



ASSOCIAZIONE NAZIONALE  
COMUNI ITALIANI

# **Il revisore dei conti nell'Ente Locale: con quale identità?**

**di RAFFAELLA LOSITO**

*Dottore Commercialista, Revisore in Enti locali*

**[WWW.BILANCI.NET](http://WWW.BILANCI.NET)**

INDICAZIONI PER LA STESURA DEI BILANCI COMUNALI  
PREVENTIVI 2008/2010

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 preannunciata per il futuro, con la riforma del T.U. (D.Lgs 267/2000) e con norme specifiche sui controlli, soprattutto normative che non si sa che ruolo daranno 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 (predisposti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali) e nei Principi di Revisione (approvati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri), che costituiscono sia un insieme di interpretazioni e chiarimenti dell'ordinamento contabile, sia un più puntuale approccio del revisore ai compiti a lui attribuiti.

## 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), e si esplica con l'accertamento della 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, 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) viene attribuita al revisore la funzione di *vigilanza contabile* (con la relazione al rendiconto di gestione e parere al 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 – importante sottolinearlo -, 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 pubblicitario; 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.

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 PRESENTE "MOVIMENTATO" ED 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, soprattutto attraverso la Legge costituzionale n. 3/2001 che 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 e le disposizioni delle Leggi finanziarie degli ultimi anni, che da un lato hanno rafforzato il controllo esterno con specifiche attribuzioni di funzioni di controllo alla Corte dei conti e dall'altra hanno esteso le funzioni dei revisori degli enti locali.

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.

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.

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.

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, ossia con la professionalità e la

diligenza richiesti dalla natura dell'incarico (come previsto dall'art. 2407 c.c. per i Sindaci delle Società per azioni). 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 cauti 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. – è 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 intervengono 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, 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 allegata 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?