



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

Documento n. 1

**L'Organo di revisione: nomina, accettazione,
incompatibilità, ineleggibilità e funzionamento,
funzioni.**

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 (www.cndcec.it) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.II.”.



L'ORGANO DI REVISIONE: nomina, accettazione, incompatibilità, ineleggibilità e funzionamento, funzioni.

NOTA

Il presente documento dovrà essere rivisto alla luce dell'art. 16, comma 11, del D.L. n. 138/2011 e del relativo Decreto attuativo di prossima emanazione.

COMPOSIZIONE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 234 del Tuel.

CRITERI APPLICATIVI

1. L'art. 234 del Tuel rubricato "Organo di revisione economico-finanziario" disciplina la nomina dell'Organo di revisione negli enti locali.
2. I consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane eleggono con voto limitato a due componenti, un collegio di revisori composto da tre membri.
3. I componenti del collegio dei revisori sono scelti:
 - a) uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, il quale svolge le funzioni di presidente del collegio;
 - b) uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti;
 - c) uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri.

La composizione del collegio dei revisori, contenuta nel 2° comma dell'articolo 243 del Tuel, non è derogabile dall'autonoma regolamentazione degli enti locali ai sensi dell'art. 152, 4° comma, dello stesso T.U.

A tal proposito è, però, necessario soffermarsi sulla composizione del collegio a seguito dell'emanazione del D.Lgs 28 giugno 2005 n. 139 che, in attuazione dell'art. 2 della L. 24 febbraio 2005 n. 34, ha avviato il processo di unificazione degli albi dei dottori commercialisti e dei ragionieri con la creazione di un unico albo denominato albo dei commercialisti e degli esperti contabili. Tale albo, attraverso diverse fasi di graduale attuazione, viene suddiviso in due sezioni: Sezione A "Commercialisti" e Sezione B "Esperti Contabili". Con il citato decreto vengono soppressi, a far data dal 1 gennaio 2008, gli ordini dei dottori commercialisti ed i collegi dei ragionieri (art. 58) e viene stabilito che gli iscritti all'albo dei commercialisti ed a quello dei ragionieri al 31/12/07 vengano iscritti alla sezione A del nuovo albo (art. 61). Nelle disposizioni finali dello stesso decreto, art. 78, 1° comma, viene sancito che "a decorrere dal



1° gennaio 2008 i richiami agli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, nonché i richiami agli iscritti negli albi dei ragionieri contenuti nelle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, si intendono riferiti agli iscritti nella Sezione A – commercialisti dell’albo”.

Esiste, pertanto, piena equiparazione fra i professionisti che confluiscono nella stessa Sezione pur provenendo dai precedenti diversi albi dei dottori commercialisti e dei ragionieri in particolare per quanto concerne le competenze professionali.

Così si è espresso con apposito parere il Cndcec e ad analogo risultato pare giungere in sede giurisdizionale, il Consiglio di Stato, sezione V, n. 06964/2010.

In conclusione si ritiene che, ove previsto un Organo di revisione non monocratico, due componenti vengano scelti nella sezione A dell’albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ed uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili con funzione di presidente.

4. Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni dei comuni e nelle comunità montane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore eletto dal consiglio comunale o dal consiglio dell'unione di comuni o dall'assemblea della comunità montana a maggioranza assoluta dei membri e scelto tra i soggetti di cui al comma 2 ovvero uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili o fra gli iscritti all’albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili.
5. La durata e le cause di cessazione sono previste nell’articolo 235 del Tuel. L’Organo di revisione dura in carica tre anni ed è rieleggibile per una sola volta. Il concetto di “rieleggibilità” è stato oggetto di diverse interpretazioni e disquisizioni contrastanti.

In ordine al concetto di “rieleggibilità” si è espresso il Consiglio di Stato che con l’Ordinanza n. 05324/2009 in data 26.10.2009 “la corretta interpretazione del comma 1 dell’art. 235 del Tuel (ndr sopra citato), che prevede che i revisori dei conti sono rieleggibili per una sola volta, porta ad escludere una terza rielezione solo qualora questa sia consecutiva, in quanto il divieto scatta solo a seguito di due elezioni consecutive, posto che la rielezione è tale solo se segue una precedente elezione senza soluzione di continuità, traducendosi altrimenti la disposizione in un irrazionale ed ingiustificato divieto di elezione a vita per chi, come nella specie, ha ricoperto l’incarico in un ente per due trienni nell’arco della propria attività professionale”.

L’art. 17 del D.lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 sulla revisione legale dei conti dispone, al fine di garantire l’indipendenza del revisore di un ente di interesse pubblico, un termine temporale di tre anni per assumere nuovamente l’incarico.

DURATA

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 235 del Tuel, L. n. 444/1994.

CRITERI APPLICATIVI

6. L’Organo di revisione entra in carica alla data di esecutività della delibera o di immediata eseguibilità della stessa. E’ opportuno, tuttavia, che lo statuto o il regolamento dell’ente subordinino l’elezione



all'accettazione della carica ed all'attestazione resa nelle forme di legge (L. 4 gennaio 1968, n. 15) di non sussistenza di cause di incompatibilità ed ineleggibilità e del rispetto del limite fissato per gli incarichi.

7. L'Organo di revisione cessa l'incarico alla scadenza del triennio con la possibilità di proroga, ai sensi della L. n. 444/1994¹, di non oltre 45 giorni. L'attuale normativa non consente una autonoma regolamentazione di tale termine. Nel periodo di proroga, l'Organo di revisione scaduto deve essere ricostituito ed il provvedimento di nomina del nuovo Organo è immediatamente esecutivo. Se entro i 45 giorni di proroga non si provvede alla costituzione del nuovo Organo, questo si ritiene decaduto e tutti gli atti da esso adottati dopo tale termine di proroga, sono nulli. Nel caso in cui non si provveda alla nuova nomina, l'Organo scaduto non deve più operare.
8. Il comma 715 della L. n. 296/2006 (Finanziaria 2007) prevede che: "Nei casi di scioglimento dei consigli comunali e provinciali ai sensi dell'articolo 143 del TUEL, l'incarico di revisore dei conti è risolto di diritto se non rinnovato entro quarantacinque giorni dall'insediamento della commissione straordinaria per la gestione dell'ente."
9. Ove nei collegi si proceda a sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio.

INCOMPATIBILITÀ E INELEGGIBILITÀ

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 236 del Tuel, art. 2399 c.c.

CRITERI APPLICATIVI

¹ Legge 15.07.1994, n. 444 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 maggio 1994, n. 293, recante disciplina della proroga degli organi amministrativi." (G.U. 16.07.1994, n. 165)

Art. 2 - Scadenza e ricostituzione degli organi

1. Gli organi amministrativi svolgono le funzioni loro attribuite sino alla scadenza del termine di durata per ciascuno di essi previsto ed entro tale termine debbono essere ricostituiti.

Art. 3 - Proroga degli organi - Regime degli atti

1. Gli organi amministrativi non ricostituiti nel termine di cui all'articolo 2 sono prorogati per non più di quarantacinque giorni, decorrenti dal giorno della scadenza del termine medesimo.

Art. 4 - Ricostituzione degli organi

1. Entro il periodo di proroga gli organi amministrativi scaduti debbono essere ricostituiti.

Art. 5 - Efficacia dell'atto di ricostituzione - Regime dei controlli

1. I provvedimenti di nomina dei componenti di organi scaduti adottati nel periodo di proroga sono immediatamente esecutivi.

Art. 6 - Decadenza degli organi non ricostituiti - Regime degli atti - Responsabilità

1. Decorso il termine massimo di proroga senza che si sia provveduto alla loro ricostituzione, gli organi amministrativi decadono.

2. Tutti gli atti adottati dagli organi decaduti sono nulli.

3. I titolari della competenza alla ricostituzione e nei casi di cui all'articolo 4, comma 2, i presidenti degli organi collegiali sono responsabili dei danni conseguenti alla decadenza determinata dalla loro condotta, fatta in ogni caso salva la responsabilità penale individuale nella condotta omissiva.



10. L'articolo 236 del Tuel disciplina le cause di ineleggibilità ed incompatibilità dei revisori. E' indispensabile distinguere l'ineleggibilità dalla incompatibilità alla carica di revisore. Le prime rappresentano cause impeditive alla nomina e all'esercizio della carica di revisore negli enti locali; mentre le seconde determinano una situazione di conflitto di interessi e, se sopravvengono in corso di carica, non comportano la decadenza nel caso in cui sia rimossa la funzione o la situazione che genera il conflitto.
11. Il primo comma del citato articolo stabilisce che: "valgono per i revisori le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile², intendendosi per amministratori i componenti dell'Organo esecutivo dell'ente locale" e pertanto sono cause impeditive all'elezione (se eletti causa di decadenza) trovarsi in una delle seguenti situazioni: interdetto; inabilitato; fallito; chi è stato condannato ad una pena che comporta l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi; parenti ed affini entro il quarto grado dei componenti dell'Organo esecutivo; coloro che sono legati all'ente o alle società da questo controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.
12. Per il secondo comma dell'articolo 236 del Tuel, l'incarico di revisore non può essere esercitato nel caso in cui si viene a creare una situazione di conflitto di interessi per cumulo di funzioni ricoperte, anche in precedenza, dal revisore. La carica di revisore risulta inibita a: componenti in carica degli organi dell'ente locale; componenti in carica nel biennio precedente la nomina degli organi dell'ente locale; membri dell'Organo regionale di controllo (oggi soppressi); segretario e dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato; dipendenti della regione, della provincia, della città metropolitana, delle Comunità montane e delle unioni di comuni compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.
13. Il terzo comma dell'articolo 236 del Tuel prevede che "i componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso". Secondo la Corte di Cassazione il concetto di vigilanza comprende "ogni forma di ingerenza o di controllo del comune nell'attività dell'ente controllato, senza la necessità che la vigilanza medesima si espliciti nelle forme più penetranti dell'annullamento o dell'approvazione degli atti del medesimo". Al fine di non far coesistere il ruolo di controllore e controllato, il revisore non può assumere incarichi o consulenze presso le aziende speciali dell'ente locale, in quanto sottoposte a vigilanza dello stesso come disposto dall'articolo 114, comma 6, del Tuel, né presso i consorzi a cui partecipa l'ente per l'assimilazione alle aziende speciali stabilita dall'art. 31, né si ritiene, presso le società di capitale controllate dall'ente locale nei modi indicati dal primo comma dell'articolo 2359 del c.c.

In generale, il revisore, al fine di garantire l'autonomia di giudizio e l'indipendenza della sua attività, dovrebbe evitare tutte le ipotesi in cui coesistono il ruolo di controllore e di controllato.

² Codice civile Art. 2399 - Cause d'ineleggibilità e di decadenza.

1. Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio, coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382, il coniuge, i parenti e gli affini degli amministratori entro il quarto grado, e coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita.

2. La cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori contabili è causa di decadenza dall'ufficio di sindaco.



14. Sulla incompatibilità fra l'incarico di sindaco in una società e quella di revisore nel Comune partecipante si è espressa la Commissione Enti Pubblici del CNDCEC, affermando che si configura conflitto di interessi nei seguenti casi:
- revisore dell'ente locale e sindaco di una società in *house providing* (ovvero a partecipazione maggioritaria dell'ente locale);
 - revisore dell'ente locale e sindaco di una società nella quale l'ente, pur possedendo una quota di minoranza, ha una posizione dominante tale da considerare la stessa società soggetta al controllo o alla vigilanza dell'Ente.
- Nel richiamato parere il termine "organismo" indicato nel comma 3, dell'art. 236 del Tuel, seppure indefinito, deve essere ricondotto alla nozione di organismo di diritto pubblico³.
15. Il Consiglio di Stato, con la pronuncia della sezione V, 16 novembre 2005, n. 6407, si è espresso in ordine alla compatibilità tra la carica di revisore dei conti di un ente locale e quella di presidente del collegio sindacale di una società a capitale pubblico maggioritario posseduto dal medesimo ente.
16. Non possono essere configurate con normativa locale altre ipotesi di ineleggibilità ed incompatibilità oltre quelle previste dall'art. 236 del Tuel, in quanto norma inderogabile in virtù del disposto dell'art. 152 del Tuel. In tale senso si è espresso anche il Consiglio di Stato con delibera n. 4774 del 12 settembre 2001.

ACCETTAZIONE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 236 del Tuel; artt. 46 e 47 del d.p.r. n. 445/2000.

CRITERI APPLICATIVI

17. La carica decorre dalla data di esecutività della delibera di nomina o dalla data di immediata eseguibilità della stessa e l'affidamento dell'incarico è subordinato al rilascio, da parte dei revisori nominati, della dichiarazione resa ai sensi e per gli effetti degli artt. 46 e 47 del d.p.r. 28/12/2000, n. 445, con la quale si procede ad attestare l'insussistenza di cause di ineleggibilità e di incompatibilità previste dall'articolo 236 del TUEL ed il non superamento del limite degli incarichi ricoperti, come previsto dal primo comma dell'articolo 238 del Tuel.
18. Prima dell'accettazione è necessario che il revisore si informi su quanto riportato nella delibera di nomina e prenda visione di quanto disciplinato nello statuto e nel regolamento di contabilità in riferimento all'Organo di revisione. In particolar modo deve accertarsi di eventuali funzioni aggiuntive rispetto a quelle indicate nell'articolo 239 del Tuel e del compenso deliberato. In merito si evidenzia che il legislatore si limita a fissare il compenso massimo percepibile dal revisore per fasce di popolazione, nulla dicendo a riguardo al compenso minimo che potrebbe essere individuato in quello massimo fissato dal legislatore per la fascia di popolazione immediatamente precedente a quella in cui si ricade.

³ Il Giudice comunitario ha precisato che un organismo può avere la sostanza di diritto pubblico pur rivestendo una forma di diritto privato, perché non è tanto la veste giuridica che conta ma la preordinazione al soddisfacimento di un certo tipo di bisogni.



INSEDIAMENTO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Regolamento dell'ente.

CRITERI APPLICATIVI

19. La prima convocazione viene disposta dal sindaco o dal presidente (per gli enti diversi dal comune). Di solito il regolamento dell'ente stabilisce la tempistica dell'insediamento a seguito dell'esecutività della delibera di nomina o, in mancanza, la convocazione avviene a cura del presidente del collegio stesso che può darne comunicazione al presidente del consiglio.
20. Con l'insediamento inizia l'attività vera e propria dell'Organo di revisione che prende possesso dell'ufficio, determina le regole interne per il suo funzionamento e inizia a svolgere l'attività, ivi compreso l'esame di eventuali documenti, l'espressione di pareri e la formulazione di relazioni relative ad attività e/o adempimenti per i quali il precedente Organo di revisione non vi abbia provveduto, per scadenza del mandato.
21. Nel corso della riunione di insediamento si determina la cadenza delle proprie adunanze e quanto altro occorra per il funzionamento dell'Organo di revisione che non sia stato previsto e disciplinato nel regolamento dell'ente individuando altresì le eventuali:
 - forme di collaborazione operativa da chiedere all'ente in aggiunta a quelle espressamente previste dagli articoli 234 e seguenti del Tuel;
 - necessità di richiedere l'assegnazione di uno staff o, comunque, di strutture adeguate, quali ad esempio la segreteria e locali attrezzati.
22. Va sempre redatto il verbale di insediamento nel quale, oltre a riportare le risultanze della riunione, i componenti dell'Organo di revisione confermano l'inesistenza di cause di incompatibilità ed ineleggibilità in relazione all'incarico accettato.

COMPORTAMENTO ETICO-PROFESSIONALE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Norme di comportamento del Collegio Sindacale e principi di revisione emanati dal CNDCEC.

CRITERI APPLICATIVI

23. Il revisore, nell'espletamento delle proprie funzioni, deve attenersi alle norme deontologiche stabilite dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e, ove compatibili, a quelle contenute nelle Norme di comportamento del Collegio Sindacale e nei principi di revisione statuiti dal Cndcec.
24. *Competenza professionale* - L'accettazione dell'incarico di revisore negli enti locali presuppone la conoscenza specifica della normativa riferibile a tali enti. Nel caso in cui il revisore, per l'espletamento



della sua attività, si avvalga di propri collaboratori deve assegnare a questi ultimi incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive ed esercitare un approfondito controllo sul loro operato.

25. *Aggiornamento professionale* - Il revisore deve mantenere un costante aggiornamento professionale nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente, all'attività di revisione negli enti locali.

26. *Indipendenza* - Nell'espletamento dell'incarico il revisore si deve trovare in una posizione di indipendenza formale e sostanziale.

- L'indipendenza formale consiste nell'insussistenza di situazioni di incompatibilità previste dalla legge.

- L'indipendenza professionale consiste nello svolgimento dell'incarico con imparzialità (obiettività) ed onestà intellettuale (integrità) e nell'assenza di qualsiasi interesse che il revisore possa avere, direttamente o indirettamente, con l'ente nei confronti del quale viene esercitata l'attività di revisione, con gli organismi da questo partecipato, verso gli amministratori e responsabili dei servizi.

Il revisore deve pertanto rifiutare l'incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare la sua attività, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza, ad esempio qualora emerga la parentela o affinità con dirigenti dell'ente locale.

Non è quindi sufficiente l'onestà intellettuale del revisore ma è altresì necessaria la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi.

27. *Segreto professionale* - Il revisore è vincolato all'osservanza del segreto professionale. Deve perciò astenersi dal manifestare a terzi, se non nei termini e nei modi previsti dall'incarico, dalle norme di legge e dalla deontologia professionale, i fatti di cui è venuto a conoscenza in occasione dello svolgimento dell'incarico.

L'osservanza del segreto professionale si estende ai collaboratori del revisore.

28. *Rapporti tra revisori* - I rapporti tra revisori devono essere improntati su basi di correttezza e collaborazione. Quando un revisore succede ad un altro deve acquisire un'adeguata documentazione e specifiche informazioni dal precedente revisore che deve rendersi disponibile. Nelle proprie relazioni il revisore non deve far riferimento al lavoro del precedente revisore in quanto deve assumersi la completa responsabilità delle conclusioni raggiunte.

Correttezza, collaborazione e scambio di flussi informativi devono esistere tra i revisori dell'ente locale e quelli degli organismi partecipati, per perseguire il principio della sana e corretta gestione economica e finanziaria dell'ente e degli organismi partecipati.

29. Le norme in materia di competenza ed aggiornamento professionale, assumono per i revisori degli enti locali un particolare valore, anche perché sono propedeutiche all'effettiva realizzazione del principio di indipendenza nei suoi aspetti sostanziali.



IL FUNZIONAMENTO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 234 e 237 del Tuel, statuto e regolamento dell'ente.

CRITERI APPLICATIVI

Collegialità e monocraticità

30. L'Organo di revisione composto da un solo revisore si qualifica come "revisore unico".

31. L'Organo di revisione, se collegiale, è definito collegio ed i singoli componenti revisori. La presidenza deve essere attribuita ad un componente iscritto al registro dei revisori legali.

Funzionamento

32. Le modalità di funzionamento dell'Organo di revisione devono essere disciplinate nello statuto o nel regolamento di contabilità dell'ente.

33. Il collegio dei revisori non è da intendersi quale collegio perfetto, come indicato dal comma 1 dell'art. 237 del Tuel e come precisato dal Ministero dell'Interno con D.M. 19 settembre 1991, FL. 33/91, per cui in caso di assenza per malattia o per altro motivo esso è validamente costituito e può operare purché siano presenti almeno due componenti.

34. Quanto di seguito elencato in materia di: periodicità delle sedute, verbalizzazione e trasmissione di atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti, interessano anche l'Organo di revisione individuale.

35. Delle riunioni, verifiche e determinazioni viene redatto un verbale.

36. I singoli componenti possono eseguire anche verifiche e controlli individuali. La possibilità di operare separatamente può essere prevista dallo statuto o dal regolamento dell'ente, con particolare riguardo allo svolgimento dell'attività istruttoria connessa all'esercizio della funzione di vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione.

Le verifiche individuali devono essere preventivamente segnalate e motivate al presidente e successivamente documentate per la verbalizzazione da parte del collegio.

37. Il presidente può assegnare specifici incarichi di esame ai componenti o ripartire compiti fra i medesimi, salva poi la collegialità della decisione.

38. Le decisioni in ordine alle funzioni di:

- collaborazione con l'Organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento,
- pareri sul bilancio di previsione e documenti di programmazione e loro variazioni, relazione sul rendiconto, referto all'Organo consiliare su gravi irregolarità, devono essere adottate in forma collegiale.

39. La partecipazione alle riunioni del Consiglio o della Giunta deve essere collegiale, salvo delega al presidente o ad altro membro.

40. L'Organo di revisione può incaricare della collaborazione nella propria funzione, sotto la propria responsabilità e con compensi a proprio carico, uno o più soggetti aventi i requisiti di cui art. 234 del Tuel. Tali soggetti devono attenersi, inoltre, alle norme etico professionali descritte nel precedente paragrafo.



41. Per ciò che concerne le sedute e, dunque, la convocazione, la votazione e la verbalizzazione si precisa che ove non vi siano norme di legge o regole stabilite nel regolamento di contabilità dell'ente (ad es. le regole sulle modalità di convocazione, anche su iniziativa di due componenti, il sistema di votazione, la previsione di un numero di sedute periodiche, gli obblighi minimi di partecipazione ai fini della dichiarazione di inadempienza, la possibilità di tenere eccezionalmente sedute fuori la sede dell'ente, ecc.) l'Organo di revisione ha il potere di auto-organizzarsi.
42. Fatto salvo quanto stabilito dalla legge e dal regolamento, organizzare il funzionamento del collegio è prerogativa del presidente.
43. Come stabilito dal Tuel, l'Organo di revisione redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate. Il verbale quale atto compiuto nell'esercizio di pubbliche funzioni, è dotato di certezza legale e fa fede fino a querela di falso dei fatti in esso contenuti ed avvenuti alla presenza dell'organo che li certifica.
44. Il verbale deve assumere forma scritta (artt. 2403, co. 5, e 2404, co. 3, del c.c.) e deve avere, nel caso del collegio, le seguenti indicazioni:
- numerazione progressiva per anno;
 - indicazione data, luogo della riunione, ora di inizio e fine della seduta;
 - individuazione dei componenti presenti;
 - motivazione di assenza e conseguente giustificazione;
 - individuazione di eventuali altri partecipanti alla seduta;
 - indicazione degli argomenti trattati, delle decisioni assunte oppure delle ispezioni e verifiche effettuate e dell'esito delle stesse;
 - individuazione di eventuali procedimenti o provvedimenti ritenuti irregolari, dei responsabili e delle modalità di segnalazione;
 - l'approvazione da parte dei componenti del collegio oppure i motivi di mancata approvazione;
 - la sottoscrizione dei componenti presenti e del segretario verbalizzante.
- La stesura del verbale - in assenza di servizi di assistenza previsti dal regolamento - spetta, come è consuetudine, al componente più giovane di età sotto la direzione del presidente.
45. I verbali, previa approvazione collegiale, vengono sottoscritti da tutti i componenti e, con numerazione progressiva, vanno raccolti e custoditi presso la sede dell'ente a cura del Presidente o del Segretario.
46. Qualora nel corso delle sedute si proceda alla redazione di verbali e/o le comunicazioni che riflettono atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti vanno trasmessi al Sindaco o al Presidente (per gli enti diversi dal comune), all'assessore delegato alla materia, al direttore generale, al Segretario ed al nucleo di valutazione o all'organismo indipendente di valutazione. L'obbligo di ottemperanza spetta all'organo o all'ufficio alla cui gestione il rilievo si riferisce.
47. I verbali che riflettono forme di collaborazione con l'Organo consiliare oppure il referto sulle gravi irregolarità riscontrate vanno indirizzati e trasmessi al Presidente di tale Organo (per le Province e Comuni superiori a 15.000 abitanti al Presidente del Consiglio ed al Sindaco per gli altri).
- In caso di gravi irregolarità contabili e finanziarie in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive, l'Organo di revisione ne deve dare segnalazione alla Corte dei conti.
48. Non esiste alcun obbligo di riportare i verbali su un libro obbligatorio previamente vidimato e bollato; l'Organo di revisione è un collegio amministrativo retto da principi di diritto pubblico regolatori della sua



attività e nessuna norma di diritto pubblico richiede che le adunanze e deliberazioni debbano risultare da libri vidimati e bollati. I verbali sono destinati a documentare unicamente l'attività dell'Organo e non sono definibili come libri o scritture contabili.

Accesso e informativa del responsabile del servizio finanziario

49. Il revisore ha diritto ad accedere agli atti ed ai documenti dell'Ente necessari per lo svolgimento della funzione in modo pieno e senza limiti di tempo. Deve comunque conservare la riservatezza in merito ai documenti esaminati. L'Organo di revisione individua gli atti e i documenti di cui chiedere copia e, se non previsto dal regolamento, stabilisce un termine massimo per la loro predisposizione da parte degli uffici dell'ente.
50. Il responsabile del servizio finanziario deve trasmettere, ai sensi del comma 2 dell'art. 239 del Tuel, le attestazioni di assenza di copertura finanziaria sulle delibere di impegno di spesa.

Votazione

51. Le modalità di votazioni possono essere determinate nel regolamento di contabilità dell'ente.
52. Il collegio decide con voto palese e a maggioranza semplice e, in caso di parità, prevale il voto del presidente.
53. Il voto contrario va motivato e il revisore dissenziente ha il diritto di annotare nel verbale le ragioni del proprio dissenso e di allegare relazioni di minoranza.
54. L'assenza di indicazione dei voti nei verbali significa unanimità.
55. I componenti non possono astenersi dal voto fatte salve le ipotesi di conflitto di interessi che determina, invece, l'obbligo di astensione. Nel verbale va indicata la causa del conflitto.

Assenza

56. L'assenza alle riunioni deve essere comunicata e giustificata. Il regolamento di contabilità può stabilire la revoca per inadempienza in caso di reiterate assenze non giustificate da parte dei singoli componenti dell'Organo di revisione.
57. L'assenza di due componenti non consente di tenere la seduta.
58. In caso di assenza del presidente di norma presiede il componente più anziano di età.

Conclusione dell'incarico

59. L'incarico si conclude per scadenza del mandato, per dimissioni volontarie, per impossibilità a svolgere l'incarico, per il subentrare di cause di decadenza, per la revoca o per il decesso.
60. Il revisore cessa dall'incarico per impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico stesso per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente.
61. Le dimissioni volontarie di un componente del collegio non ne compromettono la funzionalità, che è assicurata, fino a sostituzione del dimissionario, dai due membri ancora in carica. Stessa cosa dicasi nel caso in cui venga a mancare un componente per cause di decadenza o decesso.
62. Il componente eletto in sostituzione del precedente dura in carica fino al termine originario di durata del triennio.
63. L'Organo di revisione, collegiale o monocratico, può essere revocato solo per inadempienza, in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del



rendiconto entro i termini di legge o come i mancati pareri sul bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio entro i termini stabiliti dal regolamento, le reiterate assenze ingiustificate o la mancata trasmissione alla Corte dei conti della relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto.

Partecipazione

64. All'Organo di revisione è data facoltà di partecipare alle assemblee dell'Organo consiliare⁴.
65. Per consentire la partecipazione alle assemblee all'Organo di revisione vanno comunicati, anche via e-mail, i relativi ordini del giorno.
66. E' opportuno essere presenti alle assemblee di approvazione del bilancio preventivo e del rendiconto di gestione. Inoltre, il regolamento di contabilità e lo statuto dell'ente possono prevedere la partecipazione anche alle riunioni della giunta.
67. Lo statuto o il regolamento dovrebbero indicare se è consentito all'Organo di revisione intervenire nella discussione e verbalizzazione degli atti oppure se esso può soltanto assistere alla seduta. Data la natura politico-amministrativa di questi organi deliberanti appare più funzionale che il regolamento preveda soltanto forme di collaborazione rese in forma scritta e previo esame dei documenti e delle proposte di deliberazioni secondo la procedura prevista dalla legge, oppure che sia disposta la temporanea sospensione dei lavori per permettere all'Organo di revisione di riunirsi.
68. Mentre nessun problema si pone per il Revisore unico nell'esprimere il proprio parere quando ciò sia necessario ed opportuno, o quando espressamente richiesto dall'Organo deliberante.
69. Le modalità di partecipazione dell'Organo di revisione alle assemblee e riunioni dovrebbero essere disciplinate nello statuto o nel regolamento, tenendo conto che, essendo facoltativa la partecipazione, il collegio o il suo rappresentante in dette assemblee e riunioni può solo chiarire ed approfondire il contenuto delle determinazioni, valutazioni e decisioni adottate dall'Organo di revisione.
70. Gli eventuali interventi dell'Organo di revisione devono essere fedelmente riportati nei verbali dell'adunanza.
71. Eventuali responsabilità connesse alle deliberazioni illecite si estendono anche ai revisori presenti che non abbiano fatto rilevare il proprio dissenso immediatamente o in sede di successive riunioni del collegio. La presenza dei revisori è strumentale all'esercizio da parte degli stessi dei poteri/doveri di controllo e quindi tale attività di controllo concomitante comporta responsabilità solidale con gli amministratori per fatti ed omissioni di questi, quando viene provato che il danno non si sarebbe prodotto se essi revisori avessero vigilato con la diligenza del buon padre di famiglia (Corte dei conti, dec. 26/93; Consiglio di Stato, sez. II, parere 1136/82).
72. L'Organo di revisione può chiedere al Sindaco ed al Presidente (per gli altri enti diversi dal Comune) la trasmissione dell'elenco delle deliberazioni adottate.
73. La presenza alle sedute, se ammessa, dovrà estendersi anche a quelle cosiddette riservate.

⁴ In riferimento alla partecipazione facoltativa alle sedute dell'organo consiliare si è espresso l'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali con parere, affermando che la norma prevede una partecipazione facoltativa (diritto a partecipare e non obbligo) al fine di meglio adempiere alle funzioni di collaborazione e di vigilanza sulla regolarità amministrativa, contabile, finanziaria ed economica della gestione.



FUNZIONI

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 239 del Tuel

CRITERI APPLICATIVI

74. Le funzioni obbligatorie dell'Organo di revisione sono statuite dal comma 1 dell'art. 239 del Tuel e sono così riassumibili:
- collaborazione;
 - pareri sul bilancio di previsione e documenti allegati e sulle variazioni;
 - relazione al rendiconto;
 - vigilanza;
 - verifiche;
 - attestazioni ed asseverazioni;
 - rilievi, considerazioni e proposte;
 - referto.
75. Le attività dell'Organo di revisione sono raggruppabili in:
- funzione di vigilanza e controllo;
 - funzione di collaborazione.
76. In questa delicata fase di riforme istituzionali, la funzione del revisore è altresì tesa a suggerire diversi comportamenti o ad adottare modifiche di quei comportamenti che potrebbero essere lesivi dei diritti dei cittadini ed a collaborare con il Consiglio nella sua attività di indirizzo e controllo, assumendo così un ruolo di garanzia nella correttezza delle scelte e di valutazione dei risultati.
77. Alle funzioni di verifica e controllo previste dal Tuel si aggiungono quelle disposte dal legislatore, che allargano la forma collaborativa dell'Organo oltre i confini del Consiglio.
78. L'Organo di revisione, in caso di delibera di dichiarazione di dissesto finanziario adottata dall'Organo consiliare, è chiamato a rendere una dettagliata relazione che analizza le cause che hanno provocato il dissesto (art. 246 Tuel).