



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali

Documento n. 2

**L'Organo di revisione: funzione di vigilanza e di
controllo contabile.**

Novembre 2011



Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro “Principi di revisione e comportamento dell’organo di revisione enti locali” della Commissione di Studio dell’Area Enti Pubblici.

Consigliere Delegato: Giosuè BOLDRINI

Consiglieri Co-Delegati : Andrea BONECHI e Marcello DANISI

Coordinatore del gruppo di lavoro: Antonino BORGHİ

Componenti del gruppo di lavoro:

BARBERIS Davide
CELESTINO Luigi
DI RUSSO Davide
FARNETI Giuseppe
MUNAFO' Giuseppe
NICOLETTI Giosué
PICCARRETA Saverio
POZZOLI Stefano
SACCANI Maria Cristina
SAGGESE Michele
SPINNATO Lorenzo
TEMPESTI Monica
TONVERONACHI Nicola

Ricercatore CNDCEC:

OLIVERIO Mara

Un ringraziamento particolare ai colleghi Borghi Antonino, Celestino Luigi, Munafò Giuseppe e Oliverio Mara per l’attività di coordinamento e di redazione.

Il presente documento riflette i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale ([.cndcec.](http://.cndcec)) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.II.”.



L'ORGANO DI REVISIONE: funzione di vigilanza e di controllo contabile.

FUNZIONE DI VIGILANZA E CONTROLLO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 239 del Tuel; comma 166 e segg. L. n. 266/05 (L. Finanziaria 2006)

CRITERI APPLICATIVI

1. Le funzioni dell'Organo di revisione sono statuite dal 1° comma dell'articolo 239 del Tuel e, in sintesi, risultano essere le seguenti¹:
 - attività di collaborazione con l'Organo consiliare nella sua funzione di controllo e di indirizzo, secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
 - attività di controllo e vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria, economica e patrimoniale della gestione diretta ed indiretta 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.
2. L'attività dell'Organo di revisione viene espletata attraverso:
 - pareri sul bilancio e relative variazioni;
 - verifiche periodiche;
 - attestazioni sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione;
 - rilievi e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;
 - referti all'Organo consiliare su gravi irregolarità di gestione.

I risultati dell'attività di controllo trovano evidenziazione nella relazione al rendiconto in cui, in aggiunta all'attestazione della corrispondenza dei dati alle risultanze della gestione, è prevista l'inclusione di rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione, attività intesa come forma di collaborazione con il Consiglio.
3. Non compete all'Organo di revisione esprimere giudizio in merito alle scelte operate dall'ente nell'esercizio della propria autonomia. Come più volte affermato dalle sezioni di controllo della Corte dei

¹ La legge n. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006), art.1, comma 166, ha introdotto, inoltre, l'obbligo per gli organi di revisione di trasmettere alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo. Il successivo comma 167 prevede che la Corte dei Conti definisca unitariamente criteri e linee guida cui devono attenersi gli stessi revisori. Il comma 168 prevede che "Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difforni dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno."



conti “spetta agli enti locali, nell’ampio margine della discrezionalità amministrativa, valutare i bisogni della collettività e concorrere al loro soddisfacimento in base alle risorse disponibili”, nell’ottica della funzionale allocazione delle risorse.

4. La caratteristica delle funzioni dell’Organo di revisione esclude l’opportunità di far parte, come componente, del nucleo di valutazione dell’ente o dell’organismo indipendente di valutazione.
5. 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.
6. In merito alla vigilanza sulle aziende, consorzi, società ed organismi partecipati va precisato che il controllo dell’Organo di revisione non riguarda la regolarità dei bilanci e della contabilità di tali organismi bensì gli effetti che i loro andamenti hanno o possono avere sugli equilibri economici e finanziari dell’ente locale. Rilevano quindi l’effettività delle posizioni creditorie e debitorie (avendo anche riguardo alle pattuizioni delle convenzioni o dei contratti) nonché l’entità di disavanzi o di perdite che possono comportare la necessità di copertura o di ricapitalizzazione ai sensi dell’art.2447 o 2482 ter del cod.civ.
7. La vigilanza sul rispetto dei vincoli giuridici e contabili non deve limitarsi ad aspetti formali ma deve essere estesa al controllo degli aspetti sostanziali di natura finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione.
8. In caso di mancata vigilanza e segnalazione, con dolo o colpa grave, i revisori possono essere chiamati a rispondere solidalmente del danno arrecato. Tale ipotesi si configura anche in caso di omissioni (per inadempimento di doveri), per il danno che non si sarebbe verificato, o sarebbe stato eliminato o ridotto, se i revisori avessero tenuto una condotta diligente e finalizzata a sollecitare una correzione o a mettere in atto interventi tempestivi.
9. Ulteriori riferimenti in merito all’attività di vigilanza in ordine cronologico, sono:

<i>Corte dei conti delibera 2/92</i>	Ha precisato che la vigilanza sulla regolarità amministrativa e contabile deve essere svolta dai revisori sull’intera gestione diretta ed indiretta dell’ente, ivi comprese le partecipazioni finanziarie sotto qualsiasi forma espresse. E’ una attività gestionale, sistematica, duratura e tipicamente ausiliaria che non sfocia in un atto tipico (relazione, parere, etc.), ma in una denuncia ad altro organo cui compete provvedere.
<i>Corte</i>	La Corte ha ritenuto, in merito al modello di controllo: “i



<i>Costituzionale sent. N. 29/95</i>	parametri, i criteri di valutazione ed i modelli operativi del controllo, il cui carattere è essenzialmente empirico, non possono essere tutti individuati e definiti a livello normativo, ma devono essere elaborati dallo stesso Organo di controllo sulla base non più della sola contabilità pubblica, e quindi in chiave giuridica, ma anche delle conoscenze tecnico scientifiche delle discipline economiche aziendalistiche e statistiche.”
<i>D.lgs. n. 286 del 30 luglio 1999</i>	L’art. 2 comma 2 precisa che le verifiche di regolarità contabile devono rispettare in quanto applicabili alla PA, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore.
<i>Agenzia entrate risoluzione 90/E 17 settembre 2010</i>	L’Agenzia ha affermato che l’Organo di revisione degli enti locali svolge la stessa funzione di garanzia – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – che il D. lgs n. 39 del 27 gennaio 2010 attribuisce al revisore legale dei conti relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la funzione e che tra le competenze dell’Organo di revisione rientra quella di asseverare i conti pubblici, nel senso proprio di garantire che gli elementi contabili comunicati all’Amministrazione finanziaria corrispondano a quelli indicati dalle scritture contabili. Conclude la risoluzione affermando che la sottoscrizione dell’Organo di revisione ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità di cui all’art. 35 del D.lgs. 241/97.

10. Negli ultimi anni il legislatore, con l’intento di potenziare il controllo, ha affidato al revisore adempimenti aggiuntivi che ampliano, di fatto, le funzioni di vigilanza assegnate dal Tuel, ed in particolare:

<i>Verifica del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità interno</i>	Leggi annuali di Stabilità
<i>Verifica adozione programmazione triennale del fabbisogno di personale e verifica della riduzione programmata delle spese di personale</i>	Tuel art. 91 – L. n. 449/97 art. 39 – L. n. 488/2001 art. 19 comma 8 – D.L.gs n.165/2001 art. 6
<i>Verifica contrattazione integrativa</i>	D. lgs. n. 165/2001 art. 40 bis
<i>Vigilanza acquisizione di servizi sul mercato e personale</i>	D. lgs n. 165/2001 art. 6 bis aggiunto dalla L. 69/2009 art. 22
<i>Sottoscrizione certificazione bilancio di previsione e Conto del bilancio</i>	Tuel art. 161



<i>Vigilanza sul rispetto dei termini di pagamento</i>	D.L. 78/2009 art. 9
<i>Relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto dell'Organo di revisione alla sezione regionale della Corte dei conti</i>	L. 266/2005 art. 1 commi 166, 167, 168
<i>Asseveramento trasferimento di risorse</i>	L. 244/2007 art. 3 co. 32
<i>Rapporto sul rispetto dei termini di pagamento</i>	D. L. 78/2009 art. 9
<i>Controlli sui contratti di servizio</i>	D.P.R. n.168/2010 art. 8 co. 10 che regola l'attuazione del D.L. 112/200 art. 23 bis
<i>Verifica conto annuale delle spese di personale</i>	D.Lgs n.165/2001 art.60 comma 2
<i>Verifica affidamento incarichi superiori ai 5.000 euro</i>	
<i>Verifica ed asseverazione certificazione ICI abitazione principale e fabbricati cat.D</i>	D.L. n.154/2008 art.2 comma 6 e art.2-quater, comma 7, D.L. n.154/2008
<i>Valutazione sull'affidamento degli incarichi superiori a 5.000 euro</i>	L. n.311/2004 art.1 comma 42

APPROCCIO AL CONTROLLO CONTABILE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Tuel, Pcel, e principi di revisione emanati dal CNDCEC ove applicabili.

CRITERI APPLICATIVI

11. L'attività di controllo contabile, riferita alle lettere c), e) ed f) del comma 1 dell'art. 239 del Tuel 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 competente organi giurisdizionali nel caso si configurino ipotesi di responsabilità ;
- nelle verifiche periodiche di cassa.

L'attività di controllo contabile, il cui risultato trova evidenziazione nella relazione al rendiconto, si articola in fasi successive. La prima fase è finalizzata all'identificazione e alla valutazione dei rischi di errori significativi sulla base degli elementi e delle informazioni acquisite attraverso la conoscenza



dell'Ente Locale e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. La fase successiva comprende la definizione ed il conseguente svolgimento di procedure di revisione appropriate in risposta ai rischi identificati e valutati nel corso della precedente fase, e consente al revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare il proprio giudizio di revisione. La fase conclusiva è incentrata sulla formazione e sull'espressione del giudizio sul rendiconto, sulla base degli elementi probativi acquisiti.

12. Nel predisporre il piano generale di controllo amministrativo e contabile ed il programma di revisione, che contiene l'indicazione delle procedure di revisione da svolgere nella loro natura, estensione e tempistica, l'Organo di revisione tiene conto dell'obbligo "minimo" stabilito della trimestralità, ma deve dedicare ai controlli le risorse necessarie e compatibili con le dimensioni e l'organizzazione, deve prevalere cioè una sensibilità anche istituzionale oltre che economica per un'assunzione di responsabilità, quella del revisore, al pari del pubblico ufficiale e del controllore interno insieme.
13. L'attività del Revisore dovrà essere improntata a criteri di programmazione dei propri interventi, evitando lo "stile" delle verifiche ripetitive e formali non finalizzate al perseguimento di prefissati obiettivi, ed assumere al contrario le caratteristiche della collaborazione qualificata prestata all'Ente con il fine di perseguire il principio costituzionale del buon andamento dell'Amministrazione.
14. Le risposte generali di revisione e le procedure di revisione sono definite e svolte dal Revisore sulla base della preliminare identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi acquisita mediante la comprensione dell'Ente locale e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. Tale approccio basato sulla identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio comporta, pertanto, che l'attività di revisione si concentri su quelle aree del rendiconto che egli stesso ha identificato come maggiormente rischiose e dalle quali può derivare un rischio concreto e significativo.
15. Qualora l'Organo di revisione, nello svolgimento di procedure di revisione, decida di utilizzare il campionamento, deve porsi l'obiettivo di conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato. È pertanto importante che il campione selezionato sia rappresentativo della popolazione (tecnica motivata di campionamento).
16. L'Organo di revisione seleziona gli elementi del campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata. La selezione può avvenire attraverso tecniche di campionamento statistico o non statistico (soggettivo). Nel campionamento statistico gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità abbia una probabilità definita di essere selezionata. Nel campionamento non statistico, le procedure di selezione e la dimensione del campione sono affidate al giudizio professionale del Revisore. L'uso di questa tipologia di campionamento non permette l'estrapolazione dei risultati a tutto l'universo, ma indica solo gli eventuali errori nell'ambito del campione e "suggerisce" la necessità o meno di estenderlo per arrivare ad una sufficiente evidenza. Il campionamento statistico è un metodo che permette di valutare in termini quantitativi l'affidabilità dei risultati in relazione alla dimensione del campione stesso.
17. L'attività di revisione non può essere tale da escludere in modo assoluto la presenza di errori od irregolarità, ciò in quanto è oggettivamente impossibile procedere ad una verifica così capillare ed invasiva dell'intera Amministrazione. La finalità dell'attività di revisione è infatti quella di ridurre il rischio di revisione, ovvero il rischio di esprimere un giudizio non appropriato in presenza di un rendiconto significativamente errato, ad un livello accettabilmente basso. Il rischio di revisione è definibile come il rischio che, a seguito di controlli e verifiche che non hanno permesso di cogliere e



comprendere irregolarità o lacune, il bilancio appaia rispettare il principio di veridicità ed il rendiconto venga giudicato corretto nonostante ciò non rappresenti la realtà. Tale rischio, come detto, non può essere annullato nemmeno se la revisione è perfettamente pianificata e svolta a causa dei limiti intrinseci del controllo.

18. Solo al termine di un processo di revisione, ordinate ed archiviate le carte di lavoro, il Revisore potrà esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità delle previsioni di bilancio e di regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione nonché potrà attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.
19. Il controllo contabile dell'Organo di revisione non consiste nel ripercorrere il lavoro già svolto dai funzionari dell'ente locale ma riguarda:
- la verifica del rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nelle procedure contabili;
 - la verifica del rispetto dei principi contabili predisposti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali;
 - 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.

Per quest'ultima particolare verifica il controllo deve essere effettuato come segue:

- indagine preliminare per identificare le procedure (ordini di servizio, funzioni, organigrammi, ecc...), formalizzate o meno, che sono a monte dei fatti e degli atti anche amministrativi;
- identificazione e valutazione delle tecniche di controllo previste da tali procedure.

20. Al termine del processo di valutazione del sistema dei controlli posti in essere dall'Ente locale, l'Organo di revisione raggiungerà due diversi tipi di conclusioni:
1. le tecniche di controllo sono inesistenti o inaffidabili;
 2. le tecniche di controllo sono valide, almeno apparentemente, ancorché non formalizzate.
21. Nell'ipotesi 1. l'Organo di revisione dovrà:
- relazionare al Consiglio l'elenco delle debolezze riscontrate nelle procedure amministrative e di rilevazione contabile indicando gli eventuali suggerimenti per migliorarle;
 - predisporre ed eseguire (anche con l'intervento di collaboratori e/o di strutture specializzate che l'ente locale, a richiesta, dovrà mettere a disposizione dell'Organo di revisione) procedure di validità sui dati contabili generati da tali procedure.
22. Tali procedure di validità, in presenza dell'inesistenza e/o inaffidabilità delle tecniche di controllo, dovranno essere maggiormente estese ed eseguite anche attraverso tecniche di campionamento motivato. La scelta dell'estensione del campione dovrà essere fatta dall'Organo di revisione sulla base della valutazione dei rischi di errori che possono essere generati dall'accertata assenza di valide tecniche di controllo.
23. I revisori non saranno responsabili per eventuali errori non riscontrati nella misura in cui avranno individuato nella loro relazione le debolezze procedurali che inevitabilmente generano (o possono generare) errori nella contabilità e nella gestione.
24. Nell'ipotesi 2., ossia in presenza di tecniche di controllo valide o apparentemente valide, l'Organo di revisione dovrà svolgere i necessari sondaggi ed interviste sull'effettiva applicazione di tali tecniche e sul conseguente buon funzionamento delle procedure amministrative.
25. Dopo aver svolto questa fase di lavoro, l'Organo di revisione sarà in grado di decidere se:



- le procedure amministrative funzionano e sono effettivamente seguite. In questo caso potranno essere programmati controlli a campione meno estesi sui dati contabili generati da tali procedure. I revisori non saranno responsabili di eventuali errori non riscontrati nella misura in cui avranno controllato la validità tecnica e l'efficacia delle procedure amministrative dell'ente;
- se l'Organo di revisione accerta che le tecniche di controllo e, di conseguenza, le procedure amministrative sono valide solo in teoria, ma in pratica vengono costantemente disattese, dovrà operare come indicato nel precedente punto quando ricorre la prima ipotesi 1.

26. Tutte le attività discusse in precedenza dovranno essere documentate e risultare dalle carte di lavoro.