gestione.

3.7 *Controlli sugli agenti contabili.*

Definiamo innanzitutto la figura dell'agente contabile, è la persona fisica o giuridica incaricata della custodia di beni mobili o del maneggio di denaro o valori dell'ente locale stesso. Dal rapporto tra questo e la figura analizzata discendono due obblighi primari: rendicontazione, gestione e custodia dei valori ricevuti. L'adempimento del primo obbligo a carico dell'agente contabile è assicurato dal fatto che egli annualmente deve render conto all'ente della gestione da lui effettuata, precisamente entro trenta giorni dalla fine dell'esercizio, sarà l'ente poi ad inviare entro sessanta giorni dall'approvazione del rendiconto, il conto di gestione dell'agente alla Corte dei conti. La legge impone, infatti, su tale soggetto una grave responsabilità, quella riguardo eventuali

ammanchi di beni, denaro o valori a meno che non dimostri che gli stessi sono dovuti a cause a lui non imputabili.

I controlli a carico del revisore dei conti sugli agenti contabili sono i seguenti:

- verifica ordinaria di cassa, del tesoriere e degli altri agenti contabili interni, con cadenza trimestrale; tale controllo ha la finalità di assicurare linearità e corrispondenza tra, il contenuto delle scritture contabili dell'agente, nonché, denaro, beni e altri valori in custodia allo stesso, con le scritture contabili dell'ente locale.

I controlli trimestrali riguardanti l'operato del tesoriere sono finalizzati alla verifica della corrispondenza tra il fondo cassa risultante al termine dei tre mesi dalle scritture contabili del tesoriere con quelle dell'ente locale. Qualora ci siano ancora delle operazioni da regolarizzare il revisore invita il tesoriere ad una loro tempestiva regolarizzazione. La verifica del revisore riguarda altresì l'anticipazione di tesoreria che deve essere estinta, di norma, entro il termine dell'esercizio, se così non fosse l'anticipazione si trasforma in un debito contratto fuori dalle procedure previste dal TUEL e dal patto di stabilità, proprio per questo il revisore dovrà segnalare quanto riscontrato nella relazione al rendiconto e nel questionario annuale sul rendiconto da trasmettere alla Corte dei conti.

- Verifica straordinaria di cassa, a seguito del mutamento della persona del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana.

3.8 Controlli sulla gestione e sulle rilevazioni patrimoniali.

All'art. 151 comma 5 del TUEL si specifica che i risultati della gestione devono essere rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto della gestione costituito dal conto del patrimonio, conto del bilancio e conto economico. Con la L. 266/2005 si è stabilito che i comuni con popolazione inferiore a

3000 abitanti non sono più tenuti a presentare in sede di rendiconto il conto economico. Tutti sono invece tenuti alla predisposizione del conto del patrimonio, in esso sono rilevati tutti i beni nonché i rapporti giuridici, attivi e passivi, dell'ente. Tale documento mette a disposizione due stati patrimoniali: la consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio e lo stato patrimoniale a fine esercizio, evidenziando le variazioni che hanno cause finanziarie da quelle con cause extra-finanziarie. La principale fonte, descrittiva e contabile, legata al conto del patrimonio è l'inventario in quanto qualsiasi valore in esso incluso deve essere supportato da precise scritture descrittive ed estimative.

L'organo di revisione contabile deve predisporre una relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto, la relazione avrà come oggetto la verifica della corrispondenza tra le risultanze della gestione e l'attestazione presente nel rendiconto inoltre in essa dovranno essere inseriti rilievi e considerazioni dell'organo di controllo sull'efficienza, efficacia ed economicità della gestione in riferimento ad aspetti economici, patrimoniali e finanziari relativi ad aree di competenza dell'organo consiliare così da presentare proposte concrete e migliorative delle qualità e quantità dei servizi amministrativi. Il revisore avrà un termine di venti giorni, dal momento della ricezione della proposta di rendiconto approvata dall'organo esecutivo, per presentare la propria relazione che è allegato obbligatorio della proposta di rendiconto al consiglio almeno venti giorni prima dell'inizio della sessione consiliare di esame ed approvazione. La relazione dell'organo di revisione in questo caso, è il risultato di un insieme di funzioni da esso svolte, collaborazione, vigilanza e referto.

3.9 *Controlli sugli organismi partecipati.*

Si è recentemente diffuso il fenomeno della costituzione di società partecipate da parte degli enti locali, proprio per questo il legislatore ha ritenuto indispensabile predisporre una normativa ad hoc che fosse soprattutto orientata alla definizione di vincoli al proliferare di tale attività. In quest'ottica il controllo svolto dall'organo di revisione contabile è stato intensificato, così come la necessaria e qualificata collaborazione che esso offre all'ente. Quest'ultima funzione si esplica soprattutto attraverso pareri che il revisore è tenuto a dare in riferimento ad esempio alla proposta di costituzione della società, modifiche dello statuto e altre operazioni straordinarie.

In generale possiamo dire che la vigilanza sul rapporto costituito con la società partecipata deve afferire alla gestione della stessa e dunque al modello organizzativo e al sistema di controllo utilizzato, l'ente infatti è tenuto periodicamente a verificare l'andamento della gestione delle società partecipate sottolineando e correggendo eventuali scostamenti dagli obiettivi prefissati. L'attenzione che il legislatore ha rivolto a tali forme di controllo impone all'ente di costituire al proprio interno un'unità di controllo delle "partecipazioni" che crei e mantenga un collegamento stabile con la società partecipata.

Ad autorizzare la costituzione di società, istituzioni o aziende speciali è il consiglio dell'ente, che attraverso una delibera, dove è necessario che siano individuate le motivazioni e gli interessi pubblici perseguiti, autorizza l'organo esecutivo alla costituzione vera e propria. Legandoci alle motivazioni alla base di una società partecipata, sottolineiamo come esse possano facilmente portare a distorsioni della concorrenza nel mercato, che il legislatore con L. 244/2007 ha tentato di evitare stabilendo che l'oggetto delle società partecipate non può essere diverso dal perseguimento delle finalità pubbliche e dunque da motivazioni di interesse generale alla base dell'azione amministrativa. Ad integrare tale norma troviamo la

successiva contenuta nell'art. 14 del D.L. 78/2010, nella quale si stabilisce che i comuni con meno di 30.000 abitanti non possono costituire società, mentre i comuni con popolazione compresa tra 30.000 e 50.000 abitanti possono detenere la partecipazione di una sola società.

L'organo di revisione contabile dovrà accertarsi del rispetto di tutto quanto detto fino ad ora, inoltre dovrà accertarsi che l'ente richieda, per tenere conto nella propria contabilità del budget annuale della società, una relazione sulla gestione entro il 30 settembre di ogni anno, per verificare l'andamento gestionale rispetto agli obiettivi prefissati e per monitorare gli equilibri economici, lo schema di bilancio approvato dall'organo amministrativo.

I rapporti a livello contrattuale tra l'ente ed il gestore dei servizi pubblici locali sono oggi disciplinati dal contratto di servizio, il suo contenuto è legato alla natura del servizio svolto, in esso possiamo scorrere: obblighi del gestore con riferimento alla carta dei servizi che può essere un allegato del contratto, obblighi dell'ente, sanzioni per inadempimenti contrattuali, decorrenza e scadenza del contratto, tempi e modalità di rendicontazione dell'attività ecc.

L'organo di revisione contabile verifica il rispetto del contenuto del contratto, per verifica si intende un'attività di vigilanza continua che non si limita ad un semplice esame formale dei documenti. Essa si estende: alla composizione dell'organo amministrativo delle società partecipate, che non può essere superiore a tre membri tranne nel caso in cui la società abbia un capitale superiore a due milioni di euro dove possono esserci cinque membri, al loro compenso che non può superare il 70 o l'80% di quello, lordo e annuo, del sindaco o del presidente della provincia. Dovrà inoltre accertarsi che sia stata effettuata idonea pubblicità degli incarichi e delle corresponsioni attraverso l'affissione nell'albo pretorio e pubblicazione nel sito internet. Infine che non sussistano cause di incompatibilità, non potendo essere nominati amministratori soggetti che, avendo ricoperto la carica nei cinque anni precedenti, per tre esercizi consecutivi hanno chiuso in perdita, o coloro che

nei tre anni precedenti la nomina sono stati amministratori nell'ente locale che costituisce la partecipazione, nonché i dirigenti, i responsabili degli uffici o dei servizi degli enti locali che espletano funzioni di stazione appaltante, di indirizzo e controllo di servizi pubblici locali.

L'ente è tenuto a comunicare entro il trenta aprile al Dipartimento della funzione pubblica: l'elenco delle società totalmente o parzialmente partecipate, la ragione sociale, la quota di partecipazione, la durata dell'impegno, l'onere che grava sul bilancio dell'ente, il numero dei rappresentanti dell'ente negli organo di governo dell'organismo ed il loro trattamento economico.

4. *Funzione di collaborazione.*

Tale funzione è la prima, nel TUEL, attribuita all'organo di revisione contabile ed è senz'altro una funzione innovativa per un organo di controllo. Il destinatario di tale collaborazione con l'organo di revisione contabile è l'organo consiliare ed ha come oggetto la complessa attività di indirizzo e controllo amministrativo, infatti il suo scopo è quello di giungere ad un'analisi dei risultati dell'ente che si concretizza in suggerimenti ed osservazioni senz'altro utili al Consiglio per effettuare ponderate e corrette scelte. La collaborazione in questione è ben distinta dall'attività di consulenza, la prima, infatti riguarda l'aspetto economico-finanziario delle proposte di deliberazione e di valutazione dei risultati delle politiche realizzate a differenza della consulenza che concerne un'attività svolta a priori in riferimento a pareri, giudizi sulla fattibilità o sui dettagli di un progetto. Tale distinzione deve evincersi dallo statuto o dal regolamento dell'ente così come gli ambiti di intervento e le modalità di svolgimento di tale funzione anche sulla base del coordinamento con la precedente funzione di vigilanza e controllo. La funzione di collaborazione

può concretizzarsi con pareri, rilievi, osservazioni e proposte volti a garantire risultati migliori e dunque un'azione amministrativa più efficiente, efficace, economica e produttiva.

6. Il legame tra la Corte dei conti e l'organo di revisione contabile.

Il rapporto tra questi due organismi trova un'importante conferma, dal punto di vista legislativo, nella legge finanziaria del 2006 (L.266/2005) che intende fornire strumenti di attuazione della L.131/2003. La natura di tale rapporto è senz'altro di stampo collaborativo tra le sezioni regionali della corte de conti e gli organi di controllo interno di regolarità amministrativo-contabile.

Il controllo effettuato dalla Corte dei conti, come sappiamo è da annoverarsi tra i controlli esterni che non riguardano specificatamente il tema trattato in tale lavoro, ma non possiamo prescindere dall'analisi dell'evoluzione delle funzioni del revisore contabile in relazione agli obblighi che la legge impone a quest'ultimo nei confronti della corte.

Nell'art.7 comma 7, della L. 131/2003 si distinguevano due funzioni: una affidata alla Corte dei conti ed appunto riferita al controllo del rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, città metropolitane e Regioni in relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea. La seconda invece, è riferita alle sezioni regionali di controllo, che, proprio in virtù della collaborazione con gli organismi di controllo interno degli enti, verificano: il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio o di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali e il funzionamento dei controlli interni. La collaborazione prevista da tale impianto normativo permette agli enti locali di richiedere, ove necessario, ulteriori forme di collaborazione nonché pareri in materia di contabilità pubblica a tali sezioni regionali e

che queste ultime riferiscano gli esiti della verifica sul funzionamento dei controlli interni direttamente ai consigli degli enti controllati.

Gli organi di revisione, secondo quanto disposto dalla Legge finanziaria del 2006, devono trasmettere alle competenti sezioni regionali di controllo una relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto della gestione medesima. Tale relazione dovrà essere redatta sulla base dei criteri che annualmente la stessa Corte dei conti definisce dovendo comunque dar conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art.119 Cost. e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'Amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione. Naturalmente in questo il controllo non è rivolto a disfunzioni gestionali che riguardino l'inefficacia o l'inefficienza dell'azione amministrativa ma solo questioni che riguardino l'ambito finanziario e contabile che possano mettere in forse l'equilibrio di bilancio.

Sulla base di tale rapporto collaborativo sono state individuate nuove funzioni per il revisore contabile nei successivi provvedimenti legislativi; nel DDL, approvato a giugno del 2010, sulla cosiddetta "carta delle autonomie", di cui ho parlato nel precedente capitolo, sono previste due nuove tipologie di controllo interno rivolte ai comuni con una popolazione superiore a 5000 abitanti, una delle quali riguarda il revisore dei conti: il controllo sugli equilibri finanziari, che è svolto dal responsabile del servizio finanziario mediante la vigilanza dell'organo di revisione, con il coinvolgimento degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi. È disciplinato nel regolamento di contabilità dell'ente, è svolto nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali e dei vincoli generali di finanza pubblica. Implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio

finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico finanziario degli organismi gestionali esterni.

7. Responsabilità dell'organo di revisione contabile.

I principi inerenti alla responsabilità dei revisori sono contenuti nell'art. 240 del TUEL: “ i revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio”.

Anche la Corte dei conti si è occupata di questo argomento, precisando in una deliberazione, che i revisori una volta inseriti all'interno dell'ente devono essere considerati pubblici ufficiali in quanto essi: partecipano alla formazione della volontà dell'ente quando collaborano con il consiglio ed esprimono pareri e proposte, esercitando attività di vigilanza e controllo, riferendo al consiglio, esercitando poteri certificativi. Sono soggetti alla giurisdizione della corte dei conti nel caso di accertamento delle loro responsabilità ed hanno all'opposto, il compito di accertare la responsabilità per irregolarità riscontrate nell'ente e riferirle al consiglio. Si può da quanto detto, evincere che, sui revisori grava non soltanto la responsabilità patrimoniale, amministrativa o civile ma anche quella penale, legata all'esercizio delle funzioni dei pubblici ufficiali proprio dal codice penale.

Il primo dovere a carico del revisore, espresso dal TUEL, è la veridicità delle attestazioni, tale responsabilità può essere attivata sia in sede penale che amministrativa. Egli può incorrere in responsabilità penale individuata nel reato di falsità ideologica (art. 479 c.p.), qualora l'azione sia stata posta in essere con la volontà di ingannare il pubblico, attestando falsamente che un atto è stato da lui compiuto o è avvenuto alla sua presenza, attestando come da lui ricevute dichiarazioni non rese, alterando dichiarazioni attestate. Occorre fare una distinzione tra falso ideologico e falso materiale; quest'ultimo si ha quando viene creato un atto

totalmente falso o ne viene alterato uno vero attraverso modifiche o aggiunte. La pena può essere da uno a sei anni quando il pubblico ufficiale formi, in tutto o in parte un atto falso o altera un atto vero. Da tre a dieci anni se la falsità concerne un atto o parte di esso che faccia fede fino a querela di falso. Il secondo obbligo è agire con la diligenza del mandatario, che nel codice civile all'art. 1710 il legislatore equipara alla diligenza del buon padre di famiglia, tale modalità di comportamento deve afferire alla natura dell'attività esercitata dal revisore e perciò concernere non soltanto le funzioni svolte ma anche il risultato in riferimento all'incarico assunto.

L'obbligo di segretezza a carico del revisore, di notizie d'ufficio o di documenti deve essere esplicitamente indicato da disposizioni normative o dall'organo dal quale promana, al fine di tutelare la sfera giuridica dei soggetti interessati. Anche in questo caso il reato è punibile, a titolo di dolo dal codice penale, quando, il revisore renda pubbliche notizie d'ufficio le quali avrebbero dovuto rimanere segrete, quando le stesse vengono utilizzate per ottenere un indebito profitto patrimoniale e non, a sé o ad altri ed infine quando il revisore le utilizzi per arrecare ad altri un danno ingiusto. Oltre a questi specifici casi individuati nel TUEL, il revisore può incorrere in responsabilità penale, agendo con dolo intenzionale qualora superi, nell'esercizio delle sue funzioni, i limiti della sua competenza o quando utilizzi i poteri discrezionali che la legge gli riconosce per fini diversi da quelli per cui gli stessi poteri gli sono stati conferiti. Si riscontra in questi casi la fattispecie di abuso d'ufficio.

Un'ultima ipotesi di responsabilità è quella di omessa denuncia di reato, tale fattispecie si configura quando il revisore ometta o ritardi di denunciare all'Autorità giudiziaria o ad altra Autorità, verso la quale egli ha l'obbligo di riferire, un reato di cui è venuto a conoscenza nello svolgimento delle sue funzioni.

La responsabilità patrimoniale, a cui abbiamo accennato in precedenza, si riscontra quando, nell'esercizio delle sue funzioni, il revisore causi un danno economico o un pregiudizio all'ente a

seguito di suoi comportamenti omissivi o commissivi. Anche la responsabilità amministrativa e contabile così come quella patrimoniale tutela l'ente da un possibile danneggiamento del patrimonio sotto forma di: esborso di una maggiore somma di denaro, mancata realizzazione di un'entrata, perdita o sottrazione di beni dell'amministrazione. Il danno causato dall'attività del revisore può essere diretto o indiretto, il primo si ha quando l'amministrazione abbia risentito direttamente della decurtazione patrimoniale, il secondo caso contempla l'ipotesi in cui l'amministrazione abbia dovuto risarcire terzi dei danni causati dall'azione del revisore. Il danno patrimoniale è dunque formalmente individuabile nella differenza tra la valutazione della situazione patrimoniale in essere al momento dell'accertamento della responsabilità e quella riconosciuta nell'ipotesi che il fatto non si fosse verificato.

Gli elementi costitutivi della responsabilità patrimoniale sono:

- La violazione di norme di servizio o di regole di comune diligenza o prudenza
- L'elemento psicologico; il danno deve essere compiuto a titolo di dolo o colpa grave
- Il nesso di causalità tra il comportamento illecito e l'evento; il danno conseguenza diretta dell'azione od omissione del revisore.

Nel caso di danno economico derivante da inosservanza dolosa o colposa degli obblighi di servizio, l'organo di revisione è chiamato dinanzi alla giurisdizione contabile per il risarcimento del danno patrimoniale arrecato.