



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. 2

L'organo di revisione: funzione di vigilanza e di controllo contabile

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

FUNZIONE DI VIGILANZA E CONTROLLO	4
Vigilanza – regolarità amministrativa e contabile	6
Referto	8
Verifiche di cassa.....	9
Vigilanza sul sistema di controllo degli equilibri finanziari	10
APPROCCIO AL CONTROLLO CONTABILE.....	10



L'ORGANO DI REVISIONE: funzione di vigilanza e di controllo contabile

FUNZIONE DI VIGILANZA E CONTROLLO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 239 del Tuel.

CRITERI APPLICATIVI

Le funzioni di vigilanza dell'organo di revisione sono statuite dal 1° comma dell'articolo 239 del Tuel alla lettera c) e più precisamente:

- 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;

e dall'art. 147-*quinquies* del Tuel):

- la vigilanza sul sistema di controllo degli equilibri finanziari.

Non compete all'organo di revisione esprimere giudizio in merito alle scelte operate dall'ente nell'esercizio della propria autonomia. Come più volte affermato dalle sezioni di controllo della Corte dei conti "spetta agli enti locali, nell'ampio margine della discrezionalità amministrativa, valutare i bisogni della collettività e concorrere al loro soddisfacimento in base alle risorse disponibili", nell'ottica della funzionale allocazione delle risorse.

La caratteristica delle funzioni dell'organo di revisione ne esclude la possibilità di far parte, come componente, del nucleo di valutazione dell'ente o dell'organismo indipendente di valutazione.

L'attività di controllo da parte dell'organo di revisione si svolge nell'arco temporale dell'esercizio finanziario e 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 d.lgs. n.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.



In merito alla vigilanza sulle aziende, consorzi, società ed organismi partecipati va precisato che il controllo dell'organo di revisione non riguarda la regolarità dei bilanci e della contabilità di tali organismi bensì gli effetti che i loro andamenti hanno o possono avere sugli equilibri economici e finanziari dell'ente locale.

Strumento fondamentale di controllo è la circolarizzazione dei rapporti di debito/credito con tutti gli organismi partecipati, da effettuarsi con periodicità, quantomeno annuale, in modo da verificare eventuali disallineamenti tra la contabilità dell'ente e quello partecipato. In quest'ottica occorre verificare l'effettività delle posizioni creditorie e debitorie (avendo anche riguardo alle pattuizioni delle convenzioni o dei contratti) nonché l'entità di disavanzi o di perdite che possono comportare la necessità di copertura o di ricapitalizzazione ai sensi dell'art.2447 o 2482 ter del c.c. e degli accantonamenti di cui all'art. 21 del d.lgs. 19/8/2016, n. 175.

Il controllo sugli equilibri finanziari 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.

La vigilanza sul rispetto dei vincoli giuridici e contabili non deve limitarsi ad aspetti formali ma deve essere estesa al controllo degli aspetti sostanziali di natura finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione.

In caso di mancata vigilanza e segnalazione, con dolo o colpa grave, i revisori possono essere chiamati a rispondere solidalmente del danno arrecato. Tale ipotesi si configura anche in caso di omissioni (per inadempimento di doveri), per il danno che non si sarebbe verificato, o sarebbe stato eliminato o ridotto, se i revisori avessero tenuto una condotta diligente e finalizzata a sollecitare una correzione o a mettere in atto interventi tempestivi.

La Corte dei conti, sezione Autonomie, con delibera n. 2/1992 ha 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. E' una attività gestionale, sistematica, duratura e tipicamente ausiliaria che non sfocia in un atto tipico (relazione, parere, etc.), ma in una denuncia ad altro organo cui compete provvedere.

Si rammenta, in proposito, che la Corte Costituzionale con sentenza n. 29/95 ha ritenuto, in merito al modello di controllo: "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."

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 90/E del 2010 ha affermato che l'organo di revisione degli enti locali svolge la stessa funzione di garanzia – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – che il d.lgs n. 39 del 27 gennaio 2010 attribuisce al revisore legale relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la funzione e che tra le competenze dell'organo di revisione



rientra quella di asseverare i conti pubblici, nel senso proprio di garantire che gli elementi contabili comunicati all'amministrazione finanziaria corrispondano a quelli indicati dalle scritture contabili. Conclude la risoluzione affermando che la sottoscrizione dell'organo di revisione ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità di cui all'art. 35 del d.lgs. n. 241/97.

Il d.l. n. 174/2012 con l'introduzione dell'art.147-*quinquies* del Tuel ha disposto che l'organo di revisione vigila sul sistema di controllo degli equilibri finanziari dell'ente locale.

Negli ultimi anni il legislatore, con l'intento di potenziare il controllo, ha affidato al revisore adempimenti aggiuntivi che ampliano, di fatto, le funzioni di vigilanza assegnate dal Tuel, per le quali si segnala in maniera non esaustiva le seguenti attività:

- verifica del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità interno (oggi saldi di finanza pubblica) e sottoscrizione della relativa attestazione;
- 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;
- verifica della contrattazione integrativa e dei suoi istituti contrattuali e sul limite del trattamento accessorio;
- 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);
- sottoscrizione certificazione bilancio di previsione e rendiconto;
- vigilanza sul rispetto dei termini di pagamento;
- 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;
- asseverazione dei crediti/debiti con gli enti strumentali e le società partecipare;
- relazione (il questionario) sul bilancio di previsione e sul rendiconto dell'organo di revisione alla sezione regionale della Corte dei conti;
- asseveramento del trasferimento di risorse umane nei casi di esternalizzazione dei servizi;
- controlli sui contratti di servizio;
- verifica conto annuale delle spese di personale;
- verifica e valutazione affidamento incarichi superiori ai 5.000 euro;
- certificazione delle spese di rappresentanza;
- verifica della congruità del Fondo crediti dubbia esigibilità e del Fondo rischi;
- verifica del rispetto delle procedure previste per la tempestività dei pagamenti;
- certificazione della relazione di fine mandato provinciale e comunale.

Vigilanza – regolarità amministrativa e contabile

Ai sensi dell'art.239, comma 1, lettera c) del Tuel, avvalendosi della tecnica del campionamento da motivare nel verbale, l'organo di revisione, con l'ausilio di eventuali collaboratori (art. 239, comma 4, del



Tuel), deve effettuare periodiche verifiche sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione.

In particolare le aree di verifica sono le seguenti:

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

Sostiene la Corte dei conti che la regolarità concerne:

- 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.

La regolarità amministrativa concerne la conformità degli atti a determinate norme e la loro rispondenza e proporzione a determinati fini.

L'art. 147 bis del Tuel introdotto dal d.l. n. 174/2012, precisa che la verifica di regolarità amministrativa e contabile nella fase successiva è assicurata secondo principi generali di revisione aziendale.

L'art. 5 del d.lgs. n. 149/2011 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.

A fronte di gravi irregolarità l'organo di revisione deve fare referto all'organo consiliare con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità (art.239, comma 1, lettera e) del Tuel).

Ipotesi di irregolarità nella gestione

L'organo di revisione deve verificare e segnalare al Consiglio le eventuali irregolarità derivanti da:

- mancato rispetto del principio della competenza nella rilevazione degli accertamenti e degli impegni;
- esistenza di debiti fuori bilancio;
- riconoscimenti di debiti di bilancio senza effettiva copertura;
- mancata adozione del provvedimento di riequilibrio;
- mancata regolarizzazione di ordinazioni per lavori pubblici di somma urgenza;
- maggiori oneri per ritardati pagamenti non giustificati;
- esecuzione di spese senza copertura finanziaria o senza assunzione dell'impegno;



- irregolare tenuta della contabilità;
- variazioni al bilancio di Giunta per motivi di urgenza non sottoposte a ratifica del Consiglio;
- mancanza di pareri sugli atti amministrativi;
- utilizzo di entrate con vincolo di destinazione per scopi diversi da quelli stabiliti;
- mancato rispetto del limite di anticipazione di tesoreria e per il ricorso all'indebitamento;
- mancata resa del conto degli agenti contabili;
- mancata adozione dei provvedimenti di ripiano del disavanzo e del riequilibrio della gestione;
- esistenza di gestioni fuori bilancio;
- mancata tenuta degli inventari ed il loro aggiornamento;
- mancata osservanza delle norme del titolo V del Tuel in materia di servizi di tesoreria;
- violazione di norme fiscali, previdenziali ed assicurative sanzionabili;
- non applicazione delle sanzioni sul mancato rispetto degli equilibri di finanza pubblica;
- mancato rispetto della normativa sui limiti di assunzioni del personale;
- mancato rispetto dei vincoli di spesa sul personale e nella contrattazione decentrata integrativa;
- mancato rispetto dei vincoli di spesa e degli altri vincoli di finanza pubblica;
- mancato rispetto della normativa contrattuale e delle procedure di aggiudicazione;
- stipulazione di contratti in violazione di norme di contabilità o con inosservanza dei necessari accertamenti tecnici;
- mancato rispetto delle norme fondamentali in materia di procedura di gara;
- mancato invio entro il termine di 30 gg alla BDAP dei bilanci di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati nonché dei dati aggregati per voce del Piano dei conti integrato.

L'evoluzione normativa ha via via abbandonato il termine "controllo di legittimità" sostituendolo con "controllo di legalità". Il controllo di legalità comporta una valutazione di proficuità economico-finanziaria degli atti di gestione sostituendo al semplice adempimento delle norme di legge ed al rispetto delle modalità un controllo inteso come verifica del rispetto "sostanziale" della volontà del legislatore (e non meramente formale).

Il controllo di legalità sostanziale è poi esteso all'osservanza delle tecniche di "corretta amministrazione" delle norme tecniche di natura contabile ed in particolare del rispetto dei principi contabili.

Il modello di controllo richiesto prevede fasi di approfondimento sulla base di una logica di tipo deduttivo, che partendo dalla verifica del dato contabile, risale alla verifica della gestione e alle strategie.

È un'attività che sfocia in segnalazione all'organo consiliare e i risultati della stessa confluiscono in relazioni periodiche e comunque nella relazione annuale al rendiconto.

Referto

A fronte di gravi irregolarità l'organo di revisione deve fare referto all'organo consiliare con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità (art.239, comma 1, lettera e) del Tuel).

Gli aspetti procedurali devono essere precisati nel regolamento (tempi della denuncia, contenuto, soggetto a cui indirizzarla, utilizzo, ecc.).



La segnalazione dell'organo di revisione deve essere fatta all'organo dell'ente abilitato a promuovere la riunione del consiglio: sindaco o presidente del Consiglio.

L'obbligo di denuncia sussiste per gravi irregolarità che danno luogo a responsabilità erariale e/o penale.

Il momento dal quale scaturisce l'obbligo della denuncia è quello della conoscibilità dei fatti, tenendo conto che il periodo prescrizione, pur ridotto a 5 anni, decorre dal verificarsi del danno e, nel caso di occultamento doloso, dalla sua scoperta.

L'obbligo di denuncia nasce quindi dal concretizzarsi del danno o dalla scoperta dello stesso, mentre le mere ipotesi richiedono solo una accentuata vigilanza per la possibile correzione degli effetti o la rimozione delle irregolarità ed eventualmente anche la semplice segnalazione al Consiglio.

La denuncia deve essere inoltrata al Consiglio e contestualmente alla Procura regionale della Corte dei conti competente.

Nell'ipotesi di reato la comunicazione deve essere fatta all'autorità giudiziaria.

La mancata comunicazione di reati di qualsiasi natura commessi all'interno dell'c di cui l'organo di revisione ne sia venuto a conoscenza rende possibile l'applicazione delle norme previste dall'art. 361 e segg. codice penale in termini di omessa denuncia.

Verifiche di cassa

Verifiche di cassa e di tesoreria

L'organo di revisione deve provvedere (art. 223 del Tuel) con cadenza trimestrale alle verifiche ordinarie di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e delle gestioni degli altri agenti contabili interni ed esterni (econo, riscuotitori speciali, consegnatari, ecc.). Qualora l'agente contabile si avvalga di sub-agenti, formalmente nominati e sottoposti al proprio controllo, alla resa del conto è obbligato solo l'agente e la verifica dell'organo di revisione è limitata solo a quest'ultimo.

L'organo di revisione partecipa alle verifiche straordinarie unitamente agli amministratori cessanti ed entranti, al segretario e al responsabile del servizio finanziario.

L'organo di revisione deve inoltre partecipare alle verifiche straordinarie di cassa (art. 224 del Tuel), necessarie nel caso di mutamento del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana.

La Corte dei conti ha affermato la responsabilità dell'organo di revisione che ha omesso di riscontrare per lungo tempo gli adempimenti dell'istituto tesoriere e le gravi irregolarità di numerosi titoli di pagamento,



concorrendo con ciò alla produzione di danno erariale (Corte dei conti, sez. riunite, sent. 10 giugno 1986, n. 496).

Resa del conto degli agenti contabili

L'organo di revisione deve verificare che siano resi i conti completi di documentazione del tesoriere e degli altri agenti contabili interni ed esterni entro trenta giorni dalla chiusura dell'esercizio.

I conti devono essere parificati dal responsabile del servizio finanziario con le scritture contabili dell'ente con le modalità di cui al punto 4.2 del principio contabile allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011.

Il conto del tesoriere è contabilmente e giuridicamente distinto dal conto del bilancio.

Il tesoriere e gli altri agenti contabili, di diritto o di fatto, interni o esterni, sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti (art. 93, comma 2, Tuel), a cui devono rendere il conto giudiziale, e, previa formale parificazione, per il tramite dell'amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto insieme con la trasmissione del conto del tesoriere.

Vigilanza sul sistema di controllo degli equilibri finanziari

L'organo di revisione deve vigilare sull'attivazione ed il regolare funzionamento del sistema dei "controlli interni", in particolare su quello preordinato al controllo degli equilibri finanziari ex art. 147-*quinquies* del Tuel così come disciplinati dal regolamento, nonché suggerire variazioni e/o implementazioni dello stesso qualora quanto disposto possa far emergere criticità in ordine alle finalità che il legislatore si è prefigurato di perseguire.

Tale controllo comprende anche la valutazione del riflesso sul bilancio finanziario dell'ente dell'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

APPROCCIO AL CONTROLLO CONTABILE

CRITERI APPLICATIVI

L'attività di controllo contabile, il cui risultato trova evidenziazione nella relazione al rendiconto, si articola in fasi successive. La prima fase è 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 comprende 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 è incentrata sulla formazione e sull'espressione del giudizio sul rendiconto, sulla base degli elementi probativi acquisiti.

Nel predisporre il piano generale di controllo amministrativo e contabile ed il programma di revisione, che contiene l'indicazione delle procedure di revisione da svolgere nella loro natura, estensione e tempistica, l'organo di revisione tiene conto dell'obbligo "minimo" stabilito della trimestralità, ma deve dedicare ai controlli le risorse necessarie e compatibili con le dimensioni e l'organizzazione.



L'attività del revisore dovrà essere improntata a criteri di programmazione dei propri interventi, evitando lo "stile" delle verifiche ripetitive e formali non finalizzate al perseguimento di prefissati obiettivi, ed assumere al contrario le caratteristiche della collaborazione qualificata prestata all'ente con il fine di perseguire il principio costituzionale del buon andamento dell'amministrazione.

Le risposte generali di revisione e le procedure di revisione sono definite e svolte dal revisore sulla base della preliminare identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi acquisita mediante la comprensione dell'ente locale e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. Tale approccio basato sulla identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio comporta, pertanto, che l'attività del revisore si concentri su quelle aree del rendiconto che egli stesso ha identificato come maggiormente rischiose e dalle quali può derivare un rischio concreto e significativo.

La possibilità di effettuare la vigilanza con la tecnica del campionamento è stabilita dal comma 1, lettera c) dell'art. 239 del Tuel.

La tecnica utilizzata deve essere motivata e la scelta può essere effettuata secondo selezioni soggettive o statistiche da indicare nel verbale.

Solo al termine di un processo di revisione, ordinate ed archiviate le carte di lavoro, il revisore potrà esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità delle previsioni di bilancio e di regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione nonché potrà attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.

TECNICHE DI CAMPIONAMENTO

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione che siano appropriate alle circostanze ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati. Il revisore deve considerare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi.

Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore deve determinare modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci per raggiungere lo scopo della procedura di revisione.

Una verifica efficace fornisce elementi probativi appropriati tali che, considerati con altri elementi probativi acquisiti o da acquisire, saranno sufficienti per le finalità del revisore. Nel selezionare le voci per la verifica, il revisore deve stabilire la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi; nella selezione delle voci da sottoporre a verifica è importante considerare l'altro aspetto dell'efficacia (la sufficienza). I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

- a) selezione di tutte le voci (esame al 100%);
- b) selezione di voci specifiche;
- c) campionamento di revisione.



Può essere appropriato applicare uno di questi metodi, ovvero una loro combinazione, a seconda delle particolari circostanze, per esempio i rischi di errori significativi relativi all'asserzione oggetto di verifica, la fattibilità e l'efficienza dei diversi metodi.

Il campionamento di revisione è configurato per consentire di trarre conclusioni sull'intera popolazione sulla base della verifica di un campione estratto dalla popolazione stessa.

Nell'utilizzare il campionamento di revisione l'obiettivo del revisore è quello di conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato.

Nel definire un campione di revisione, il revisore deve considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione.

Il revisore deve determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso.

Il revisore deve selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata.

Il revisore deve valutare:

- a) i risultati del campione;
- b) se l'utilizzo del campionamento di revisione abbia fornito elementi ragionevoli su cui basare le conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica.

Il campionamento di revisione consente al revisore di acquisire e valutare elementi probativi relativi ad alcune caratteristiche degli elementi selezionati al fine di permettere al revisore di formarsi una conclusione sulla popolazione dalla quale il campione è estratto, o di aiutarlo nel formarsi tale conclusione. Il campionamento di revisione può essere applicato utilizzando sia un approccio statistico che un approccio non statistico di campionamento.

La dimensione del campione può essere determinata mediante l'applicazione di una formula statistica o mediante l'esercizio del giudizio professionale

Con il campionamento statistico, gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità di campionamento abbia una probabilità definita di essere selezionata. Con il campionamento non statistico, per selezionare gli elementi del campione è utilizzato il giudizio professionale.

L'attività di revisione non può essere tale da escludere in modo assoluto la presenza di errori od irregolarità, ciò in quanto è oggettivamente impossibile procedere ad una verifica così capillare ed invasiva dell'intera amministrazione. La finalità dell'attività di revisione è infatti quella di ridurre il rischio di revisione, ovvero il rischio di esprimere un giudizio non appropriato in presenza di un bilancio o rendiconto significativamente errato, ad un livello accettabilmente basso. Il rischio di revisione è definibile come il rischio che, a seguito di controlli e verifiche che non hanno permesso di cogliere e comprendere irregolarità o lacune, il bilancio appaia rispettare il principio di veridicità ed il rendiconto venga giudicato corretto nonostante ciò non rappresenti la realtà. Tale rischio, come detto, non può essere annullato nemmeno se la revisione è perfettamente pianificata e svolta a causa dei limiti intrinseci del controllo.



Il controllo contabile dell'organo di revisione consiste in una "procedura di conformità", per valutare la capacità di prevenire od individuare e correggere errori significativi nella rilevazione dei fatti contabili; non consiste dunque nel ripercorrere il lavoro già svolto dai funzionari dell'ente locale. Esso riguarda:

- la verifica del rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nelle procedure contabili;
- la verifica del rispetto dei principi contabili generali ed applicati della programmazione, della contabilità finanziaria, della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato;
- la verifica sui metodi, sulle tecniche e sulle procedure di rilevazione contabile dei fatti di gestione e degli atti amministrativi;
- la verifica del rispetto degli adempimenti fiscali.

Per quest'ultima particolare verifica è necessario:

- effettuare un'indagine preliminare per identificare le procedure (organigrammi, distribuzione funzionale, ordini di servizio, ecc...), formalizzate o meno, che sono a monte dei fatti e degli atti anche amministrativi;

- identificare e valutare le tecniche di controllo previste da tali procedure.

Al termine del processo di valutazione del sistema dei controlli posti in essere dall'ente locale, l'organo di revisione raggiungerà due diversi tipi di conclusioni:

1. le tecniche di controllo sono inesistenti o inaffidabili;
2. le tecniche di controllo sono valide (ancorché non formalizzate).

Nell'ipotesi 1. l'organo di revisione dovrà:

- relazionare al Consiglio l'elenco delle debolezze riscontrate nelle procedure amministrative e di rilevazione contabile indicando gli eventuali suggerimenti per migliorarle;
- predisporre e attivare apposite "procedure di validità" (anche con l'intervento di collaboratori e/o di strutture specializzate che l'ente locale, a richiesta, dovrà mettere a disposizione dell'organo di revisione).

Le procedure di validità sono procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzione (ossia rilevazione di un fatto contabile).

Si rammenta che le procedure di validità comprendono:

- i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
- ii) procedure di analisi comparativa.



Tali procedure di validità, in presenza dell'inesistenza e/o inaffidabilità delle tecniche di controllo, dovranno essere maggiormente estese ed eseguite anche attraverso tecniche di campionamento motivato. La scelta dell'estensione del campione dovrà essere fatta dall'organo di revisione sulla base della valutazione dei rischi di errori che possono essere generati dall'accertata assenza di valide tecniche di controllo.

I revisori non saranno responsabili per eventuali errori non riscontrati nella misura in cui avranno individuato nella loro relazione le debolezze procedurali che inevitabilmente generano (o possono generare) errori nella contabilità e nella gestione.

Nell'ipotesi 2, ossia in presenza di tecniche di controllo valide, l'organo di revisione dovrà svolgere i necessari sondaggi ed interviste sull'effettiva applicazione di tali tecniche e sul conseguente buon funzionamento delle procedure amministrative.

Dopo aver svolto questa fase di lavoro, l'organo di revisione sarà in grado di decidere se:

- le procedure amministrative funzionano e sono effettivamente seguite (affidabilità dell'ambiente di indagine). In questo caso potranno essere programmati controlli a campione meno estesi sui dati contabili generati da tali procedure. I revisori non saranno responsabili di eventuali errori non riscontrati nella misura in cui avranno controllato la validità tecnica e l'efficacia delle procedure amministrative dell'ente;
- se l'organo di revisione accerta che le tecniche di controllo e, di conseguenza, le procedure amministrative sono valide solo in teoria, ma in pratica vengono costantemente disattese, dovrà operare come indicato nel precedente punto quando ricorre l'ipotesi 1.

Tutte le attività discusse in precedenza dovranno essere documentate e risultare dalle carte di lavoro.

Le scelte dell'organo di revisione sui controlli da effettuare devono essere fatte tenendo conto del rischio patrimoniale cui si espone eventualmente l'ente in caso di omissione, ossia deve essere data priorità a quelli che possono contribuire ad evitare danni rilevanti, anche non diretti o immediati, mediante l'alterazione degli equilibri di bilancio.

Solo al termine di un processo di revisione l'organo di revisione potrà esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità delle previsioni di bilancio e di regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione nonché potrà attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.

ENTE IDEALE

Al fine di inquadrare l'ente locale oggetto di revisione rispetto ad un modello di "ente ideale" elaborato secondo le regole del Tuel e della finanza locale, è possibile definirlo quindi quale "ente ideale" in presenza dei seguenti indicatori:

1. assenza di anticipazioni di cassa continuative;
2. assenza di disavanzo da ripianare;
3. assenza di debiti fuori bilancio;
4. assenza di contenzioso passivo;



5. congruità dei fondi rischi;
6. assenza di utilizzo di cassa vincolata;
7. equilibrio FONTI/IMPIEGHI
8. margine corrente positivo;
9. rispetto dei tempi di pagamento, con liquidazione entro 10 g.g.;
10. contrattazione decentrata inferiore al 10% della spesa di personale.

Prospetto Equilibrio FONTI/IMPIEGHI di cui al precedente n.7

Fonti (A)	Importo
Residui Attivi Titolo IV	
Residui Attivi Titolo VI	
Cassa	
Investimenti (B)	
Residui Passivi Titolo II	
Fondo pluriennale vincolato di parte capitale	
Sbilancio fonti finanziamento (A-B)	

Se $A-B \Rightarrow 0 = OK$

Se $A-B < 0$ bisogna verificare se l'ente non rileva correttamente l'utilizzo delle entrate a specifica destinazione oppure se, per contro, provvede, virtuosamente, a finanziare gli investimenti con il surplus di parte corrente defluito nell'avanzo

Quanto più ci si allontana dal modello ideale tanto più devono essere implementate le attività di vigilanza ed i livelli di controllo.