



**Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili**

CORSI DI FORMAZIONE DEL CNDCEC "LA REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI"

CORSO BASE

Nicola Cinosi

Dottore Commercialista - Revisore Contabile

Perugia, 10 dicembre 2010

Oggi è cambiata la consapevolezza e la maturità dei Dottori Commercialisti che, dopo oltre un quarto di secolo, sono sempre più convinti di poter giocare un ruolo chiave nel processo di riforma della Pubblica Amministrazione ed - in particolare - negli Enti Locali. Si è, infatti, consci del fatto che l'aziendalizzazione della Pubblica Amministrazione è una necessità per il benessere di tutti i cittadini e non solo un tema - per quanto rilevante - di tipo professionale.

Per questo il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale dei Ragionieri hanno sempre voluto mantenere in attività la Commissione Interprofessionale Paritetica sugli Enti Pubblici. Oggi, con l'avvento dell'Albo Unico, non si parla più di Commissione Interprofessionale ma di Commissione Nazionale Enti Pubblici del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

PRINCIPI DI REVISIONE E DI COMPORTAMENTO

NEL 2003 LA COMMISSIONE PARITETICA CNDC E CNR HA AGGIORNATO - SVILUPPANDOLO - IL DOCUMENTO "PRINCIPI DI COMPORTAMENTO" EMANATO DAL CNDC NEL 1991, INTEGRANDOLO CON I PRINCIPI DI REVISIONE E PORTANDO A COMPIMENTO UN LAVORO RICCO DI INDICAZIONI OPERATIVE, DANDO COSI' VITA AD UN "PROTOCOLLO" CHE COSTITUISCE UN ORIENTAMENTO FORTE, UNIVOCO E CHIARO PER I COLLEGHI IMPEGNATI NEL CONTROLLO DEGLI ENTI LOCALI.

PRINCIPI DI REVISIONE E DI COMPORTAMENTO

Recentemente si è di nuovo proceduto all'aggiornamento dei Principi di Revisione e di Comportamento dell'Organo di Revisione negli Enti Locali. Tale documento, assumendo un valore ulteriormente particolare, non vuole tener conto solo delle modifiche apportate al quadro normativo - cosa ovvia ed inevitabile - ma anche delle novità gestionali e delle tendenze in atto negli Enti Locali (delle quali i Dottori Commercialisti sono sensibili osservatori), in virtù dell'esperienza maturata sul campo dai numerosi Colleghi che esercitano questa importante e delicata funzione.

PRINCIPI DI REVISIONE E DI COMPORTAMENTO

L'aggiornamento è stato effettuato tenendo conto del cambiamento intercorso nel tempo nei rapporti tra l'Organo di Revisione e l'Ente Locale - da un lato - e la Corte dei Conti dall'altro. Particolare enfasi, infatti, viene data alla normativa introdotta con la L. n° 266/2005 ed alle conseguenti linee guida emanate dalla stessa Corte per l'Organo di Revisione Economico-Finanziaria degli Enti Locali.

PRINCIPI DI REVISIONE E DI COMPORTAMENTO

Affinché tale rapporto con la Corte dei Conti sia davvero produttivo di utilità sociale e contribuisca al processo di aziendalizzazione - di cui siamo da sempre sostenitori - esso non deve ridursi ad un semplice rapporto di trasmissione di informazioni da parte dei Revisori alla Corte, bensì deve portare ad una convergenza nelle procedure e nei metodi (oltre ad uno scambio reciproco di esperienze) come è necessario che sia in uno spirito di collaborazione che deve rimanere un punto fermo tra tutti gli attori dell'Ente Locale, interni ed esterni.

Il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale Ragionieri, condividendo tale visione strategica, hanno richiesto alla Corte dei Conti di partecipare con suoi esponenti alla redazione di questa terza edizione dei Principi.

Altro aspetto da evidenziare è la forte divergenza tra procedure contabili pubbliche e private; tale situazione continua a creare problemi non solo sul piano della qualità della informativa, ma anche su quello del linguaggio tecnico-aziendale.

Anche per questo, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili auspica una riforma radicale e coraggiosa, che vada nel senso di una forte convergenza tra sistema contabile degli Enti Locali e contabilità privatistica, così come è già avvenuto in altri importanti settori della Pubblica Amministrazione che ne hanno tratto evidente giovamento, se non altro in termini di semplificazione delle procedure e di affidabilità delle risultanze contabili.

PRINCIPI DI REVISIONE E DI COMPORTAMENTO

IL DOCUMENTO "PRINCIPI DI REVISIONE E DI COMPORTAMENTO DELL'ORGANO DI REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI", QUINDI, NON TRATTA GLI ARGOMENTI DA UN PUNTO DI VISTA DOTTRINALE MA - SUPPORTATO DALLE NORME ESISTENTI - ESPRIME L'ORIENTAMENTO DEL CNDC E DEL CNR SULLA MATERIA IN OGGETTO.

NEI CASI DI DUBBIA INTERPRETAZIONE DELLE NORME, SI FORNISCE UN ORIENTAMENTO CHE VIENE RITENUTO ESSER VINCOLANTE PER GLI ISCRITTI - IN PARTICOLARE NEI CASI DI INCOMPATIBILITA' ED INELEGGIBILITA' - NONCHE' IN MERITO ALLE NORME ETICO-PROFESSIONALI E DI COMPORTAMENTO.

PRINCIPI DI REVISIONE E DI COMPORTAMENTO DELL'ORGANO DI REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI

STRUTTURA DEL DOCUMENTO

- Atti preliminari
- Norme etico professionali e di comportamento
- Le funzioni dell'Organo di Revisione
- Atti di Programmazione e di Previsione
- Vigilanza sulla Regolarità contabile e finanziaria della gestione
- La Revisione economica della gestione
- Il Rendiconto
- Le linee guida della Corte dei Conti
- Responsabilità dell'Organo di Revisione
- Compenso

NORME COMPORTAMENTALI GENERALI

Vengono espressamente richiamate le "norme deontologiche" stabilite dal CNDC, quelle contenute nei principi di comportamento del Collegio Sindacale in quanto compatibili, nonché quelle contenute nel doc. n. 2 dei principi di revisione statuiti dagli ordini professionali.

In particolare le norme richiamate riguardano le seguenti materie:

- ➔ Competenza professionale (anche per i collaboratori)
- ➔ Aggiornamento profess.le (attinenza diretta/indiretta)
- ➔ Indipendenza (formale-sostanziale-soggettiva-obiettiva)
- ➔ Segreto professionale (anche per i collaboratori)
- ➔ Rapporti tra revisori (correttezza e collaborazione)

NORME COMPORTAMENTALI GENERALI

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.

FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE



Art. 239 TUEL

L'INNOVATIVA
ATTIVITA' DI
COLLABORAZIONE CON
L'ORGANO CONSILIARE
NELLA SUA FUNZIONE
DI CONTROLLO E DI
INDIRIZZO

LA TRADIZIONALE ATTIVITA' DI
CONTROLLO E VIGILANZA SULLA
REGOLARITA' CONTABILE,
FINANZIARIA, ECONOMICA E
PATRIMONIALE DELLA GESTIONE
INTESA NELLA SUA INTERESSA CHE
INCLUDE L'ACQUISIZIONE DI
ENTRATE E L'EFFETTUAZIONE DI
SPESE, L'ATTIVITA' CONTRATTUALE,
L'AMMINISTRAZIONE DEI BENI E GLI
ADEMPIMENTI FISCALI

FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE

ATTIVITA' DI COLLABORAZIONE

La COLLABORAZIONE (in quanto funzione referente) si concretizza - di norma - in *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, EFFICACIA ed ECONOMICITA' della gestione, nonché ad ottenere il miglioramento dei tempi e modi dell'azione amministrativa.

FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE

ATTIVITA' DI COLLABORAZIONE

COLLABORAZIONE



Riguarda l'aspetto economico-finanziario dei risultati delle politiche realizzate o deliberate

≠

CONSULENZA



Riguarda valutazioni a priori delle politiche al fine di individuare fattibilità e dettagli operativi di un progetto, prestando - nel contempo - le competenze tecniche proprie

FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE

ATTIVITA' DI COLLABORAZIONE

Va chiarito che la collaborazione ha come destinatario l'Organo Consiliare dell'Ente e non già l'Organo Esecutivo o la struttura operativa che non sono invece soggetti al controllo da parte dell'Organo di Revisione.

FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE

ATTIVITA' DI CONTROLLO

Riguarda...

- gli atti di programmazione e di previsione
- la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione
- la vigilanza sulla gestione economica
- l'analisi dei risultati consuntivi
- la vigilanza sulle istituzioni, aziende, consorzi e società controllate

FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE

ATTIVITA' DI VIGILANZA SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

In merito a tale attività di vigilanza, va precisato che il controllo dell'Organo di Revisione non riguarda la regolarità dei bilanci e della contabilità degli Organismi Partecipati, bensì gli effetti che i loro andamenti hanno o possono avere sugli equilibri finanziari dell'Ente Locale intero.

Rilevano - quindi - l'effettività delle posizioni creditorie e debitorie, nonché l'entità delle eventuali perdite ed - infine - la necessità di ricapitalizzazione che queste comportino.

VIGILANZA SULLA REGOLARITA' CONTABILE E FINANZIARIA DELLA GESTIONE

Le funzioni relative al controllo contabile consistono:

- **nella vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica dell'intera gestione** - diretta ed indiretta - comprese le eventuali partecipazioni finanziarie. La gestione va intesa nella sua interezza ed include l'acquisizione di entrate e l'effettuazione di spese, nonché l'attività contrattuale, l'amministrazione dei beni e gli adempimenti fiscali;
- **nel referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione**, con denuncia ai competenti Organi Giurisdizionali nel caso si configurino ipotesi di responsabilità;
- **nelle verifiche periodiche di cassa** (Tesoriere, Economo ed altri Agenti Contabili).

VIGILANZA SULLA REGOLARITA' CONTABILE E FINANZIARIA DELLA GESTIONE

Metodologia di controllo contabile

Il controllo contabile del Revisore NON consiste nel ripercorrere il lavoro già svolto dai Funzionari dell'Ente Locale, ma **riguarda**:

- la verifica del rispetto della Legge, dello Statuto e dei Regolamenti nelle procedure contabili;
- la verifica del rispetto dei Principi Contabili predisposti dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali;
- la verifica sui metodi, sulle tecniche e sulle procedure di rilevazione contabile dei fatti amministrativi dell'Ente, nonché sulle tecniche di controllo previste da tali procedure.

VIGILANZA SULLA REGOLARITA' CONTABILE E FINANZIARIA DELLA GESTIONE

Schema riassuntivo di metodologia per il controllo contabile (sia per la Gestione che per il Rendiconto)

- controllo delle entrate;
- controllo delle spese;
- controllo sulla gestione patrimoniale;
- verifiche di cassa;
- adempimenti fiscali;
- vigilanza sulle istituzioni, aziende, consorzi e società controllate;
- definizione di uno scadenziario trimestrale sintetico degli adempimenti facenti capo all'Ente Locale, oggetto d'analisi e verifica da parte dell'Organo di Revisione;
- gravi irregolarità di gestione.

REVISIONE ECONOMICA DELLA GESTIONE

I sistemi contabili che l'ente può scegliere di adottare sono:

- sistema contabile integrato;
- doppio sistema contabile;
- sistema contabile semplificato (non sistema).

Essendo l'attività dell'organo di revisione diluita nell'arco di tutto l'esercizio ed al fine - quindi - di poter disporre nel corso delle verifiche periodiche di dati utili per la valutazione della gestione, è opportuno suggerire all'ente l'adozione di un sistema contabile integrato o di un doppio sistema contabile che consenta la rilevazione dei dati economici per centri di costo e per servizi (contabilità analitica).

Infatti, lo schema di conto economico classifica i costi in base alla loro natura e non in base alla loro destinazione e ciò non rende possibile individuare a quali strutture organizzative, servizi o prodotti, essi siano riconducibili.

RENDICONTO DELLA GESTIONE

La relazione dell'organo di revisione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto, deve essere predisposta entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e - comunque - entro i venti giorni decorrenti dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.

Per la predisposizione di tale relazione, è possibile utilizzare (come per il bilancio di previsione) lo schema predisposto, con cadenza annuale, dalla Commissione Enti Pubblici a disposizione dei colleghi interessati sul sito Internet del CNDCEC. Ivi si precisa che lo schema rappresenta semplicemente una guida operativa e - pertanto - va utilizzato, in tutto od in parte, adattandolo alle diverse realtà degli enti locali ed integrato con osservazioni e proposte su specifiche problematiche riscontrate nell'espletamento dell'incarico.

RENDICONTO DELLA GESTIONE

La legge precisa molto opportunamente che l'organo di revisione non è tenuto ad attestare - come si ritiene normalmente - soltanto la corrispondenza del rendiconto con le risultanze delle scritture contabili, ma gli è richiesta anche l'attestazione che il rendiconto evidenzi i risultati della gestione riferiti a:

- conto del bilancio;
- conto economico e prospetto di conciliazione;
- conto del patrimonio.

RESPONSABILITA'

La legge assegna all'organo di revisione diverse funzioni per l'esercizio delle quali esso dispone dei connessi poteri ed ai quali è correlata la relativa responsabilità.

L'art. 240 TUEL così recita: "I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre osservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per motivi di ufficio."

Il nuovo ordinamento ha aggiunto alcune tipologie di responsabilità penali a quelle più tradizionali di tipo patrimoniale.

RESPONSABILITA' PENALE

Occorre considerare che - ai fini della legge penale - sono considerati pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria od amministrativa.

I revisori, svolgendo una pubblica funzione amministrativa, possono incorrere nei seguenti reati:

- falso ideologico, art. 479 c.p.;
- abuso di ufficio, art. 323 c.p.;
- rifiuto di atti d'ufficio. Omissione, art. 328 c.p.;
- omessa denuncia di reato, art. 361 c.p.;
- rivelazioni di segreti d'ufficio, art. 326 c.p. (non rileva, ovviamente, il caso di denuncia di gravi responsabilità dell'ente).

RESPONSABILITA' PATRIMONIALE

La responsabilità patrimoniale, in generale, fa riferimento ad un danno economico o ad un pregiudizio arrecato all'ente a seguito di comportamenti commissivi od omissivi dell'organo di revisione.

Nel caso di danno economico derivante da inosservanza dolosa o colposa degli obblighi di servizio, autonomamente od in concorso, l'organo di revisione è chiamato dinanzi alla giurisdizione contabile per il risarcimento del danno patrimoniale arrecato.

Il danno patrimoniale, ai fini del risarcimento, è costituito dalla differenza tra la valutazione della situazione patrimoniale in essere al momento dell'accertamento della responsabilità e quella ricostruita nell'ipotesi che il fatto non si fosse verificato.

Gli elementi costitutivi della responsabilità patrimoniale sono:

- il comportamento doloso o colposo;
- l'evento dannoso;
- il nesso di causalità tra il fatto dannoso e l'azione o l'omissione dell'organo di controllo.

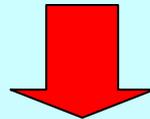
RESPONSABILITA'

In tema di responsabilità, si può concludere evidenziando che i revisori dei conti degli enti locali:

- sono pubblici ufficiali;
- sono tenuti al segreto d'ufficio;
- adempiono al dovere con la diligenza del mandatario;
- sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti.

COMPENSO (Art. 241 TUEL)

I limiti massimi del compenso spettante al revisore viene fissato con Decreto del Ministro dell'Interno, in relazione alla classe demografica dell'ente, alle spese di funzionamento e di investimento.



Il D.M. deve essere aggiornato ogni triennio: attualmente quello in vigore è del 20 maggio 2005.

COMPENSO

La Commissione paritetica precisa...

...il compenso attribuito ai revisori iscritti negli albi professionali è considerato, ai fini tributari, reddito di lavoro autonomo con l'obbligo di rivalsa dell'IVA e del contributo integrativo del 2 per cento (oggi 4%)

e ritiene...

... che non possono deliberarsi, per i Comuni di ogni classe demografica, compensi inferiori a quelli che la tariffa individua per i Comuni della classe immediatamente precedente.

COMPENSO

Il compenso base può essere aumentato fino ad un massimo del 20%, in relazione alle ulteriori funzioni affidate all'organo di revisione.

Il compenso può essere aumentato - inoltre - quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente, sino al 10% per ognuna e con un massimo complessivo del 30%.