

# LA REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI ALLA LUCE DEI PRINCIPI EMANATI DAL CNDCEC

## 5. Revisione e vigilanza



L'articolo offre un'analisi dei primi tre principi di vigilanza e comportamento dei revisori degli enti locali deliberati dal CNDCEC nel novembre 2016. Attraverso il loro commento si è voluto misurarne la portata, evidenziandone le criticità e le integrazioni normative necessarie per completarne l'applicabilità. Attraverso questi tre principi, inoltre, il CNDCEC apre la revisione degli enti locali anche ai principi di *auditing* nelle aziende private, tracciando un orientamento da cui non sarà più possibile tornare indietro.

/ Andrea ZIRUOLO\*

Il CNDCEC, a far data dal novembre 2016, ha aggiornato i primi tre principi relativi alla revisione negli enti locali dei quindici approvati per la prima volta nel 2011.

I principi rinnovati sono:

1. **L'organo di revisione: composizione, estrazione a sorte, accettazione, compenso, nomina, durata, incompatibilità ed inleggibilità, insediamento, comportamento, funzionamento, funzioni;**
2. **L'organo di revisione: funzione di vigilanza e di controllo contabile;**
3. **L'organo di revisione: funzione di collaborazione e pareri obbligatori.**

In particolare con il terzo, che è il più corposo dei tre, la commissione di studio del CNDCEC che ha elaborato i principi ha offerto un primo inquadramento, anche normativo, dell'azione dei revisori alla luce della recente evoluzione legislativa il cui approfondimento sarà poi oggetto degli altri dodici documenti ancora da aggiornare.

Nonostante lo sforzo del CNDCEC, considerando che nell'elenco dei revisori degli enti locali sono ad oggi iscritti 16.991 professio-

nisti (di cui circa 10.000 sono operanti presso gli enti locali), le 5.287 visualizzazioni dal sito *internet* del CNDCEC dei 3 principi su richiamati, registrate dalla pubblicazione al 30.6.2017, indicano come si debba lavorare ancora molto sulla deontologia professionale di chi già ricopre o desidera ricoprire tale incarico.

Con l'entrata a regime dell'armonizzazione contabile dal 2016 e delle altre riforme che recentemente hanno riguardato la PA locale, su tutte il Testo unico sulle società a partecipazione pubblica (DLgs. 175/2016 e smi), se da un lato è stato necessario un aggiornamento normativo dei principi in analisi, dall'altro la commissione interessata del CNDCEC ha colto l'occasione per introdurre nuovi istituti per lo svolgimento della revisione nella PA territoriale mutuandoli anche dalla revisione legale. Al riguardo, nel principio n. 2 di vigilanza e controllo, per la prima volta si rilevano riferimenti alla "*valutazione del rischio*" e a "*errori significativi*".

Rispetto al generico rinvio dell'art. 239 del TUEL alle tecniche di campionamento, la

\* Professore ordinario di economia aziendale Università Chieti Pescara - Dottore Commercialista e Revisore Legale, ph.d.



puntualizzazione richiamata farà sì che per il revisore degli enti locali non tutti gli errori richiederanno lo stesso grado di attenzione (soprattutto quando utilizza tecniche di campionamento) e che anche in presenza di errori (non significativi) la relazione dei revisori potrà contenere un parere positivo<sup>1</sup>.

Nella nuova impostazione, la commissione ha conservato la struttura metodologica dei precedenti principi descrivendo per ogni paragrafo prima "i principali riferimenti" e poi "i criteri applicativi".

Di seguito, si approfondiranno singolarmente i tre principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli Enti locali soffermandosi sugli elementi di novità e ritenuti maggiormente significativi per poi affidare le considerazioni finali alle conclusioni.

---

## PRINCIPIO DI VIGILANZA E CONTROLLO N. 1

Il principio di vigilanza e controllo in analisi, nella precedente stesura (2011) era denominato "L'Organo di revisione: nomina, accettazione, incompatibilità, ineleggibilità e funzionamento, funzioni". Dalla lettura comparata con la denominazione attuale emerge come il nuovo principio dia rilievo anche al compenso, alla durata, all'insediamento, al comportamento dell'organo di revisione.

Argomento preliminare da affrontare con attenzione è quello dell'**accettazione dell'incarico**. Il principio 1, coerentemente anche con quanto previsto all'art. 238 comma 1 del TUEL, che pone dei limiti al cumulo di incarichi con una presunzione di legge, circoscrive il proprio contenuto ad una raccomandazione secondo cui è dovere deontologico di ciascun revisore non accettare incarichi che non siano sostenibili dalla propria organizzazione, a causa dell'eccessivo carico e del-

la complessità attesa dal lavoro. Il principio prosegue evidenziando la criticità verificabile nelle unioni di Comuni dove il processo di trasferimento delle funzioni è in molti casi ancora insufficiente e che potrebbe comportare di fatto un'eccessiva articolazione di bilanci "dipendenti" da controllare; ebbene in tali circostanze il principio esorta i revisori a non accettare l'incarico supponendo una non piena capacità valutativa del rischio insito nell'incarico per il quale i professionisti sono stati sorteggiati.

Dalla lettura congiunta del principio e dell'art. 238 richiamato risulta evidente come **la sostenibilità massima del carico di lavoro è determinata per legge** e non dalla valutazione che il revisore fa della propria organizzazione. Ad avviso di chi scrive, in linea con quanto avviene nel privato dove i revisori legali, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 39/2010, valutano preventivamente la fattibilità, la rischiosità, la convenienza dell'incarico per il quale si stanno candidando nonché i profili di indipendenza da quella della società<sup>2</sup>, la norma sul limite di incarichi tende a non premiare le capacità di chi è maggiormente strutturato per queste attività; limite che trova poi un ulteriore contingentamento nella modalità di nomina da quando con l'emanazione del decreto del Ministro dell'Interno 15.2.2012 n. 23 è stata data piena applicazione alla disposizione contenuta nell'art. 16 comma 25 del DL 138/2011, convertito con modificazioni nella L. 148/2011, che prevede che i revisori degli enti locali, siano scelti mediante estrazione a sorte dall'elenco gestito dal Ministero dell'Interno<sup>3</sup>. Pertanto, salvo congiunture astrali favorevoli, il meccanismo di selezione non consentirà a nessun revisore di trovarsi di fronte alla valutazione della propria organizzazione rispetto a presunti carichi di lavoro. Pertanto, ciò che dovrebbe essere oggetto di attenta valutazione è soprattutto il **rischio insito nell'incarico** per il quale i principi di

---

1 Bozza E. "Il controllo contabile negli enti locali va pianificato", *Notizie Ratio Mattino*, 2016.

2 Marcello R., D'Alessio R., Bozza E., Antonelli V. "Guida pratica alla revisione legale nelle PMI", Eutekne, Torino, 2016, p. 43.

3 Ziruolo A. "Nuove modalità di nomina dei revisori degli enti locali", in *questa Rivista*, 1, 2013, p. 58 ss.; Id. "I controlli del revisore dei conti degli enti locali sugli organismi partecipati", *ivi*, 5, 2013, p. 90 ss.

revisione negli enti locali non prevedono ancora delle procedure specifiche.

Elemento di valutazione per l'accettazione dell'incarico è sicuramente l'**entità del compenso** spesso inadeguato. Su questa criticità, fortemente avvertita dagli operatori, sono intervenute recentemente diverse pronunce delle Sezioni di controllo della Corte dei Conti riassumibili nella deliberazione della Sezione autonomie n. 16/2017. La Sezione autonomie, nel ribadire come i compensi ed i rimborsi spese siano spesso molto bassi, sottrae alle sezioni territoriali la possibilità di stabilire i limiti inferiori ai compensi. Pertanto, torna utile al riguardo la raccomandazione ai revisori contenuta nel principio n. 1, secondo cui in sede di dichiarazione di accettazione alla carica sia opportuno fare riserva di richiedere, appena normativamente possibile, l'aumento e/o l'adeguamento del compenso, in quanto il corrispettivo originario previsto dal DM 2.5.2005 non è mai stato aggiornato nonostante l'art. 241 del TUEL ne preveda un adeguamento triennale.

Nella disciplina della **durata dell'incarico** pari a **tre anni** solari rinnovabile per una sola volta, il nuovo principio introduce rispetto al passato il dettaglio delle **cause di cessazione**. In particolare, evidenzia come, nel caso in cui i revisori ricoprano il ruolo di commissario *ad acta* nella certificazione sulla verifica del rispetto degli obiettivi di saldo di finanza pubblica (art. 1 comma 721 della L. 208/2015), la decadenza sia automatica nel caso non adempiano all'assolvimento dell'obbligo di trasmissione. Il principio, richiama la norma secondo cui alla scadenza del mandato l'organo di revisione è prorogato per non più di 45 giorni (art. 3 del DL 293/1994, convertito, con modificazioni, nella L. 444/1994). Decorso tale termine, l'organo di revisione decade e gli eventuali atti adottati sono nulli. Pertanto, nel caso in cui non si provveda alla nuova nomina, l'organo scaduto non deve più operare. La responsabilità per eventuali danni conseguenti agli atti nulli per la scadenza o per la mancanza dell'organo di revisione deve essere imputata ai titolari della competenza alla ricostituzione (art. 6 del DL 293/1994).

Sul **funzionamento dell'organismo di controllo**, invece, il principio n. 1 è maggiormente descrittivo riguardo alle attività da svolgere rispetto al passato. Tra i vari sottoparagrafi in cui si articola, il principio richiama la necessità di operare avvalendosi di **carte di lavoro**, di come esse siano di proprietà dei revisori e che, pertanto, non debbano essere allegate ai verbali e debbano essere conservate dai revisori. Saranno poi questi ultimi a decidere se la conservazione debba essere a carico del solo presidente dell'organo o di ognuno dei componenti.

Sul **contenuto dei verbali** il principio integra quanto scritto nella precedente versione del 2011 precisando che 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. Al riguardo, ipotizzando che a redigerli sia un organo collegiale, il principio stabilisce che i verbali devono assumere **forma scritta** (cfr. per analogia artt. 2403 comma 5 e 2404 comma 3 c.c.). Si precisa come i verbali, previa approvazione collegiale, devono essere **sottoscritti da tutti i componenti**, quindi vanno raccolti e custoditi presso la sede dell'ente. Al riguardo, il principio suggerisce, per comodità operativa, di tenere distinto il verbale ricognitivo delle operazioni dai contenuti valutativi. Pertanto il prodotto professionale del revisore, oggetto della sua prestazione, potrà essere allegato, come documento autonomo, al verbale medesimo.

Il principio fa poi chiarezza sul fatto che non esiste alcun obbligo di riportare i verbali su un libro obbligatorio previamente vidimato e bollato. Infatti, poiché l'organo di revisione è un Collegio amministrativo retto da principi di diritto pubblico regolatori della sua attività, i verbali sono destinati a documentare unicamente l'attività dell'organo e non sono definibili come libri o scritture contabili.

In tema di **incompatibilità e ineleggibilità**, richiamata l'osservanza dell'art. 236 del TUEL, il principio in particolare, in base agli orientamenti ermeneutici prevalenti e consolidati, a titolo esemplificativo precisa che il reviso-



re non può assumere incarichi o consulenze, né presso l'ente (ad esempio, non può essere componente del organismo di valutazione o titolare del controllo di gestione, ecc.), né presso le aziende speciali dell'ente locale, in quanto sottoposte a vigilanza dello stesso come disposto dall'art. 114 comma 6 del TUEL, né presso i consorzi a cui partecipa l'ente per l'assimilazione alle aziende speciali stabilita dall'art. 31. Analogamente, i revisori non possono assumere incarichi o consulenze presso le società controllate, ai sensi del comma 1 dell'art. 2359 c.c. e dell'art. 11-*quinquies* del DLgs. 118/2011. Il controllo, precisa lo scrivente, può essere esercitato anche attraverso il controllo analogo congiunto (art. 2 del DLgs. 175/2016 e IFRS 11) pur detenendo una partecipazione di minoranza al capitale sociale della società partecipata o attraverso norme statutarie o patti parasociali.

## PRINCIPIO DI VIGILANZA E CONTROLLO N. 2

Affinché sia chiara la funzione richiesta, il principio n. 2 inizia offrendo la **distinzione tra vigilanza e controllo** laddove la prima individua l'area di presidio della funzione del revisore e la seconda l'attività da porre in essere. Con riferimento alla funzione di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali, si ribadisce come i revisori svolgano un'attività di revisione economico-finanziaria e non solo contabile. Pertanto, continuare a individuarli come "revisori dei conti" è errato poiché la loro funzione è più ampia.

Le **funzioni di vigilanza** dell'organo di revisione consistono nella:

- vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate

di campionamento (art. 239 comma 1 lett. c del TUEL);

- la vigilanza sul sistema di controllo degli equilibri finanziari (art. 147-*quinquies* del TUEL).

Il principio n. 2 precisa poi come non compete all'organo di revisione esprimere giudizi in merito alle scelte operate dall'ente laddove insistano nel margine della discrezionalità politico-amministrativa della funzionale allocazione delle risorse.

L'**attività di controllo** da svolgere nell'esercizio finanziario 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 applicando i principi contabili generali allegati al DLgs. 118/2011 suggerendo, nel caso, eventuali azioni correttive che si rendano necessarie;
- la vigilanza sugli equilibri finanziari (anche di cassa);
- la vigilanza sulla gestione economica;
- l'analisi dei risultati;
- la vigilanza sulle istituzioni, aziende, consorzi, società ed organismi partecipati, soggetti al controllo analogo, 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 dei saldi di finanza pubblica. Precisando che solo per le istituzioni il controllo dell'organo di revisione riguarda la regolarità dei bilanci e della contabilità; per gli altri organismi, invece, l'attività di controllo è limitata agli effetti che i loro andamenti hanno o possono avere sugli equilibri economici e finanziari dell'ente locale in quanto il controllo sugli equilibri finanziari (art. 147-*quinquies* del TUEL) implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni e della correttezza delle partite

reciproche (art. 21 del DLgs. 175/2016). Importante è la precisazione presente nel principio secondo cui la vigilanza sul rispetto dei vincoli giuridici e contabili non debba limitarsi ad aspetti formali, ma debba essere **estesa al controllo degli aspetti sostanziali di natura finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione**, richiedendo un superamento della logica adempimentale-burocratica presente nelle amministrazioni pubbliche locali. Ai fini della **responsabilità** dei revisori per dolo o colpa grave in caso di mancata vigilanza e segnalazione, gli stessi possono essere chiamati a rispondere solidalmente del danno arrecato. A tal riguardo, affinché sia chiaro il profilo di responsabilità imputabile ai revisori degli enti locali, il principio n. 2 richiama la delibera n. 2/1992 della Corte dei Conti, sezione Autonomie, dove viene 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. Sempre nel principio viene riportato come la Corte Costituzionale con sentenza n. 29/95 ha ritenuto, in merito al modello di controllo, che *"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"* Per chiudere il loop interpretativo della funzione dei revisori degli enti locali, il principio in analisi richiama la risoluzione Agenzia Entrate 17.9.2010 n. 90. In essa viene affermato che l'organo di revisione degli enti locali **svolge la stessa funzione di garanzia** – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – che il DLgs. 39/2010 attribuisce al **revisore legale** relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali. La risoluzione richiamata afferma anche che **la sottoscrizione dell'organo di revisione ha la stessa valenza giuri-**

**dica del visto di conformità**, di cui all'art. 35 del DLgs. 241/1997.

L'art. 147-*quinquies* del TUEL, introdotto dal d.l. n. 174/2012, ha disposto che deve essere l'organo di revisione **a vigilare sul sistema di controllo degli equilibri finanziari** dell'ente locale. Inoltre, il legislatore, di recente, con l'intento di potenziare i controlli sugli enti locali, ha affidato al revisore **adempimenti aggiuntivi** che ne ampliano di fatto le funzioni di vigilanza assegnate dal TUEL, per le quali il principio individua in maniera non esaustiva il seguente elenco di attività:

1. verifica del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità interno (oggi saldi di finanza pubblica) e sottoscrizione della relativa attestazione;
2. verifica della riduzione programmata delle spese di personale e del rispetto dei limiti e dei vincoli in materia di assunzioni del personale anche a tempo determinato, con convenzioni o con contratti di collaborazione autonoma o coordinata e continuativa;
3. verifica della contrattazione integrativa e dei suoi istituti contrattuali e sul limite del trattamento accessorio;
4. verifica dei vincoli disposti per l'acquisto di beni (anche immobili e per mobili e arredi), per le prestazioni di servizio (incluse le spese per studi, consulenze, relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità, rappresentanza, sponsorizzazioni, missioni, formazione, utilizzo di beni di terzi, nonché per le autovetture e le consulenze informatiche);
5. sottoscrizione certificazione bilancio di previsione e rendiconto;
6. vigilanza sul rispetto dei termini di pagamento;
7. verifica del rispetto del numero limite degli amministratori e loro compensi negli organismi partecipati, nonché dei divieti alla percezione dei compensi da parte del sindaco e degli assessori se nominati amministratori in società partecipate ed il divieto alla nomina di amministratore in caso di perdite reiterate delle società partecipate;



8. asseverazione dei crediti/debiti con gli enti strumentali e le società partecipare;
9. relazione (il questionario) sul bilancio di previsione e sul rendiconto dell'organo di revisione alla sezione regionale della Corte dei conti;
10. l'asseveramento del trasferimento di risorse umane nei casi di esternalizzazione dei servizi;
11. controlli sui contratti di servizio;
12. verifica conto annuale delle spese di personale;
13. verifica e valutazione affidamento incarichi superiori ai 5.000 euro;
14. certificazione delle spese di rappresentanza;
15. verifica della congruità del Fondo crediti dubbia esigibilità e del Fondo rischi;
16. verifica del rispetto delle procedure previste per la tempestività dei pagamenti;
17. certificazione della relazione di fine mandato provinciale e comunale.

Come sopra scritto, ai sensi dell'art. 239 comma 1 lett. c) del TUEL, i revisori **vigilano sulla regolarità amministrativa e contabile** dell'ente locale. A tal riguardo, come già richiamato, devono avvalersi di motivate tecniche di campionamento (art. 239 comma 4 del TUEL) con cui condurre periodiche verifiche sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione. Anche l'art. 147-bis del TUEL introdotto dal DL 174/2012, precisa che la verifica di regolarità amministrativa e contabile nella fase successiva debba essere assicurata secondo principi generali di revisione aziendale.

Il principio n. 2 individua le aree di verifica della revisione nelle seguenti:

- acquisizione delle entrate;
- effettuazione delle spese;
- attività contrattuale;
- amministrazione dei beni;
- completezza della documentazione;
- adempimenti fiscali;
- tenuta della contabilità.

Al fine di rendere chiaro il controllo da svolgere, il principio n. 2 indica i contenuti del controllo sulla regolarità da verificare così come previsti dalla Corte dei Conti; essi sono:

- il rispetto dei vincoli giuridici e contabili relativi alla gestione del bilancio;
- la completezza del procedimento amministrativo;
- la verifica degli obblighi posti a tutela dei terzi contraenti e dei creditori in genere.

Il principio in analisi, facendo riferimento ai principi di revisione aziendale, richiama l'art. 5 del DLgs. 149/2011 che considera quali **indicatori** di accentuazione delle verifiche di regolarità amministrativo-contabile il:

- ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- disequilibrio consolidato della parte corrente di bilancio;
- anomale modalità di gestione dei servizi per conto terzi.

Lo *step* da affrontare in futuro, che solo in parte è presente nel principio laddove conclude individuando i caratteri economico-finanziari dell'ente ideale, dovrà necessariamente essere quello della determinazione dei parametri di generale accettazione per la **quantificazione della significatività** nelle sue diverse accezioni: complessiva, operativa e specifica. Poiché l'individuazione dei parametri di gestione, data l'eterogeneità degli *stakeholders* sul bilancio (cittadini; MEF; Ministero dell'Interno, Funzione pubblica; Corte dei Conti, ecc.) si presenta alquanto complessa, sarà opportuno fissare una soglia di significatività che consentirà di definire con maggior rigore l'estensione del campionamento.

Così come riportato nel principio n. 2 nel paragrafo sull'**approccio contabile**, la prima fase dell'attività di controllo contabile deve essere 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, invece, deve comprendere 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 deve essere incentrata sulla **formazione e sull'espressione del giudizio sul rendiconto**, sulla base degli elementi probativi acquisiti.

Il principio prosegue indicando come predisporre il **piano generale di controllo amministrativo e contabile ed il programma di revisione**, specificando come l'attività del revisore debba essere improntata a criteri di programmazione dei propri interventi, evitando la consuetudine delle verifiche ripetitive e formali non finalizzate al perseguimento di prefissati obiettivi.

Identificati e valutati i rischi di errori significativi, infatti, il revisore deve predisporre un piano generale del controllo amministrativo e un programma dettagliato di revisione che diano appropriate risposte agli stessi consentendo, al contempo, al revisore di acquisire gli elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare il proprio giudizio di revisione. Il principio fornisce un indirizzo, coerente con i principi di revisione aziendale, su come attuare le tecniche di campionamento sopra richiamate.

Nel predisporre i citati documenti di pianificazione, comunque, il revisore deve sempre tener presente che l'estensione e la frequenza dei controlli è direttamente proporzionale al rischio valutato e che esiste un "*floor*" minimo dei controlli individuato nella cadenza trimestrale<sup>4</sup>.

La fase conclusiva è quella della formazione ed espressione del giudizio sul rendiconto.

---

## PRINCIPIO DI VIGILANZA E CONTROLLO N. 3

La **collaborazione** con la funzione di indirizzo e controllo del Consiglio è una delle funzioni del revisore dell'ente locale unitamente a quelle di *vigilanza* e *controllo* e rappresenta un aspetto innovativo nelle funzioni assegnate ad un organo di controllo.

Il principio n. 3 definisce la funzione di collaborazione come propria dell'organo di revisione e consiste nell'analisi e nella valutazione, anche prospettica, dei risultati dell'attività amministrativa dell'ente, concretizzandosi in osservazioni e suggerimenti che analizzano gli aspetti gestionali nelle loro cause e nei loro effetti. Le osservazioni e i suggerimenti formulati dai revisori vengono estesi al Consiglio attraverso **pareri, rilievi, osservazioni e proposte** sugli aspetti economici, patrimoniali e finanziari dell'area di competenza consiliare tesi a conseguire, attraverso la responsabilizzazione dei risultati, una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione, nonché ad ottenere il miglioramento dei tempi e dei modi dell'azione amministrativa, avendo riguardo alle disposizioni dello statuto e dei regolamenti dell'ente.

Come anticipato nell'introduzione, il principio n. 3 è il più ponderoso dei tre commentati nel presente lavoro in quanto, trattando i pareri obbligatori che i revisori degli enti locali devono rilasciare, il suo oggetto abbraccia l'intera attività dell'ente. Pertanto, essendo stata oggetto di riforma quasi tutta la normativa riguardante le autonomie territoriali, la commissione del CNDCEC che ha redatto il principio ha ritenuto opportuno fornire un primo supporto ai destinatari dello stesso in grado di aiutarli ad applicare le nuove norme indicando scadenze e contenuto dell'adempimento da controllare.

Ne consegue che gli ambiti d'intervento, le modalità di svolgimento dell'attività e il coordinamento con le funzioni di vigilanza e controllo dell'organo di revisione **devono essere qualificati nello statuto o nei regolamenti dell'ente locale**. Nel disciplinarli, il principio richiama la necessità di evidenziare la corretta distinzione tra le attività di consulenza e di prestazione di servizio che non possono essere richieste all'organo di revisione al fine di porre fine ad una serie di pratiche riscontrate sul campo che non appartengono al ruolo del revisore dell'ente locale (ad esempio,

---

<sup>4</sup> Bozza E. "Il controllo contabile negli enti locali va pianificato", cit.



l'invio della dichiarazione IVA dell'ente, ecc.). Nello specifico, la collaborazione riguarda l'aspetto economico-finanziario delle proposte di deliberazione e di valutazione dei risultati delle politiche realizzate, mentre la **consulenza** riguarda valutazioni preventive delle politiche al fine di individuare fattibilità e dettagli operativi di un progetto, prestando nel contempo le competenze tecniche proprie. In particolare, la funzione di collaborazione deve riguardare le aree riconducibili alle funzioni di indirizzo e controllo del Consiglio sull'attività della Giunta e degli altri organi dell'ente in ambito di attività amministrativa, comprendendo le funzioni di programmazione, organizzazione e rendicontazione. L'attività di consulenza, non potendo eccedere le competenze professionali richieste al revisore degli enti locali, deve essere limitata ai soli aspetti economico-patrimoniali e finanziari. Ad ogni modo, attraverso la collaborazione il principio auspica una maggiore efficacia dell'attività di controllo.

Al fine di semplificare l'individuazione dell'oggetto dell'attività di collaborazione dell'organo di revisione, il principio 3 individua le **aeree delle proposte di deliberazione su cui è obbligatorio che i revisori formulino il proprio parere**. Esse riguardano:

- piani e strumenti di programmazione economico-finanziaria quali, ad esempio, il programma triennale del fabbisogno del personale, il piano di riequilibrio finanziario, il piano di rientro del disavanzo di amministrazione, proposta di miglioramento su beni di terzi;
- bilancio, rendiconto e bilancio consolidato (richiederanno apposito parere anche la verifica degli equilibri e le variazioni di bilancio escluse quelle attribuite alla competenza della Giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dandone conto nella propria relazione, l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle

variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio);

- modalità di gestione dei servizi, costituzione o partecipazione ad organismi esterni e rapporti con essi;
- ricorso all'indebitamento;
- debiti fuori bilancio e transazioni;
- utilizzo di strumenti di finanza innovativa quali, ad esempio, gli strumenti finanziari e i contratti derivati;
- regolamenti di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio, applicazione dei tributi locali.

I pareri alle variazioni di bilancio devono riguardare anche a quelle poste in essere dalla Giunta assunte con i poteri del Consiglio per motivi di urgenza, in quanto il destinatario finale rimane comunque l'organo consiliare.

Altri pareri obbligatori sono richiesti all'organo di revisione dal TUEL e dai principi contabili anche su atti di Giunta e del responsabile del servizio finanziario.

Con il nuovo ordinamento contabile armonizzato e l'introduzione dei nuovi istituti relativi alla crisi finanziaria dell'ente locale, ai revisori sono richiesti anche i seguenti pareri:

- parere sul piano di rientro disavanzo d'amministrazione (art. 188 del TUEL);
- parere sul piano di riequilibrio finanziario (art. 243-*bis* del TUEL);
- parere su variazione bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato (punto 8.11 del principio contabile n. 4/2);
- verifica congruità accantonamenti per contenzioso (punto 5.2 lett. h del principio contabile n. 4/2);
- parere sulla convenienza ad effettuare manutenzione straordinaria su beni di terzi (punto 4.18 principio contabile applicato 4/3);
- dettagliata relazione che analizza le cause che hanno provocato il dissesto finanziario (art. 246 del TUEL).
- parere sulla delibera del piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-*bis* comma 5 del TUEL).

Inoltre, è previsto il parere del revisore svolgente il ruolo di **commissario ad acta** per adempimenti e invio della certificazione sulla verifica



del rispetto degli obiettivi di saldo (ex patto di stabilità; cfr. art.1 comma 721 della L. 208/2015).

---

## CONCLUSIONI

Dalla lettura di quanto sopra riportato, emerge chiaramente come il ruolo del revisore degli enti locali sia alquanto complesso e specifico. I tre principi commentati, come già ribadito, non abbracciano l'intero contenuto della revisione da svolgere, che nelle intenzioni del CNDCEC verrà completato con l'aggiornamento degli altri dodici principi. Anche questo adeguamento, però, non dovrà illudere i lettori che potranno essere contemplati tutti i riferimenti normativi, data la fertilità del legislatore in materia; inoltre, alcuni di quelli riportati sicuramente subiranno delle modifiche successive, richiedendo ai revisori approfondimenti e aggiornamenti che non possono essere delegati al CNDCEC. Infatti, oltre ai principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione, nella norma sono presenti indica-

tori, quali quelli di deficitarietà strutturale, in grado di fornire un *allert* sulla situazione finanziaria dell'ente locale. Inoltre, il TUEL prevede all'art. 147-*bis* lo svolgimento del controllo di regolarità amministrativo-contabile che, unitamente alle procedure sulla trasparenza e anticorruzione, consentono al revisore di disporre di *report* sulla conformità dell'azione amministrativa alla legislazione vigente, affinché possa analizzare al meglio l'adeguatezza del sistema informativo dell'ente. Per concludere, sebbene i revisori degli enti locali possano trovare un valido supporto nei principi commentati, è necessario che diventino realmente un riferimento costante nello svolgimento dell'attività di revisione in modo da migliorarne l'efficacia e ridurre le conseguenti responsabilità professionali. Il numero delle 5.287 visualizzazioni richiamate nell'introduzione però lascia presumere come l'approccio a questa attività sia ancora sottovalutato e ciò su cui sarà doveroso incidere nell'immediato futuro sarà la crescita culturale oltre che deontologica dei molti professionisti incaricati della revisione negli enti locali.