L'evoluzione della legge sugli enti locali negli ultimi anni e in futuro crea disorientamento e confusione

Revisori contabili senza precisa identità

di Raffaella Losito

Il revisore dei conti dell'ente locale ha ancora una sua identità? Difficile crederlo, considerando l'evoluzione normativa degli ultimi anni e ancora di più quella futura, soprattutto una normativa che non si sa che ruolo darà al revisore, oggi più che mai disorientato nelle funzioni attribuitegli; organo di controllo a supporto del Consiglio dell'ente locale o della Corte dei conti? Una certezza è però acquisita: la crescente preoccupante responsabilità che coinvolge il revisore.

Un breve excursus storico.

Il nuovo ruolo che il legislatore sta attribuendo agli enti locali, tendente ad un loro posizionamento più "strategico" in un contesto economico e sociale non ha lasciato indenne l'organo di revisione, in quanto organo di controllo "interno" dell'ente. Dagli anni novanta, con la Legge 142/1990, l'organo di revisione negli enti locali è divenuto supporto all'azione amministrativa, nel perseguimento e miglioramento dell'efficienza, dell'efficacia e della economicità gestionale, acquisendo un ruolo da protagonista nel processo di cambiamento e tale ruolo non sembrava arrestarsi nella sua evoluzione in tal senso.

Non solo l'attività dell'organo di revisione si è ampliata per disposizioni legislative, ma anche per una più incisiva e definita "disciplina comportamentale" contenuta nei principi contabili e di revisione che costituiscono sia un insieme di interpretazioni e chiarimenti dell'ordinamento contabile, sia un più puntuale approccio del revisore ai compiti a lui attribuiti. Vanno considerati:

- i "Principi contabili per gli enti locali", predisposti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, previsto dall'art. 154 del T.U. 267/00 (Testo Unico sull'ordinamento degli enti locali);
- gli International public sector accounting standars (Ipsas) emanati dall'Ipsasb;

Raffaella Losito

- i "Principi di revisione e di comportamento dell'organo di revisione negli enti locali" - approvati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti il 27 novembre 2002 e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri il 5 marzo 2003 - attraverso la Commissione Paritetica Enti Pubblici, contenenti riferimenti normativi e indicazioni tecnico-operative per lo svolgimento dell'attività di revisione nell'ente locale;
- i "Principi di revisione per il controllo della regolarità amministrativa negli enti pubblici istituzionali" del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale di Stato.

Funzioni di controllo dell'organo di revisione

La revisione nell'ente locale si è così, poco a poco, definita su più livelli: da una vigilanza amministrativa, contabile e gestionale ad una vigilanza sui sistemi di controllo interno, ad uno di proposta sulle materie aventi natura economico-finanziaria; tutte tipologie di funzioni riscontrabili nel D.Lgs 267/2000.

La funzione di *vigilanza amministrativa* è delineata dall'art. 239 (comma 1, lett. c ed e), secondo il quale il collegio dei revisori:

- esercita la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'ente;
- riferisce al Consiglio qualora riscontri gravi irregolarità nella gestione dell'ente.

L'attività di vigilanza è, quindi, volta ad accertare la regolarità della gestione circa la correttezza dei singoli atti amministrativi, la loro fedele annotazione nelle scritture contabili, nonché l'esattezza degli adempimenti sotto l'aspetto fiscale.

Non è da trascurare il compito delle verifiche di cassa (art. 239, comma 1, lett. f) di cui all'art. 223, secondo il quale l'organo di revisione deve provvedere con cadenza trimestrale alle verifiche ordinarie di cassa (art. 223), alla verifica della gestione del

servizio di tesoreria (art. 226) e alla verifica degli altri agenti contabili (art. 233), nonché alle verifiche straordinarie a seguito del mutamento della persona del Sindaco di cui all'art. 224.

Sempre nell'ambito dell'art. 239, comma 1, lett. d) la funzione di *vigilanza contabile*, ma anche di collaborazione con il Consiglio, si riscontra nell'obbligo imposto all'organo di revisione di redigere apposita relazione sulla proposta di deliberazione consiliare al rendiconto di gestione e, alla lett. b) quando gli viene richiesto di esprime parere sulla proposta di bilancio di previsione e sulle relative successive variazioni; di *vigilanza gestionale* quando il revisore esprime rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire una maggiore efficienza, produttività ed economicità della gestione, rimanendo pur sempre in ambito della collaborazione, non della "consulenza", come si è spesso erroneamente orientati a considerare l'intervento del revisore. Infatti, per "consulenza" dovrebbe intendersi un supporto propositivo di soluzioni, sostenute da analisi approfondite, relative a problematiche sconosciute, o poco conosciute, oggetto di scelte strategiche o innovative che l'ente deve intraprendere: ben altra cosa rispetto alla collaborazione per la quale, in assenza di precise normative, ci si può riferire a quanto indicato nella delibera n. 2/1992 della Corte dei conti (approvazione delle piante organiche e disciplina delle assunzioni; acquisizione ed alienazione di immobili; disciplina generale di tributi, tariffe, contribuzioni, canoni di concessione e prezzi di cessione delle aree fabbricabili e dei fabbricati in regime pubblicistico; approvazione dei piani economico-finanziari e loro variazioni; convenzione con altri enti; concessione a terzi di servizi pubblici; salvaguardia degli equilibri). L'opinione su esposta viene avvalorata anche nel raffronto con un organo aziendale a cui l'organo di revisione viene comunemente equiparato: il collegio sindacale, soprattutto con la chiara definizione dei suoi compiti in seguito alla riforma del diritto societario avvenuta nel 2004. Non si trascuri inoltre il divieto, espressamente imposto ai componenti dell'organo di revisione dall'art. 236 comma 3, di assumere incarichi o consulenze sia presso l'ente locale, sia presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso. In tal senso sembra che il legislatore abbia voluto ben definire e chiarire la dicotomia tra "collaborazione" e "consulenza".

Le medesime osservazioni valgono per il processo di controllo di gestione; il controllo di gestione non fa riferimento ad un'attività di verifica della gestione, ma ad una attività di "guida" in modo che l'ente possa essere orientato al raggiungimento degli obiettivi che si prefigge.

Le "modalità del controllo di gestione" sono definite dall'art. 197 T.U. come anche la "struttura operativa" alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione (art. 198); mentre l'art. 147 attribuisce all'ente locale l'istituzione di strutture interne per l'organizzazione dei "controlli interni" di cui il controllo di gestione fa parte.

La normativa chiede sì, all'organo di revisione, di esprimere rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire una maggiore efficienza, produttività ed economicità della gestione, ma l'implementazione del sistema di controllo di gestione (strumenti e metodologie), nonché la successiva verifica del raggiungimento degli obiettivi, rientrerebbero la prima nella sfera della consulenza, mentre la seconda nell'attività gestionale vera e propria.

Anche l'appartenenza del revisore al nucleo di valutazione, spesso riscontrabile in ambito comunale, prevarica il significato che viene attribuito al nucleo di valutazione, con

compiti di valutazione del personale con qualifica dirigenziale (o con compiti analoghi); tale appartenenza fa nascere un impedimento che non consente il corretto svolgimento dell'attività di revisore, per cumulo di funzioni che possono generare conflitto di interessi.
Con il divieto imposto dal citato comma 3 dell'art. 236 il legislatore ha inteso anche sostenere l'indipendenza tra controllore e controllato.

Il futuro dell'organo di revisione

A questi sufficientemente espliciti compiti dell'organo di revisione, sono intervenuti altri adempimenti che hanno attribuito, al revisore degli enti locali, una configurazione sempre più da "connettore" tra il sistema dei controlli interni e la Corte dei conti:

- la Legge costituzionale n. 3/2001 (che ha riformato il Titolo V della Costituzione, modificando l'art. 117 della Costituzione), ha soppresso il Coreco, potenziando l'autonomia decisionale interna dell'ente locale anche attraverso un maggior coinvolgimento dell'organo di revisione all'interno del sistema di controlli;
- la Legge n. 131/2003, chiamata legge "La Loggia", che attribuisce al Governo più deleghe finalizzate all'emanazione di decreti legislativi in attuazione della riforma costituzionale. L'art. 19 - "Sistema integrato delle garanzie" - della bozza di decreto legislativo ex art. 2[1], configura un ruolo determinante della Corte di conti a cui spetta il ruolo di "coordinatore" in materia di revisione contabile. L'art. 148-octies proposto da questo schema di decreto delegato prevede che l'organo di revisione, al fine di assicurare la sana gestione finanziaria, operi anche tenendo conto degli indirizzi metodologici e dei parametri uniformemente indicati dalle sezioni regionali della Corte dei conti, in armonia con quelli adottati in ambito europeo;
- le disposizioni delle Leggi finanziarie degli ultimi anni hanno evidenziato un duplice approccio, da un lato il rafforzamento del controllo esterno con specifiche attribuzioni di funzioni di controllo alla Corte dei conti, dall'altro l'estensione delle funzioni dei revisori degli enti locali.

La Corte dei conti, massimo organo di controllo esterno degli enti locali a rilevanza costituzionale, è stata incaricata dal legislatore (ai sensi dell'art. 5, comma 1, Reg. per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, Del. n. 14/2000, modificato con Del. n. 2/03) ad esercitare - in aggiunta al controllo di legittimità sugli atti del Governo - il controllo successivo sulla gestione di tutte le pubbliche amministrazioni, consistente nella verifica della legittimità e della regolarità delle gestioni nonché del funzionamento dei controlli interni e inteso ad accertare, in base all'esito di tali controlli, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge.
A tal fine la Corte dei conti, a Sezioni riunite, annualmente (entro il 30.10), definisce i programmi ed i criteri di riferimento del controllo, tesi al coordinamento di tutte le attività di qualsivoglia struttura della Corte esercitate[2].
Saranno poi le singole Sezioni centrali e regionali di controllo a deliberare i rispettivi programmi di attività scegliendo le Province e i

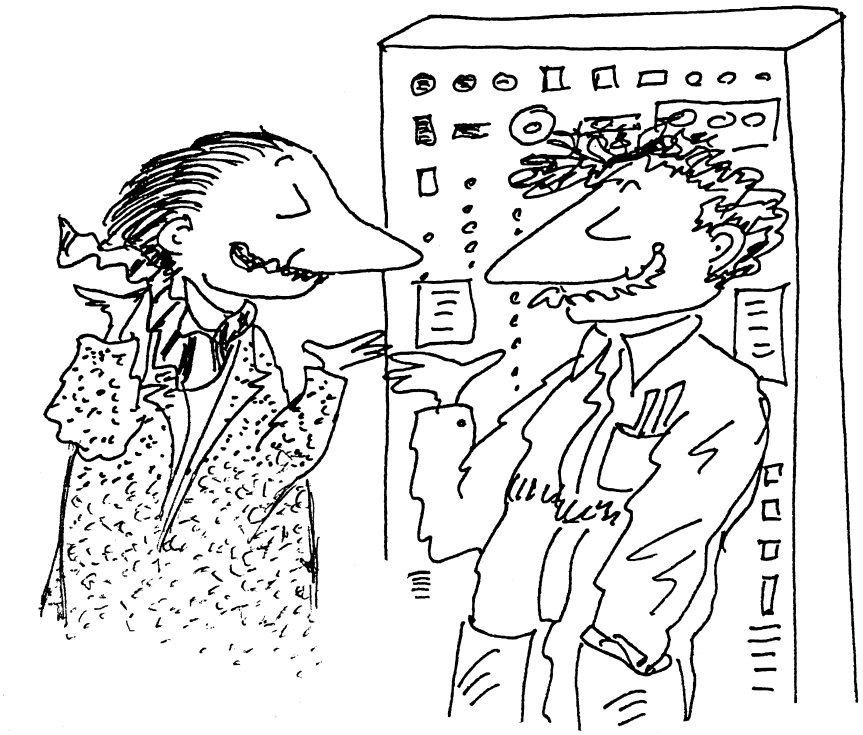
1. Tale schema di decreto delegato non è mai stato applicato, in quanto i termini previsti dalla legge per l'esercizio della delega da parte del Governo si sono compiuti senza che la XIV Legislatura avesse portato a termine la riforma del T.U.
2. Per il 2007 si veda il Documento n. 42/CONTR/PR/06 del 27 ottobre 2006.

Comuni in cui ritengano di svolgere un'indagine diffusa dei controlli da effettuare.

L'intervento più significativo in tal senso, investendo il revisore dei conti del ruolo di "principale attore" nella verifica del patto di stabilità interno, è contenuto nella L. 266/05 (finanziaria 2006) con la quale viene richiesto all'organo di revisione, con gli artt. 166, 167 e 168, di trasmettere alle competenti sezioni regionali della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto del medesimo esercizio, sulla base della definizione dei criteri e delle linee guida definiti dalla Corte stessa - relazione che, in ogni caso, deve dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione 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.

I predetti adempimenti sono integrati con specifiche ulteriori richieste ad opera delle Sezioni Regionali della Corte dei conti, per il tramite - ancora una volta - dell'organo di revisione: per la Lombardia si vedano le deliberazioni nr. 1/2007 e 2/2007[3] con le quali si richiedono informazioni - attraverso la predisposizione di documenti conoscitivi ad opera dell'organo di revisione - in merito alle società di capitale partecipate dall'ente, per lo svolgimento di servizi pubblici o per altre finalità e relativamente agli atti di spesa superiori ad € 5.000 relativi a studi, consulenze, convegni, mostre e spese di rappresentanza.

Non si trascurino inoltre i controlli sul personale, richiesti anch'essi esplicitamente, che stanno divenendo sempre più incisivi, sia in fase



previsionale che consuntiva, coinvolgendo quindi l'organo di revisione anche nel controllo su uno degli aspetti fondamentali della gestione degli enti locali (art. 19, comma 8, L. 448/01; art. 53, comma 12 e art. 60, comma 2 D.Lgs 165/03; art. 20, comma 5, DPR 465/97; art. 1, comma 204, L. 266/05); l'adempimento richiesto dalla L 296/06 (finanziaria 2007) all'art. 1, comma 738, in merito alla verifica dell'aggiornamento, da parte dell'ente locale, degli elenchi contenenti i dati di tutte le informazioni finanziarie e di indebitamento soggette a monitoraggio da parte del Ministero economia e finanze e alla loro conservazione per almeno 5 anni.

Che cosa dire delle "gravi irregolarità contabili e finanziarie in ordine alle quali l'amministrazione dell'ente non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione", come sopra evidenziato, e delle gravi irregolarità di gestione previste dall'art. 239, comma 1, lett. e), del T.U.? L'individuazione della casistica delle gravi irregolarità contabili e finanziarie, nonché di quelle di gestione (che potrebbero essere considerate anche irregolarità contabili e finanziarie), in presenza delle quali l'organo di revisione deve riferire immediatamente al Consiglio, è quanto mai complessa e non va inoltre sottovalutata la "diligenza" che il revisore deve osservare nello svolgimento delle sue funzioni; circa quest'ultimo aspetto dispone direttamente l'art. 240 T.U. quando afferma che i revisori adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. La dizione della citata norma rimanda immediatamente al-

---

***3**. Deliberazioni n. 1/2007 e n. 2/2007 dell'11 gennaio 2007 - Sempre riferite alle modalità di invio dei questionari informativi da parte dei revisori alla Corte dei conti, Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia, si veda la Deliberazione n. 430/2007 del 27 marzo 2007.*

l'art. 1710 del Codice Civile ove è stabilito che il mandatario è tenuto ad eseguire il mandato con la "diligenza del buon padre di famiglia", cioè con la diligenza (normale) di un capace e buon amministratore e/o di un medio professionista".
Sul punto va osservato che il nuovo Codice civile, come riformato dal D.Lgs n. 6/03, all'art. 2407 prevede che i sindaci delle Società per azioni "devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richiesti dalla natura dell'incarico", il che è molto di più della diligenza del buon padre di famiglia; ebbene, tale principio, se non è immediatamente applicato ai revisori degli enti locali, lo sarà dopo la riforma in corso di elaborazione, del vigente T.U. Il criterio della "diligenza" deve sempre guidare i revisori nello svolgimento delle proprie attività e deve orientare gli stessi a effettuare verifiche quanto più approfondite affinché l'espletamento diligente li cauteli dalle responsabilità conseguenti alla verifica di irregolarità gestionali, indipendentemente dalla loro gravità.
Coordinando le due disposizioni sopra esaminate (obbligo di referto e diligenza richiesta) si può, in linea di principio, affermare che il revisore deve agire in presenza di irregolarità gravi che possono essere rilevate usando la dovuta diligenza. Con ciò si vuol dire che il revisore non può essere imputato di non aver messo a referto fatti gravi realmente accaduti ma dei quali, nell'esercizio delle sue funzioni, "solo" difficilmente avrebbe potuto venirne a conoscenza.
Considerando quanto esposto - obblighi in base al Testo Unico, adempimenti per volere della Corte dei conti, responsabilità sempre più gravose, ecc. - risulta strano che il Parlamento abbia ritenuto che mantenere un Collegio di Revisori costituito da tre componenti nei Comuni con popolazione compresa fra i 5.000 e i 15.000 abitanti sia "eccessivo" e che attualmente, in tali Comuni, il compenso percepito dall'organo di revisione sia "troppo elevato"!
L'art. 1, comma 732, della L. 296/06 ha modificato l'art. 234 del T.U. prevedendo che dal 1° gennaio 2007 l'organo di revisione debba avere una composizione collegiale solo nei Comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti; sarebbero interessati circa 1.600 Comuni con un decremento di nomine, alla scadenza dell'attuale mandato, pari a circa 3.300 revisori dei conti (in quanto nei Comuni sino a 14.999 abitanti sarà presente un revisore unico). Per quanto riguarda invece l'aspetto retributivo, in attesa dell'aggiornamento delle tabelle dei compensi dei revisori (rif. attuale il decreto del 2 maggio 2005), da parte del Ministero dell'Interno, il Viminale suggerisce di attribuire all'eventuale revisore unico che sarà nominato là dove già applicata la nuova normativa, il compenso massimo previsto per i Comuni con popolazione pari a 4.999 abitanti, senza la maggiorazione del 50% come Presidente, mancando tale carica; con riserva, da parte del Consiglio dell'ente, di incrementare il compenso in relazione al nuovo decreto che verrà emanato.
Le problematiche e l'impegno richiesto, anche temporale, - in quanto, a ragione, sovente i Consiglieri dell'ente individuano nel revisore un prezioso "collaboratore" - in un Ente con popolazione superiore a 5.000 abitanti non sono indifferenti, il confronto tra i membri dell'organo è essenziale, in quanto non sempre un aggiornamento incisivo è realizzabile; la condivisione di impegno e responsabilità è indubbiamente più proficua e meno gravosa in presenza di un organo collegiale. E' inoltre più assidua la presenza presso l'ente di un revisore, se gli incaricati sono tre anziché uno solo, anche considerando che i singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali (art. 239, comma 5, T.U.).
Si paragona l'organo di revisione dell'ente locale, al collegio sindacale, ma su che cosa "regge" ormai il paragone? Sulle responsabilità o sugli adempimenti da espletare, ma non certo sul "criterio" per assolvere quanto richiesto!
Non si vuole, in questa sede, entrare nel merito delle motivazioni che hanno portato ad una decisione in tal senso: taglio dei "costi della politica" o taglio dei "controlli" o motivazioni diverse?
E' indubbio che se non interverranno riformulazioni nella definizione di tale organo di controllo, il revisore scrupoloso, che tiene ad impegnarsi con diligenza, dovrà dotarsi di strumenti e tecniche di revisione, nonché di metodologie di lavoro che gli permettano di avere costantemente il controllo sulla realtà dell'ente e chiare le aree in cui le debolezze procedurali potrebbero comportare "gravi irregolarità", gestionali o contabili-finanziarie[4]. Una metodologia di lavoro che gli permetta inoltre un utilizzo proficuo del tempo dedicato a tali incarichi: check-list di controllo tendenti ad accertare che siano correttamente assolti tutti gli obblighi di legge o siano presenti elementi migliorativi dell'efficienza dell'ente, programmi di lavoro che permettano di evidenziare carenze procedurali, carte di lavoro dell'attività svolta allegate a verbali attestanti la verifica dell'area interessata.; l'applicazione della medesima metodologia utilizzata in sede di verifiche sindacali. Perché in una azienda sì e in un Comune no?

Raffaella Losito
Dottore Commercialista

---

4. R. Losito "La revisione contabile dell'ente locale - Procedure di controllo dei revisori: strumenti e tecniche di revisione" - Ed. Giuffrè - Milano.