



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

ISSN 2240-7804

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

Documento n. 1

**L'organo di revisione: composizione, estrazione a
sorte, accettazione, compenso, nomina, durata,
incompatibilità ed ineleggibilità, insediamento,
comportamento, funzionamento, funzioni**

novembre 2016





Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro “Principi di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli enti locali” della Commissione di Studio dell’Area Enti Pubblici.

CONSIGLIERI DELEGATI

Giovanni Gerardo PARENTE
Marcello MARCHETTI

COORDINATORE

Antonino BORGHI

COMPONENTI

Patrizio BATTISTI
Giuseppe MUNAFO’
Angelo RACITI
Giuseppe Carlo SANNA
Francesco SUCAMELI
Massimo VENTURATO
Andrea ZIRUOLO

con la collaborazione di Gabriella NARDELLI

RICERCATORE

Mara OLIVERIO

Il presente documento riflette le norme ed i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale (www.cndcec.it) nella sezione studi e ricerche “principi di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli ee.II.”.



INDICE

COMPOSIZIONE, ESTRAZIONE A SORTE.....	4
ACCETTAZIONE	7
COMPENSO.....	8
NOMINA	8
DURATA	9
INCOMPATIBILITÀ E INELEGGIBILITÀ.....	10
INSEDIAMENTO, PRIMA PROPOSTA DI EVENTUALE MODIFICA DEL REGOLAMENTO DELL'ENTE E CARTE DI LAVORO PER AVVIARE L'ATTIVITA' DI REVISIONE	12
COMPORAMENTO ETICO-PROFESSIONALE	13
IL FUNZIONAMENTO.....	15
Collegialità e monocraticità	15
Funzionamento	15
Carte di lavoro.....	17
Accesso e informativa del responsabile del servizio finanziario.....	18
Votazione	18
Assenza.....	18
Conclusione dell'incarico	19
Partecipazione.....	19
FUNZIONI	20



L'ORGANO DI REVISIONE: composizione, estrazione a sorte, accettazione, compenso, nomina, durata, incompatibilità ed ineleggibilità, insediamento, comportamento, funzionamento, funzioni.

COMPOSIZIONE, ESTRAZIONE A SORTE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 234 del Tuel, art. 16, comma 25, d.l. n.138/2011 e d.m. n. 23 del 15 febbraio 2012, d.Lgs. n. 39/2010.

CRITERI APPLICATIVI

Nei comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, nelle provincie, nelle città metropolitane l'organo di revisione è composto da tre membri.

Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni dei comuni, nelle comunità e unioni montane e nelle comunità isolate la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore.

Ai sensi dell'art.234, comma 3 bis, del Tuel nelle unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte, la revisione economico-finanziaria è svolta da un collegio di revisori composto da tre membri, che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell'unione.

L'art.1, comma 110, della legge n. 56/2014 ha previsto la possibilità di svolgere in forma associata da parte delle unioni di comuni, anche per i comuni che le costituiscono, le funzioni dell'organo di revisione, senza specificare se le nuove disposizioni riguardano le unioni a cui i comuni minori devono affidare le funzioni fondamentali, ai sensi dell'art. 14, comma 28, del d.l. n. 78/2010, oppure tutte le unioni ex art.32 Tuel. La norma dispone, inoltre, che nelle unioni deve essere nominato un revisore unico per quelle che complessivamente non superano i 10.000 abitanti e un collegio in caso diverso.

Considerato che è dovere deontologico di ciascun revisore non accettare incarichi che non siano sostenibili dalla propria organizzazione, a causa dell'eccessivo carico e della complessità attesa dal lavoro; tenuto conto che tale dovere è confermato dall'indice normativo dell'art. 238 Tuel, comma 1, il quale pone dei limiti al cumulo di incarichi; tenuto conto che il processo di trasferimento delle funzioni alle unioni è in molti casi ancora insufficiente e che potrebbe comportare di fatto un'eccessiva articolazione di bilanci "dipendenti" da controllare, si esortano i revisori a non accettare incarichi in situazioni siffatte.

Con l'emanazione del decreto del Ministro dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012 (Regolamento) è stata data piena applicazione alla disposizione contenuta nell'art. 16, comma 25, del d.l. n. 138/2011, convertito con modificazioni nella legge n. 148/2011, il quale prevede che i revisori dei conti degli enti locali, sono



scelti mediante estrazione a sorte da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti nel registro dei revisori legali, nonché gli iscritti all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, con esclusione delle regioni a statuto speciale (per le regioni Friuli Venezia Giulia L.R. 17 luglio 2015 n. 18, Sardegna L.R. 4 febbraio 2016 n. 2, Sicilia L.R. 17 marzo 2016 n. 3).

L'art. 6, comma 2, del d.m. n. 23 del 15 febbraio 2012 ha disposto che non trovano più applicazione le disposizioni riguardanti l'individuazione dei componenti del collegio dei revisori e quelle relative all'affidamento delle funzioni di presidente del collegio di cui all'articolo 234, comma 2, del Tuel.

La formazione e l'aggiornamento dell'elenco è disciplinata dal medesimo regolamento di cui al decreto del Ministro dell'Interno 15 febbraio 2012 n. 23.

L'elenco dei revisori dei conti degli enti locali è istituito presso il Ministero dell'interno ed è articolato in sezioni regionali, in base alla residenza anagrafica dei soggetti iscritti, nonché in n. 3 fasce di enti locali, individuate in relazione alla tipologia e alla dimensione demografica degli stessi.

L'iscrizione nell'elenco avviene, quindi, nella sezione regionale di residenza del richiedente e nella/e fascia/e di enti locali in relazione al possesso dei requisiti richiesti per l'iscrizione in ciascuna fascia.

Al momento dell'iscrizione/rinnovo, i richiedenti possono chiedere di essere inseriti in una o più fasce di enti locali, fermo restando il possesso dei requisiti e possono escludere uno o più ambiti territoriali provinciali per i quali non intendono manifestare disponibilità a ricoprire l'incarico.

L'elenco è ripartito in tre fasce: Fascia 1: Comuni fino a 4.999 abitanti; Fascia 2: Comuni da 5.000 a 14.999 abitanti, Unioni di Comuni e Comunità montane; Fascia 3: Comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti e Province.

L'elenco è stilato in ordine alfabetico, suddiviso per regione e reso pubblico sul sito internet del Ministero dell'Interno con effetti di pubblicità legale.

Per l'inserimento nell'elenco è necessario essere iscritti da almeno due anni nel Registro dei revisori legali o all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nonché aver conseguito, nel periodo dal 1° gennaio al 30 novembre dell'anno precedente, almeno 10 crediti formativi nella materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti locali per la partecipazione ad eventi che siano stati preventivamente condivisi dal Ministero dell'interno e che prevedano il superamento di test finali di verifica. Per l'inserimento nelle fasce 2 e 3 di enti locali è, inoltre, necessaria una maggiore anzianità di iscrizione nei predetti registri o all'ordine professionale, nonché lo svolgimento di precedenti incarichi di revisore presso enti locali.

Per essere iscritti nell'elenco occorre:

a) essere iscritti:



- nel registro dei revisori legali di cui al d.lgs. n.39/2010 o all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, da almeno:

- 2 anni per accedere alla fascia 1;
- 5 anni per accedere alla fascia 2;
- 10 anni per accedere alla fascia 3.

b) aver conseguito almeno 10 crediti formativi specifici in eventi convalidati dal Ministero dell'Interno nel periodo 1 gennaio - 30 novembre dell'anno precedente;

c) aver svolto in precedenza:

- almeno un incarico di revisione presso un ente locale per la durata di 3 anni per accedere alla fascia 2;
- almeno due incarichi di revisione presso un ente locale per la durata di 3 anni ciascuno per accedere alla fascia 3;
- non sono richiesti incarichi precedenti per accedere alla fascia 1.

Per "incarico" si intende il "mandato pieno" oppure almeno tre anni di calendario complessivi.

Per il mantenimento dell'iscrizione nell'elenco deve essere ogni anno comprovato il possesso dei requisiti richiesti.

La richiesta di iscrizione e di mantenimento dell'iscrizione nell'elenco deve essere effettuata esclusivamente con modalità telematica, nei modi e nei termini indicati negli appositi avvisi pubblici diramati dal Ministero dell'Interno.

L' estrazioni a sorte dei nominativi dall'elenco, per la successiva nomina (*rectius* "presa d'atto") dei revisori da parte del consiglio dell'ente locale, sono effettuate dalla Prefettura - Ufficio Territoriale del Governo della provincia di appartenenza dell'ente locale interessato, in seduta pubblica e tramite sistema informatico.

Gli enti locali dovranno richiedere l'estrazione comunicando la scadenza dell'organo di revisione alla Prefettura della provincia di appartenenza almeno:

- 2 mesi dalla scadenza;
- immediatamente e non oltre il terzo giorno successivo in caso di cessazione anticipata.

Per ciascun componente sono estratti tre nominativi, il primo dei quali è designato per la nomina mentre gli altri subentrano, nell'ordine di estrazione, nel caso di rinuncia o impedimento.

Dell'esito viene redatto verbale e data comunicazione a ciascun ente locale.



ACCETTAZIONE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 236 del Tuel, d.l. n.293/1994.

CRITERI APPLICATIVI

A seguito della comunicazione prefettizia l'ente locale comunica ai soggetti estratti la loro designazione. L'ente locale è tenuto, nel rispetto del principio di trasparenza e d'imparzialità (artt. 1 e 12 della Legge n. 241/90), a comunicare ai soggetti designati il compenso base e le modalità di determinazione dei rimborsi spettanti al componente ed al presidente dell'organo di revisione o al revisore unico, in caso di organo monocratico. Tale comunicazione è necessaria in quanto costituisce per il revisore designato un elemento di valutazione per l'accettazione dell'incarico.

Con tale comunicazione l'ente richiede al soggetto designato di fornire tempestiva risposta in ordine all'accettazione o meno della carica, assegnando un termine.

In caso di accettazione il soggetto designato deve rendere apposita attestazione nelle forme di legge con la quale esso, consapevole delle sanzioni penali previste dall'art. 76 del DPR n. 445/2000, e sotto la propria responsabilità, dichiara ai sensi degli artt. 46 e 47 del DPR n. 445/2000:

1. di essere iscritto all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili di – sez. A. (in alternativa al punto n.2);
2. di essere revisore legale ai sensi del d.Lgs. n. 39/2010 (in alternativa al punto n.1);
3. di non trovarsi in alcuna delle condizioni di ineleggibilità ed incompatibilità previste dall'art.236 del Tuel;
4. di non trovarsi in situazioni di incompatibilità rispetto al limite del numero di incarichi previsto dall'art.238 del Tuel;
5. di non trovarsi nelle condizioni di cui all'art.2399 comma 1 cod.civ.;
6. di non aver riportato condanne penali che impediscono l'esercizio delle funzioni pubbliche;
7. di accettare il compenso che sarà deliberato dal consiglio dell'ente locale, tenendo conto del compenso base comunicato dall'ente e le modalità di determinazione dei rimborsi, riservandosi di richiedere, appena normativamente possibile, l'aumento e/o l'adeguamento dello stesso;
8. di autorizzare il trattamento dei dati personali ex d.Lgs. n. 196/2003

provvedendo ad allegarvi la fotocopia della propria carta d'identità.

Prima dell'accettazione è necessario che il revisore prenda visione di quanto disciplinato nello statuto e nel regolamento di contabilità in riferimento all'organo di revisione. In particolar modo deve accertarsi di eventuali funzioni aggiuntive rispetto a quelle indicate nell'articolo 239 del Tuel.



Si richiama l'attenzione alla circostanza che, in caso di accettazione e di successiva nomina consiliare, il Revisore, qualora rassegni immediate dimissioni, rimane comunque in carica ai sensi dell'art. 3 del d.l. 16 maggio 1994, n. 293 per un periodo massimo di 45 giorni.

COMPENSO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

d.m. 2 maggio 2005, art. 241 del Tuel.

CRITERI APPLICATIVI

Il legislatore si è limitato a fissare il compenso massimo percepibile dal revisore per fasce di popolazione; si esorta il revisore a non accettare compensi inadeguati al lavoro richiesto; ad ogni buon conto, per ciascuna fascia si ritiene indice normativo di ragionevolezza il compenso massimo fissato dal legislatore per la fascia di popolazione immediatamente precedente a quella in cui si ricade.

È la delibera di nomina dell'organo di revisione da parte del consiglio che fissa il compenso ed i criteri di determinazione dei rimborsi spettanti al/ai revisori ed al presidente o al revisore unico.

In sede di dichiarazione di accettazione alla carica, è opportuno fare riserva di richiedere, appena normativamente possibile, l'aumento e/o l'adeguamento del compenso, in quanto il compenso originario previsto dal d.m. 2 maggio 2005 non è mai stato aggiornato, sebbene l'art.241 del Tuel ne preveda un adeguamento triennale.

NOMINA

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 234 del Tuel.

CRITERI APPLICATIVI

Il consiglio dell'ente locale provvede con delibera a nominare l'organo di revisione previa verifica:

- delle cause d'incompatibilità e d'ineleggibilità di cui all'art. 236 del Tuel;
- degli impedimenti di rieleggibilità di cui all'art. 235 del Tuel;
- del limite all'affidamento degli incarichi di cui all' art.238 del Tuel;
- di eventuali rinunce da parte di soggetti estratti.

Nel caso di collegio la funzione di presidente è attribuita al componente che risulti aver ricoperto il maggior numero di incarichi di revisione presso enti locali; in caso di egual numero prevale la maggiore dimensione demografica dell'ente più popoloso in cui è stato svolto l'incarico. Anche in questo caso per "incarico" si intende il "mandato pieno" oppure periodi di almeno tre anni di calendario complessivi.



Resta in capo al consiglio la possibilità di attribuire ulteriori funzioni e le conseguenti maggiorazioni del compenso previste dall'art.241 Tuel.

Obbligo di comunicazione:

- i nominativi dei soggetti cui è affidata la revisione devono essere comunicati entro 20 giorni dall'esecutività della delibera al tesoriere dell'ente da parte del soggetto indicato nel regolamento di contabilità;
- il revisore o il presidente del collegio devono procedere ad accreditarsi presso il Portale dei Servizi on line della Corte dei conti mediante la piattaforma di accesso FITNET- Finanza Territoriale Network e registrarsi al GET quale profilo associato all'ente previa disabilitazione del precedente revisore/presidente del collegio dei revisori.

DURATA

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 235 del Tuel, d.l. 16 maggio 1994, n. 293.

CRITERI APPLICATIVI

L'organo di revisione entra in carica alla data di esecutività della delibera o di immediata eseguibilità della stessa previa accettazione della carica e dura in carica tre anni.

I suoi componenti non possono svolgere l'incarico per più di due volte nello stesso ente locale.

La cessazione dell'incarico può essere determinata da:

- a) scadenza del mandato;
- b) dimissioni volontarie;
- c) impossibilità a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente;
- d) revoca per inadempienza (regolamentata dall'ente). È necessario regolamentare la revoca per inadempienza, indicando la casistica e le modalità previa contestazione all'interessato;
- e) revoca per mancata presentazione della relazione al rendiconto entro 20 giorni dalla trasmissione della proposta, completa di tutti gli allegati previsti dalla legge;
- f) decadenza, a seguito della cancellazione dall'albo o registro professionale, essendo l'incarico collegato a tale iscrizione;

La decadenza è automatica nel caso di mancato assolvimento dell'obbligo di trasmissione della certificazione sulla verifica del rispetto degli obiettivi di saldo di finanza pubblica(art. 1, comma 721, Legge n. 208/2015) quale commissario ad acta.

La cessazione per dimissioni volontarie è indicata nell'art.235, comma 3 del Tuel nei seguenti termini “ dimissioni volontarie da comunicare con preavviso di almeno quarantacinque giorni e che non sono soggette ad accettazione da parte dell'ente”



La norma richiede, pertanto, che sia inviato all'ente un preavviso di dimissioni con indicazione della data di effetto delle stesse e che tra ricevimento dell'avviso da parte dell'ente e data di effetto devono decorrere almeno 45 giorni. Si ritiene che nel caso non si provveda alla nuova nomina il revisore scaduto non possa più operare sulla base di quanto contenuto in altre disposizioni che prevedono un uguale termine di 45 giorni.

La risoluzione di diritto dell'incarico è disposta dal comma 715 della legge n. 296/2006 se nel caso di scioglimento dei consigli comunali e provinciali ai sensi dell'articolo 143 del TUEL, l'incarico di revisore non è rinnovato entro quarantacinque giorni dall'insediamento della commissione straordinaria per la gestione dell'ente.

Alla scadenza del mandato l'organo di revisione è prorogato per non più di 45 giorni (art. 3, d.l. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 1994, n. 444/1994). Decorso tale termine l'organo di revisione decade e gli eventuali atti adottati sono nulli.

La responsabilità per i danni conseguenti agli atti nulli o alla mancanza dell'organo di revisione è imputata ai titolari della competenza alla ricostituzione (art. 6, d.l. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 1994, n. 444).

Nel caso in cui non si provveda alla nuova nomina, l'organo scaduto non deve più operare.

Ove nei collegi si proceda alla sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo Revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio.

INCOMPATIBILITÀ E INELEGGIBILITÀ

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 236 del Tuel, art. 2399 c.c.

CRITERI APPLICATIVI

L'articolo 236 del Tuel disciplina le cause d'ineleggibilità ed incompatibilità dei revisori. È indispensabile distinguerne le differenze. Le prime rappresentano cause impeditive alla nomina e all'esercizio della carica di revisore negli enti locali e se quest'ultima è avvenuta è nulla e insanabile fin dall'origine; mentre le seconde determinano una situazione di conflitto di interessi e, se sopravvengono in corso di carica, non comportano la decadenza nel caso in cui sia rimossa la funzione o la situazione che genera il conflitto.

Le ipotesi d'incompatibilità e d'ineleggibilità alla carica di revisore degli enti locali, elencate all'art. 236 del Tuel, sono tipiche e nominate e quindi non possono essere derogate, né estese per analogia ad altri casi non espressamente individuati nella legge.



Il primo comma del citato articolo stabilisce che: “valgono per i revisori le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile, intendendosi per amministratori i componenti dell'organo esecutivo dell'ente locale” e pertanto sono cause impeditive all'elezione (se eletti causa di decadenza) trovarsi in una delle seguenti situazioni: interdetto; inabilitato; fallito; chi è stato condannato ad una pena che comporta l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi; coniuge, parenti ed affini entro il quarto grado dei componenti dell'organo esecutivo; coloro che sono legati all'ente o alle società da questo controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza e da coloro che hanno ricoperto tale incarico nei 24 mesi precedenti alla nomina.

Per il secondo comma dell'articolo 236 del Tuel, l'incarico di revisore non può essere esercitato nel caso in cui si viene a creare una situazione di conflitto di interessi per cumulo di funzioni ricoperte, anche in precedenza, dal revisore. La carica di revisore risulta inibita a: componenti in carica degli organi dell'ente locale e a coloro che hanno ricoperto tale incarico nei 24 mesi precedenti alla nomina; segretario e dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato; dipendenti della regione, della provincia, della città metropolitana, delle comunità montane e delle unioni di comuni compresi nella circoscrizione territoriale di competenza e coloro che sono legati a società o enti da questa controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita.

Il terzo comma dell'articolo 236 del Tuel prevede che “i componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso”. Secondo la Corte di Cassazione il concetto di vigilanza comprende “ogni forma di ingerenza o di controllo del Comune nell'attività dell'ente controllato, senza la necessità che la vigilanza medesima si espliciti nelle forme più penetranti dell'annullamento o dell'approvazione degli atti del medesimo”.

Il principio orientativo che regge la disciplina è il divieto di far coesistere la posizione di controllato e controllore.

Ciò premesso, in base agli orientamenti ermeneutici prevalenti e consolidati, si rammenta, a titolo esemplificativo, che

- il revisore non può assumere incarichi o consulenze presso le aziende speciali dell'ente locale, in quanto sottoposte a vigilanza dello stesso come disposto dall'articolo 114, comma 6, del Tuel, né presso i consorzi a cui partecipa l'ente per l'assimilazione alle aziende speciali stabilita dall'art. 31.

Sempre in base alla richiamata giurisprudenza, l'organo di revisione non può assumere incarichi o consulenze presso:

- società “in house”, soggette a controllo analogo, cui partecipa l'ente locale;
- le società di capitale controllate dall'ente locale nei modi indicati dal primo comma dell'articolo 2359 del c.c.;



- le società nelle quali lo Statuto o i patti parasociali prevedono la *vigilanza e/o il controllo* dell'ente locale anche con partecipazioni minoritarie.

L'accettazione di incarichi negli organismi di cui sopra costituisce causa di incompatibilità.

In generale, tenuto conto del concetto di "ingerenza" sopra delineato, si sollecita cautela nell'accettare incarichi in qualsiasi organismo in cui l'ente eserciti, a vario titolo, diritti corporativi, anche in forma minoritaria, o la cui attività sia influenzabile dall'ente in forza di rapporti assimilabili alla dipendenza economica ai sensi dell'art. 9 della legge n. 192/1998; ove l'utilizzo del termine "assimilabili" avviene in quanto la norma presuppone un rapporto fra due imprese: gli enti pubblici non sono imprese anche se possono svolgere attività economica.

Per quanto concerne gli organismi di diritto pubblico, si richiama la definizione ai sensi del vigente codice dei contratti pubblici (d.Lgs n. 50/2016) ai sensi del quale è tale *"qualsiasi organismo, anche in forma societaria, il cui elenco non tassativo è contenuto nell'allegato IV"* (art. 3, comma 1, lettera d):

1. *istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale;*
2. *dotato di personalità giuridica;*
3. *la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico.*

Per quanto riguarda il "controllo analogo" si richiama l'art. 5, comma 2 del prefato codice ai sensi del quale *"Un'amministrazione aggiudicatrice o un ente aggiudicatore esercita su una persona giuridica un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi ai sensi del comma 1, lettera a), qualora essa eserciti un'influenza determinante sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni significative della persona giuridica controllata. Tale controllo può anche essere esercitato da una persona giuridica diversa, a sua volta controllata allo stesso modo dall'amministrazione aggiudicatrice o dall'ente aggiudicatore"*.

INSEDIAMENTO, PRIMA PROPOSTA DI EVENTUALE MODIFICA DEL REGOLAMENTO DELL'ENTE E CARTE DI LAVORO PER AVVIARE L'ATTIVITA' DI REVISIONE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Regolamento dell'ente.

CRITERI APPLICATIVI

La prima convocazione è disposta dal sindaco o dal presidente (per gli enti diversi dal comune). Di solito il regolamento dell'ente stabilisce la tempistica dell'insediamento a seguito dell'esecutività della delibera di nomina o, in mancanza, la convocazione avviene a cura del presidente del collegio stesso che può darne comunicazione al presidente del consiglio.



Con l'insediamento inizia l'attività vera e propria dell'organo di revisione che prende possesso dell'ufficio, determina le regole interne per il suo funzionamento e inizia a svolgere l'attività, ivi compreso l'esame di eventuali documenti, l'espressione di pareri e la formulazione di relazioni relative ad attività e/o adempimenti per i quali il precedente organo di revisione non vi abbia provveduto, per scadenza del mandato.

In sede d'insediamento è opportuno che l'organo di revisione acquisisca la seguente documentazione da conservare nelle carte di lavoro:

- statuto e regolamento di contabilità dell'ente;
- regolamento sul sistema dei controlli interni;
- ultimo questionario inviato alla Corte dei conti sul bilancio e sul rendiconto;
- bilancio di previsione e sue variazioni;
- ultimi due rendiconti;
- eventuali istruttorie della Corte dei conti;
- se non pubblicati nel sito dell'ente, ultimi bilanci degli organismi partecipati;
- verbali del precedente organo di revisione.

Nel corso della riunione di insediamento l'organo di revisione determina la cadenza delle proprie adunanze e quanto altro occorra per il suo funzionamento che non sia stato previsto e disciplinato nel regolamento dell'ente individuando altresì le eventuali:

- forme di collaborazione operativa da chiedere all'ente in aggiunta a quelle espressamente previste dagli articoli 234 e seguenti del Tuel;
- necessità di richiedere l'assegnazione di uno *staff* o, comunque, di strutture adeguate, quali ad esempio la segreteria e locali attrezzati.

L'organo di revisione, preso atto del regolamento di contabilità, suggerisce le prime modifiche da apportare allo stesso al fine di renderlo aderente all'evoluzione del quadro normativo nonché di conformarlo ai presenti *Principi di Vigilanza e Controllo dell'organo di revisione nell'ente locale*, tenendo in considerazione l'organizzazione dell'ente.

Va sempre redatto il verbale di insediamento, così come per ogni riunione, ispezione, verifica ed accesso.

COMPORAMENTO ETICO-PROFESSIONALE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Norme di comportamento del collegio sindacale e principi di revisione emanati dal CNDCEC.

CRITERI APPLICATIVI

Il revisore, nell'espletamento delle proprie funzioni, deve attenersi alle norme deontologiche stabilite dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e, ove compatibili, a quelle



contenute nelle Norme di comportamento del collegio sindacale e nei principi di revisione statuiti dal CNDCEC.

Competenza professionale - L'accettazione dell'incarico di revisore negli enti locali presuppone la conoscenza specifica della normativa riferibile a tali enti. Nel caso in cui il revisore, per l'espletamento della sua attività, si avvalga di propri collaboratori deve assegnare a questi ultimi incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive ed esercitare un approfondito controllo sul loro operato.

Aggiornamento professionale - Il revisore deve mantenere un costante aggiornamento professionale nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente, all'attività di revisione negli enti locali.

Indipendenza - Nell'espletamento dell'incarico il revisore si deve trovare in una posizione di indipendenza formale e sostanziale.

L'indipendenza formale consiste nell'insussistenza di situazioni di incompatibilità previste dalla legge.

L'indipendenza professionale consiste nello svolgimento dell'incarico con imparzialità (obiettività) ed onestà intellettuale (integrità) e nell'assenza di qualsiasi interesse che il revisore possa avere, direttamente o indirettamente, con l'ente nei confronti del quale viene esercitata l'attività di revisione, con gli organismi da questo partecipato, verso gli amministratori e responsabili dei servizi.

Il revisore deve pertanto rifiutare l'incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare la sua attività, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza, ad esempio qualora emerga la parentela o affinità con dirigenti dell'ente locale.

Non è quindi sufficiente l'onestà intellettuale del revisore ma è altresì necessaria la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi.

Segreto professionale - Il revisore è vincolato all'osservanza del segreto professionale. Deve perciò astenersi dal manifestare a terzi, se non nei termini e nei modi previsti dall'incarico, dalle norme di legge e dalla deontologia professionale, i fatti di cui è venuto a conoscenza in occasione dello svolgimento dell'incarico.

L'osservanza del segreto professionale si estende ai collaboratori del revisore.

Rapporti tra revisori - I rapporti tra revisori devono essere improntati su basi di correttezza e collaborazione. Quando un revisore succede ad un altro deve acquisire un'adeguata documentazione e specifiche informazioni dal precedente revisore che deve rendersi disponibile. Nelle proprie relazioni il Revisore non deve far riferimento al lavoro del precedente Revisore in quanto deve assumersi la completa responsabilità delle conclusioni raggiunte.

Correttezza, collaborazione e scambio di flussi informativi devono esistere tra i revisori dell'ente locale e quelli degli organismi partecipati, per perseguire il principio della sana e corretta gestione economica e finanziaria dell'ente e degli organismi partecipati.



Tutoraggio – La responsabilità dell’incarico è personale; l’avalimento o ricorso a figure esterne di supporto non può determinare sostituzioni di fatto che si ritengono inopportune e in sostanziale contrasto con la legge.

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.

IL FUNZIONAMENTO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 234 e 237 del Tuel, statuto e regolamento dell’ente.

CRITERI APPLICATIVI

Collegialità e monocraticità

L’organo di revisione composto da un solo revisore si qualifica come “revisore unico”.

L’organo di revisione, se collegiale, è definito collegio ed i singoli componenti revisori.

Funzionamento

Le modalità di funzionamento dell’organo di revisione devono essere disciplinate nello statuto o nel regolamento di contabilità dell’ente.

Il collegio dei revisori non è da intendersi quale collegio perfetto, come indicato dal comma 1 dell’art. 237 del Tuel e come precisato dal Ministero dell’Interno con d.m. 19 settembre 1991, FL. n. 33/91, per cui in caso di assenza per malattia o per altro motivo esso è validamente costituito e può operare purché siano presenti almeno due componenti.

Quanto di seguito elencato in materia di: periodicità delle sedute, verbalizzazione e trasmissione di atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti, interessano anche il Revisore unico.

Delle riunioni, verifiche e determinazioni viene redatto un verbale.

Il collegio deve riunirsi presso la sede dell’ente o eventualmente in luogo diverso, se deciso dai suoi componenti

I singoli componenti possono eseguire anche verifiche e controlli individuali. La possibilità di operare separatamente può essere prevista dallo statuto o dal regolamento dell’ente, con particolare riguardo allo svolgimento dell’attività istruttoria connessa all’esercizio della funzione di vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione.



Le verifiche individuali devono essere preventivamente segnalate e motivate al presidente, successivamente riferite e documentate al collegio nella prima riunione e verbalizzate.

Il presidente può assegnare specifici incarichi di esame ai componenti o ripartire compiti fra i medesimi, salva poi la collegialità della decisione.

Tutte le decisioni del collegio sono adottate in forma collegiale.

La partecipazione alle riunioni del consiglio o della giunta deve essere collegiale, salvo delega al presidente o ad altro membro. Tale partecipazione, pur prevista come facoltativa, può essere utile nelle sedute che hanno per oggetto atti fondamentali della gestione al fine di meglio adempiere alle funzioni di collaborazione e di vigilanza sulla regolarità amministrativa, contabile, finanziaria ed economica della gestione.

L'organo di revisione può ricorrere alla collaborazione, sotto la propria responsabilità e con compensi a proprio carico, di uno o più soggetti aventi i requisiti di cui art. 234 del Tuel. Tali soggetti devono attenersi, inoltre, alle norme etico professionali descritte nel precedente paragrafo.

Per ciò che concerne le sedute e, dunque, la convocazione, la votazione e la verbalizzazione si precisa che ove non vi siano norme di legge o regole stabilite nel regolamento di contabilità dell'ente (ad es. le regole sulle modalità di convocazione, anche su iniziativa di due componenti, il sistema di votazione, la previsione di un numero di sedute periodiche, gli obblighi minimi di partecipazione ai fini della dichiarazione di inadempienza, la possibilità di tenere eccezionalmente sedute fuori la sede dell'ente, ecc.) l'organo di revisione ha il potere di auto-organizzarsi.

Fatto salvo quanto stabilito dalla legge e dal regolamento, organizzare il funzionamento del collegio è prerogativa del presidente.

Come stabilito dal Tuel, l'organo di revisione redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate. 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.

Il verbale deve assumere forma scritta (cfr. per analogia artt. 2403, co. 5, e 2404, co. 3, del c.c.) e deve avere, nel caso del collegio, le seguenti indicazioni:

- numerazione progressiva per anno;
- indicazione data, luogo della riunione, ora di inizio e fine della seduta;
- individuazione dei componenti presenti;
- motivazione di assenza e conseguente giustificazione;
- individuazione di eventuali altri partecipanti alla seduta;
- indicazione degli argomenti trattati, delle decisioni assunte oppure delle ispezioni e verifiche effettuate e dell'esito delle stesse;



- individuazione di eventuali procedimenti o provvedimenti ritenuti irregolari, dei responsabili e delle modalità di segnalazione;
- l'approvazione da parte dei componenti del collegio oppure i motivi di mancata approvazione;
- la sottoscrizione dei componenti presenti e, la dove presente, del segretario verbalizzante.

I verbali, previa approvazione collegiale, vengono sottoscritti da tutti i componenti, vanno raccolti e custoditi presso la sede dell'ente.

Per comodità operativa, si suggerisce di tenere distinto il verbale – ricognitivo delle operazioni – e i contenuti valutativi. Pertanto il prodotto professionale del revisore, oggetto della sua prestazione, potrà essere allegato, come documento autonomo, al verbale medesimo.

Qualora nel corso delle sedute si proceda alla redazione di verbali e/o di comunicazioni che riflettono atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti vanno trasmessi al sindaco o al presidente (per gli enti diversi dal comune), all'assessore delegato alla materia, al direttore generale, al segretario ed al nucleo di valutazione o all'organismo indipendente di valutazione. L'obbligo di ottemperanza spetta all'organo o all'ufficio alla cui gestione il rilievo o il chiarimento si riferisce.

I verbali che riflettono forme di collaborazione con l'organo consiliare oppure il referto sulle gravi irregolarità riscontrate, vanno indirizzati e trasmessi al presidente di tale organo (per le province e comuni superiori a 15.000 abitanti al presidente del consiglio dell'ente ed al sindaco per gli altri).

L'organo di revisione deve fare referto al consiglio nel caso di gravi irregolarità di gestione e nel caso si configuri ipotesi di responsabilità deve fare contestualmente denuncia agli organi giurisdizionali.

In caso di irregolarità contabili e finanziarie in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive, l'organo di revisione ne deve dare segnalazione alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

Non esiste alcun obbligo di riportare i verbali su un libro obbligatorio previamente vidimato e bollato; l'organo di revisione è un collegio amministrativo retto da principi di diritto pubblico regolatori della sua attività e nessuna norma di diritto pubblico richiede che le adunanze e deliberazioni debbano risultare da libri vidimati e bollati. I verbali sono destinati a documentare unicamente l'attività dell'organo e non sono definibili come libri o scritture contabili.

Carte di lavoro

I documenti e le carte di lavoro, che rappresentano altresì i mezzi della prova del lavoro svolto e che documentano le valutazioni effettuate, sono di proprietà dell'organo di revisione. In caso di organo collegiale, esso decide a quale/i componente/i vengono affidati in detenzione i documenti e le carte di lavoro.



Gli atti di bilancio e di rendiconto ed i relativi documenti allegati non obbligano l'organo di revisione alla loro conservazione quali "carte di lavoro" trattandosi di documenti di pubblica acquisizione unitamente ai documenti pubblicati sul sito istituzionale in forma durevole.

Al termine del mandato il fascicolo delle "carte di lavoro" potrà essere alternativamente:

- detenuto da un solo componente;
- detenuto da tutti i componenti

in forma cartacea o informatica e, ove ritenuto opportuno, depositato al protocollo dell'ente con comunicazione ad ogni componente dell'organo di revisione del numero di protocollo.

Accesso e informativa del responsabile del servizio finanziario

Il revisore ha diritto ad accedere agli atti ed ai documenti dell'ente necessari per lo svolgimento della funzione in modo pieno e senza limiti di tempo. Deve comunque conservare la riservatezza in merito ai documenti esaminati. L'organo di revisione individua gli atti e i documenti di cui chiedere copia e, se non previsto dal regolamento, stabilisce un termine massimo per la loro predisposizione da parte degli uffici dell'ente.

Il responsabile del servizio finanziario deve trasmettere, ai sensi del comma 2 dell'art. 239 del Tuel, le attestazioni di assenza di copertura finanziaria sulle delibere di impegno di spesa.

Votazione

Le modalità di votazione possono essere determinate nel regolamento di contabilità dell'ente.

Il collegio decide con voto palese e a maggioranza semplice e, in caso di parità, prevale il voto del presidente.

Il voto contrario va motivato e il revisore dissenziente ha il diritto di annotare nel verbale le ragioni del proprio dissenso e di allegare relazioni di minoranza.

L'assenza di indicazione dei voti nei verbali significa unanimità.

I componenti non possono astenersi dal voto, fatte salve le ipotesi di conflitto di interessi che determinano, invece, l'obbligo di astensione. Nel verbale va indicata la causa del conflitto.

Assenza

L'assenza alle riunioni deve essere comunicata e giustificata. Il regolamento di contabilità può stabilire la revoca per inadempienza in caso di reiterate assenze non giustificate da parte dei singoli componenti dell'organo di revisione.

L'assenza di due componenti non consente di tenere la seduta.



In caso di assenza del presidente di norma presiede il componente più anziano di età.

Conclusione dell'incarico

L'incarico si conclude per scadenza del mandato, per dimissioni volontarie, per impossibilità a svolgere l'incarico, per il subentrare di cause di decadenza, per la revoca o per il decesso.

Nel caso di collegio le dimissioni volontarie - che prevedono un preavviso di almeno 45 gg. e che non sono soggette ad accettazione da parte dell'ente (art.239 del Tuel) - di un componente del collegio non ne compromettono la funzionalità, che è assicurata, fino a sostituzione del dimissionario, dai due membri ancora in carica. Stessa cosa dicasi nel caso in cui venga a mancare un componente per cause di decadenza o decesso.

Il componente eletto in sostituzione del precedente dura in carica fino al termine originario di durata del triennio.

L'organo di revisione, collegiale o monocratico, può essere revocato solo per inadempienza, in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro i termini di legge o per i mancati pareri sul bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio entro i termini stabiliti dal regolamento, le reiterate assenze ingiustificate. In caso di mancata trasmissione alla Corte dei conti della relazione (il questionario) sul bilancio di previsione e sul rendiconto, il consiglio può valutare la revoca per inadempimento.

Partecipazione

All'organo di revisione è data facoltà di partecipare alle assemblee dell'organo consiliare.

Per consentire la partecipazione alle assemblee all'organo di revisione vanno comunicati, anche via e - mail, i relativi ordini del giorno.

Come indicato al comma 2 dell'art. 239 del Tuel è opportuno essere presenti alle assemblee di approvazione del bilancio preventivo e del rendiconto di gestione. Inoltre, lo statuto dell'ente può prevedere la partecipazione anche alle riunioni della giunta.

Qualora lo statuto preveda all'interno della funzione di collaborazione l'obbligo di partecipare alle sedute di consiglio e di giunta relative al bilancio di previsione ed al rendiconto di gestione, questo costituisce funzione aggiuntiva con relativo adeguamento del compenso.

Lo statuto o il regolamento dovrebbero indicare se è consentito all'organo di revisione intervenire nella discussione e verbalizzazione degli atti oppure se esso può soltanto assistere alla seduta. Data la natura politico-amministrativa di questi organi deliberanti appare più funzionale che il regolamento preveda



soltanto forme di collaborazione rese in forma scritta e previo esame dei documenti e delle proposte di deliberazioni secondo la procedura prevista dalla legge, oppure che sia disposta la temporanea sospensione dei lavori per permettere all'organo di revisione di esprimersi.

Essendo facoltativa la partecipazione il collegio o il suo rappresentante in dette assemblee e riunioni può solo chiarire ed approfondire il contenuto delle determinazioni, valutazioni e decisioni adottate dall'organo di revisione.

Gli eventuali interventi dell'organo di revisione devono essere fedelmente riportati nei verbali dell'adunanza.

Eventuali responsabilità connesse a deliberazioni illecite si estendono anche ai revisori presenti che non abbiano fatto rilevare il proprio dissenso immediatamente o in sede di successive riunioni del collegio. E' opportuno, pertanto, limitare la presenza ai soli argomenti di natura finanziaria, economica e patrimoniale per i quali l'organo sia stato invitato a partecipare.

A fronte di eventuali deliberazioni illecite di cui l'organo di revisione abbia appreso notizia, sia per effetto della partecipazione alle sedute, sia in qualunque altro modo, sorge per lo stesso l'obbligo di fare rilevare e verbalizzare il proprio dissenso immediatamente o in sede di successive riunioni del collegio. La presenza dei revisori, infatti, è strumentale all'esercizio da parte degli stessi dei poteri/doveri di controllo e quindi tale attività di controllo concomitante comporta responsabilità solidale con gli amministratori per fatti ed omissioni, quando viene provato che il danno non si sarebbe prodotto se i revisori avessero vigilato con la diligenza del buon padre di famiglia (Corte dei conti, dec. n. 26/93; Consiglio di Stato, sez. II, parere n.1136/82).

L'organo di revisione può chiedere al sindaco ed al presidente (per gli altri enti diversi dal comune) la trasmissione dell'elenco delle deliberazioni adottate.

La presenza alle sedute, se ammessa, dovrà estendersi anche a quelle cosiddette riservate.

FUNZIONI

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 239 del Tuel.

CRITERI APPLICATIVI

Le funzioni obbligatorie dell'organo di revisione sono statuite dal comma 1 dell'art. 239 del Tuel e sono così riassumibili:

- collaborazione;
- pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:
 - 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;



- 2) proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e 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;
 - 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
 - 4) proposte di ricorso all'indebitamento;
 - 5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
 - 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;
 - 7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali;
- pareri richiesti dal Principio contabile applicato della contabilità finanziaria – allegato 4/2 al d.Lgs. n.118/2011 e più precisamente:
 - 1) relazione al bilancio consolidato (art.239, comma 1 lettera e) del Tuel);
 - 2) parere su riaccertamento ordinario residui (art.228, comma 3, del Tuel e principio contabile n. 4/2);
 - 3) parere sul DUP e suo aggiornamento (art.170 del Tuel);
 - 4) parere sul piano di rientro disavanzo d'amministrazione (art. 188 del Tuel);
 - 5) parere sul piano di riequilibrio finanziario (art.243 bis del Tuel);
 - 6) parere su variazione bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato (punto 8.11 del principio contabile n. 4/2);
 - 7) verifica congruità accantonamenti per contenzioso (punto 5.2 lettera h) principio contabile n. 4/2);
 - 8) parere sulla convenienza ad effettuare manutenzione straordinaria su beni di terzi (punto 4.18 principio contabile applicato 4/3)
 - commissario ad acta per adempimenti e invio certificazione sulla verifica del rispetto degli obiettivi di saldo (ex patto di stabilità *cfr.* art.1, comma 721, legge n.208/2015)

Per l'approfondimento si rinvia al documento n.3;

- altri pareri e relazioni:
 - 1) dettagliata relazione che analizza le cause che hanno provocato il dissesto finanziario (art. 246 del Tuel).
 - 2) parere sulla delibera del piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art.243 bis, comma 5, Tuel).