



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

Documento n. 4

**L'Organo di revisione: introduzione ai controlli sulle
fasi e sugli atti di programmazione, gestione e
rendicontazione.**

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 BORGHI

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.ll.”.



L'ORGANO DI REVISIONE: introduzione ai controlli sulle fasi e sugli atti di programmazione, gestione e rendicontazione.

REGOLE DI COMPORTAMENTO

1. I successivi capitoli stabiliscono regole di comportamento e forniscono una guida in merito all'attività che il Revisore dovrebbe porre in essere al fine di operare i dovuti controlli sulle tre fasi della programmazione, gestione e rendicontazione e sugli atti che assistono le stesse.
2. L'Organo di revisione in sede di esecuzione delle procedure di revisione, nonché nella valutazione ed esposizione delle proprie conclusioni, deve essere consapevole che la non conformità dei comportamenti degli Organi di governo dell'ente locale, alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo statuto dell'ente può avere aspetti significativi, anche a cascata, sui vari atti di programmazione, gestione e rendicontazione, non da ultimo il bilancio di previsione ed il rendiconto.
3. L'individuazione di comportamenti non conformi, indipendentemente dalla loro significatività, richiede:
 - la valutazione della qualità degli atti amministrativi posta in essere dagli Organi di Governo (Consiglio Comunale o Provinciale, Giunta, Sindaco o Presidente di Provincia), dal Direttore Generale, dal Segretario (Comunale o Provinciale), dai Dirigenti, dai Responsabili dei Servizi e dal personale ed ai possibili effetti sugli altri aspetti della revisione;
 - l'individuazione dell'Organo o dei Soggetti preposti alla regolarizzazione dei comportamenti non conformi;
 - l'individuazione della "gravità" (significatività) della non conformità;
 - l'individuazione dei soggetti cui segnalare e/o denunciare la non conformità.
4. Il termine "non conformità" utilizzato nel presente documento si riferisce a comportamenti o atti di tipo omissivo o di tipo commissivo sia intenzionali che involontari, compiuti nell'ente presso il quale viene eseguita la revisione, e che risultano contrari alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo statuto dell'ente da parte degli Organi dell'ente, dal Direttore Generale, dal Segretario, dai Dirigenti e dai Responsabili dei Servizi.
5. Il Revisore valuta se gli atti che regolano le tre fasi, i rispettivi allegati obbligatori nonché i vari documenti necessari alla formazione degli stessi non siano conformi alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo statuto dell'ente. Stabilire se un comportamento o un atto specifico sia o possa essere non conforme non deve richiedere generalmente il parere del legale in quanto, in ultima analisi tale non conformità, è stabilita dalle Autorità preposte al controllo esterno ed alla vigilanza sugli enti locali nonché dall'autorità giudiziaria.
6. I regolamenti e lo statuto dell'ente possono influire in modo diverso sulle fasi e sulla formazione degli atti.



7. Alcune norme di legge ed i principi contabili stabiliscono la forma ed il contenuto degli atti, nonché i criteri di redazione degli stessi, i criteri di valutazione da adottare ed applicare, le finalità e le informazioni da fornire.
8. Gli enti locali operano in un settore fortemente regolato sia sotto il profilo istituzionale sia sotto il profilo finanziario-contabile-lavoristico e partecipano al mantenimento dell'integrità della Repubblica attraverso il rispetto di molteplici dettami normativi che costituiscono per gli enti locali norme di coordinamento di finanza pubblica.
9. La non conformità alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo statuto dell'ente potrebbe comportare all'ente oltre a conseguenze finanziarie-patrimoniali anche sanzioni, limiti e divieti come nel caso del mancato rispetto dell'obiettivo programmatico del patto di stabilità interno ma anche potrebbe comportare lo scioglimento del Consiglio (art.141 Tuel) come nel caso della mancata approvazione nei termini del bilancio di previsione.

RESPONSABILITÀ DEGLI ORGANI DELL'ENTE, DEL DIRETTORE GENERALE, DEL SEGRETARIO, DEI DIRIGENTI, DEI RESPONSABILI DEI SERVIZI E DEL PERSONALE CONNESSE ALLA NON CONFORMITÀ AL QUADRO NORMATIVO, AI PRINCIPI CONTABILI, AI REGOLAMENTI ED ALLO STATUTO DELL'ENTE

10. E' responsabilità degli Organi dell'ente, supportati dall'assistenza giuridico-amministrativa del Segretario, che la gestione delle fasi e degli atti di programmazione, gestione e rendicontazione venga svolta nel rispetto delle leggi, dei principi contabili, dei regolamenti e dello Statuto dell'ente. Conseguentemente spetta ad essi stessi la responsabilità della prevenzione e dell'individuazione di eventuali comportamenti od atti non conformi. In tale conteso è doveroso ricordare (circolare del Ministero dell'Interno n.18 del 15 luglio 1997) che la funzione del Segretario non è più di controllo della legittimità dei singoli atti, bensì di collaborazione, anche propositiva, nei confronti di tutta l'amministrazione comunale, affinché l'azione svolta dall'ente sia conforme ai principi posti dall'ordinamento giuridico per il raggiungimento degli scopi prefissati dagli amministratori. Per questo motivo l'attività del Segretario non è più preordinata al controllo di legittimità dei singoli atti ma bensì alla cura della legittimità di tutta l'azione amministrativa nel suo complesso.
11. Vengono di seguito elencate alcune tra le procedure che possono essere adottate dagli Organi dell'ente al fine di prevenire ed identificare eventuali comportamenti non conformi :
 - monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge, dai principi contabili, dai regolamenti e dallo Statuto dell'ente ed accertamento che le procedure operative siano sviluppate secondo una tempistica ed in maniera tale da tener conto di tali obblighi anche attraverso l'emanazione di direttive specifiche agli Uffici;
 - istituzione e gestione di un sistema di controllo interno adeguato;
 - redazione, divulgazione ed applicazione di un codice di comportamento che implichi anche un relazionamento apicale tra i vari Dirigenti ed i Responsabili dei Servizi;
 - accertamento che il personale sia adeguatamente preparato, da realizzarsi anche attraverso l'emanazione di informative specifiche;
 - nomina di consulenti esterni a supporto dell'attività degli Uffici e degli Organi dell'ente.



VALUTAZIONE DEL REVISORE SULLA CONFORMITÀ AL QUADRO NORMATIVO, AI PRINCIPI CONTABILI, AI REGOLAMENTI ED ALLO STATUTO DELL'ENTE

12. Il Revisore non è e non può essere ritenuto responsabile della prevenzione dei comportamenti non conformi se non in presenza di apposite norme che ne prevedono il parere preventivo sugli atti nella loro fase di predisposizione. Comunque la revisione può fungere da deterrente a tali comportamenti.
13. La revisione sugli atti di programmazione, gestione e rendicontazione è soggetta al rischio inevitabile che alcuni non significativi comportamenti in tali atti possono non essere individuati anche se il lavoro sia stato pianificato nel modo appropriato ed eseguito in conformità ai principi di revisione. Questo rischio quando è riferito agli errori significativi derivanti dalla non conformità alla legge è relativamente maggiore in quanto molte leggi riguardano principalmente norme di coordinamento di finanza pubblica che hanno effetto diretto e significativo sugli atti di programmazione e di gestione con la conseguenza che la relativa non conformità non può essere oggetto di rilevazione diretta da parte del sistema contabile in quanto la conformità deve essere supportata dall'elaborazione di atti extracontabili.
14. Il Revisore deve pianificare ed eseguire la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale nella consapevolezza che il lavoro svolto potrebbe rilevare condizioni od avvenimenti tali da indurlo a domandarsi se l'ente rispetta la legge, i principi contabili, i regolamenti e lo Statuto dell'ente.
15. Sulla base dell'art.239 del Tuel al Revisore viene chiesto nell'ambito del parere alla proposta di bilancio di previsione e documenti allegati e nell'ambito della relazione al rendiconto di verificare se lo stesso è stato redatto in conformità alla legge, al regolamento di contabilità, ai principi previsti dall'art.162 del Tuel, ai postulati dei principi contabili degli enti locali ed ai principi contabili n.1, 2 e 3 degli enti locali emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, avendo altresì riguardo che il bilancio di previsione è l'ultimo atto di programmazione contabile che assorbe gli effetti degli altri atti di programmazione verticali ed orizzontali.
In tale caso il Revisore pianifica le proprie verifiche per accertarne la conformità.
16. Nella fase di pianificazione del lavoro di revisione, il Revisore deve acquisire una conoscenza generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'ente ed al settore pubblico nel quale esso opera e del modo in cui tale quadro viene rispettato, anche attraverso indagini mirate presso gli enti e le istituzioni ai quali l'ente deve inoltrare certificati, resoconti, modelli, ecc.
17. Nell'acquisire tali conoscenze, il Revisore può rilevare che alcune norme di leggi hanno un effetto fondamentale sulla programmazione dell'ente, gestione e rendicontazione. Ciò considerato, la non conformità dei comportamenti con tali norme potrebbe determinare gravi sanzioni e conseguenze per l'ente quali, per esempio, lo scioglimento del Consiglio in caso di mancata approvazione nei termini del bilancio o le sanzioni, i limiti ed i divieti in caso di mancato rispetto degli obiettivi programmatici del patto di stabilità interno o del contenimento delle spese di personale di cui ai commi 562 e 577 dell'art.1 della L. n.296/2006 come modificati dai commi 10 e 7 dell'art.14 del D.L.n.78/2010.
18. Per ottenere la conoscenza generale delle norme di legge, il Revisore deve, normalmente:
 - avvalersi della conoscenza maturata nell'ambito del settore pubblico in cui opera l'ente; da svilupparsi attraverso uno specifico percorso formativo mantenendo altresì un costante aggiornamento professionale;



- aver riguardo alla prassi contabile ed amministrativa elaborata dalla Corte dei conti, dalla Ragioneria generale dello Stato, dal Dipartimento della Funzione Pubblica, dal Ministero dell'Interno, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ecc;
- intervistare il Segretario, il Direttore Generale ed i Responsabili dei Servizi sulle procedure adattate dall'ente per accertare la conformità alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo Statuto;
- chiedere al Segretario, al Direttore Generale, ai Dirigenti ed ai Responsabili dei Servizi quali leggi possono avere un impatto determinante sulla programmazione, gestione e rendicontazione dell'ente;
- chiedere al Segretario, al Direttore Generale, ai Dirigenti ed ai Responsabili dei Servizi di predisporre apposite Note Metodologiche in ordine a tutti quegli atti extra-contabili che costituiscono il presupposto per la predisposizione degli atti di programmazione e di rendicontazione che trasformano in "effetti contabili" le norme di coordinamento della finanza pubblica. Tali Note Metodologiche sono da inserire nella Relazione Previsionale e Programmatica nonché nella relazione al rendiconto della gestione, in modo da supportare adeguatamente la coerenza del sistema di programmazione finanziario dell'ente locale.

19. Dopo aver ottenuto una conoscenza generale, il Revisore:

- deve eseguire quelle procedure che possono aiutarlo ad identificare casi di non conformità la cui non osservanza potrebbe avere un effetto sugli atti di programmazione e significativamente sulla legittimità del bilancio di previsione, in particolare se esso osserva i principi di cui all'art.162 del Tuel avendo riguardo che il principio della VERIDICITA', nei documenti di programmazione integra anche quello della COERENZA ESTERNA (Finalità e Postulati dei Principi Contabili degli Enti locali) secondo il quale deve insistere una connessione tra la programmazione dell'ente e gli obiettivi di finanza pubblica emanati attraverso le varie norme di coordinamento di finanza pubblica mentre nei documenti di rendicontazione fa esplicito riferimento al principio internazionale del true and fair view;
- deve chiedere al Segretario, al Direttore Generale, ai Dirigenti ed ai Responsabili di Servizio se l'ente ha compiutamente applicato le norme di riferimento;
- deve esaminare la corrispondenza intervenuta tra la Corte dei conti – sezione regionale di controllo – e l'ente medesimo a seguito dell'invio alla Corte delle relazioni dell'Organo di Revisione sul bilancio di previsione e sul rendiconto.

20. Il Revisore deve, inoltre, ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi sul rispetto delle norme e dei principi contabili che a suo giudizio hanno un effetto sulla determinazione degli importi iscritti negli atti di programmazione e di rendicontazione. L'Organo di revisione deve avere una sufficiente conoscenza di queste norme al fine di tenerne conto nella verifica delle asserzioni relative alla determinazione dei valori e delle informazioni che devono essere rese nei pareri rilasciati sugli atti di programmazione e di rendicontazione.

21. Tali norme possono, ad esempio, riguardare il rispetto degli obiettivi programmatici del patto di stabilità interno nonché, ad esempio, i limiti:

- alla capacità di indebitamento;
- alla spesa di personale;
- all'affidamento degli incarichi di collaborazione autonoma;
- al contenimento di particolari spese;
- all'imputazione di entrate a specifica destinazione alla parte corrente del bilancio;



- alla copertura dei Servizi a domanda individuale;
 - all'applicazione dell'avanzo di amministrazione anche presunto;
 - all'utilizzo delle plusvalenze;
 - all'incremento dei tributi locali.
22. L'Organo di revisione deve esser consapevole che le procedure applicate per giungere all'espressione del proprio parere possono portare alla sua attenzione casi di non conformità.
23. L'Organo di revisione deve preliminarmente inviare una comunicazione scritta al Segretario, al Direttore Generale, ai Dirigenti ed ai Responsabili di Servizio con la quale viene espressamente richiesto che ogni caso conosciuto di non conformità, effettiva o potenziale, i cui effetti vengono considerati nel redigere gli atti di programmazione, gestione e rendicontazione, deve essere portato all'immediata conoscenza dell'Organo di revisione a mezzo di apposita comunicazione scritta.