



# Responsabilità degli Amministratori e Sindaci .



## Profili Civili e risvolti Penali.

## Il Revisore Legale negli Enti Locali

## Relatore: Dott. Stefano Mandolesi

Con il patrocinio di:

Ordine dei dottori Commercialisti ed esperti contabili - Bari

Ordine dei Consulenti del Lavoro – Bari

I.N.R.C. - Istituto Nazionale Revisori Contabili

Mcoledì 09/12/2009 - **ore 16,00**

Sala degli Specchi – Palazzo di Città

Corso Vittorio Emanuele 41 - Bitonto



ISTITUTO NAZIONALE  
REVISORI CONTABILI

20125 Milano - Via Zuretti 39 - segreteria@revisori.it - [www.revisori.it](http://www.revisori.it)



# Fonti della Responsabilità del Revisore

## Testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti Locali:

- **Art. 148 D. Lgs. 18 agosto 2000 n. 267: “La Corte dei Conti esercita il controllo sulla gestione degli Enti Locali...”;**
- **Art. 240 D. Lgs. 18 agosto 2000 n. 267: “I Revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario”.**

- **Art. 239 comma 1 lettera c TUEL : Funzioni: vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione delle Entrate e delle spese, sulla attività contrattuale, sull'amministrazione dei beni, sugli adempimenti fiscali e contabili. L'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento.**

La funzione viene esercitata, seguendo la normativa del Tuel, attraverso:

- l'espressione di **pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati** (L'organo di revisione per i pareri sul bilancio di previsione e per la relazione sul rendiconto può fare riferimento agli schemi predisposti dal Cndcec) e sulle **variazioni di bilancio;**
- la relazione al **rendiconto della gestione;**
- l'attività di **vigilanza e controllo;**
- le **verifiche di cassa;**
- la **collaborazione con il Consiglio;**
- la **segnalazione al Consiglio di eventuali gravi irregolarità di gestione**

# Fonti della Responsabilità del Revisore

- dall'art. 1, co. 166-168, Finanziaria 2006 (L. 23 dicembre 2005, n. 266)

La norma s'inserisce "nel solco indicato dalla L. 131/2003 (art.7) che già aveva assegnato alla Corte dei Conti la verifica di:

- equilibri di bilancio degli enti territoriali in relazione al Patto di stabilità interno ed ai vincoli Comunitari;
- perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali e regionali di principio e di programma;
- sana gestione finanziaria degli Enti locali;
- funzionamento dei controlli interni" (Delib. Sez. Autonomie Corte dei conti 15/AUT/2006 concernente l'approvazione del "Referto al Parlamento sulla gestione finanziaria degli Enti locali - Esercizi 2004 e 2005").

In virtù di tale novità, i revisori hanno l'**obbligo di trasmettere alla magistratura contabile una relazione, seguendo le "linee guida" emanate annualmente dalla sezione delle Autonomie, che rappresentano un** contenuto minimo obbligatorio, certamente integrabile con ulteriori informazioni utili al controllo. (Le linee guida, specifica la legge, devono in ogni caso dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'Amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione (art. 1, co. 167, L. 266/2005)).

Esse sono **differenziate per tipologia di ente locale:**

- Comuni con popolazione inferiore ai 5 mila abitanti;
- Comuni con popolazione superiore ai 5 mila abitanti; Province

(La diversità tra Comuni con popolazione inferiore o superiore a 5.000 abitanti nasce dalla circostanza che i primi non sono tenuti al rispetto del patto di stabilità interno. Nell'analisi si fa riferimento alle linee guida per i Comuni oltre i 5 mila abitanti).

# **LINEE GUIDA sul BILANCIO PREVENTIVO 2009: CONTENUTI e NOVITA'**

- **deliberazione della sezione delle Autonomie 7 maggio 2009, n.6/AUT/2009/INPR. (S.O. G.U. 27.05.2009, n. 121 e consultabile anche sul sito della Corte dei Conti)**

**L'organo di revisione è obbligato a trasmettere le relazioni sottoscritte subito dopo l'approvazione del bilancio, entro il termine richiesto dalla sezione regionale di controllo competente, secondo un calendario che varia da Regione a Regione**

**Il Questionario si suddivide in due sezioni:**

- **la prima dedicata alle domande preliminari ;**
- **La seconda contenente i dettagli della situazione contabile e finanziaria dell'ente, composta di prospetti ed informazioni utili all'analisi più approfondita per singole "aree di controllo".**

**La prima sezione è composta di 26 domande finalizzate a segnalare, in via immediata, situazioni critiche;**

(Si segnala altresì che sono state eliminate le domande che riguardavano:

- la verifica del rispetto del patto di stabilità interno per l'anno precedente;
- del divieto di corrispondere compensi agli amministratori di enti locali che avevano assunto la carica di componente di organi di amministrazione in società partecipate (co. 718, art. 1, L. 296/2006);
- dell'entità massima dei compensi agli amministratori di società partecipate (co. 725, 726, 727 e 728, art. 1, L. 296/2006);
- del numero massimo dei consiglieri in società partecipate (co. 729, art. 1, L. 296/2006).

1. fra cui compare sempre al primo posto la segnalazione di eventuali irregolarità contabili che sono state rilevate, tali da poter incidere sugli equilibri del bilancio, accompagnata dall'indicazione delle misure correttive suggerite;

L'edizione 2009 ha ampliato questa parte con l'aggiunta di **nuove domande relativamente agli aspetti di seguito indicati** :

1. Operazioni di **cartolarizzazione effettuate dall'ente negli ultimi cinque anni: la Finanziaria 2003** (art. 84, L. 27 dicembre 2002, n. 289) ha esteso anche agli enti locali, nonché ai loro enti strumentali, la facoltà di effettuare operazioni di cartolarizzazione dei proventi derivanti dalla dismissione dei patrimoni immobiliari;
2. ricorso nel corso del 2009 al **leasing immobiliare in costruendo: si tratta di uno strumento** previsto dall'art. 160-bis, D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 per finanziare opere pubbliche;
3. avvio delle **procedure attuative dell'art. 13, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modif. con L. 4 agosto 2006, n. 248, relative all'eliminazione (cessione o scorporo), da parte delle società pubbliche di servizi strumentali costituite o partecipate da Regioni ed enti locali, delle attività incompatibili. Va ricordato, inoltre, che il milleproroghe (art. 20, co. 1-bis, D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, conv. con modif. con L. 27 febbraio 2009, n. 14) ha rinviato di un anno, cioè fino al 4 gennaio 2010, la data ultima per il suddetto adempimento.**
4. **nuovi affidamenti di servizi pubblici locali a rilevanza economica effettuati dopo il 25 giugno 2008 nel rispetto della procedura prevista dall'art. 23-bis, D.L. 25 giugno 2008, n. 112, conv. con modif. con L. 6 agosto 2008, n. 133;**
5. adozione del **piano triennale per la razionalizzazione delle dotazioni strumentali, anche informatiche, delle autovetture di servizio, ecc.,** previsto dall'art. 2, co. 594, L. 24 dicembre 2007, n. 244: il piano deve essere aggiornato e deliberato annualmente, in sede di approvazione del bilancio di previsione; a consuntivo poi, le Amministrazioni trasmettono una relazione agli organi di controllo interno e alla sezione regionale della Corte dei conti competente;

L'edizione 2009 ha ampliato questa parte con l'aggiunta di **nuove domande relativamente agli** aspetti di seguito indicati :

6. riduzione della **spesa prevista per il personale e per la contrattazione integrativa nel 2009**: ai sensi dell'art. 1, co. 557, legge Finanziaria 2007, come integrato dall'art. 76, co. 1, D.L. 112/2008. (La materia della spesa del personale è diversificata a seconda che gli enti siano soggetti o meno al patto.)
7. Il quesito relativo alla contrattazione integrativa mira al monitoraggio da parte della Corte dell'andamento di una delle leve a disposizione degli enti locali (sia soggetti al patto che non) per il contenimento della spesa di personale;
8. quantificazione del **minor gettito Ici abitazione principale 2009 in coerenza con il minor gettito accertato per l'anno 2008**;
9. **divieto di aumento dei tributi locali (esclusa Tarsu): art. 1, co. 7, D.L. 27 maggio 2008, n. 93, conv. con modif. con L. 24 luglio 2008, n. 126**;
10. approvazione del **programma relativo ad incarichi esterni previsto dall'art. 42, co. 2, lett. b)**, Tuel, ai sensi dell'art. 3, co. 55, Finanziaria 2008, e indicazione del **limite massimo della spesa per incarichi previsto nel bilancio di previsione 2009**;
11. **piano delle alienazioni e delle valorizzazioni immobiliari secondo la procedura di cui all'art. 58, D.L. 112/2008**: che prevede un apposito piano per poter procedere al riordino, gestione e valorizzazione del patrimonio immobiliare, adottato dalla Giunta e deliberato in via definitiva dal Consiglio in sede di approvazione del bilancio di previsione oppure successivamente.

**La seconda parte del questionario si articola nella versione 2009 in 9 paragrafi:**

- **1. verifica degli equilibri e vincoli di bilancio;**
- **2. organismi partecipati;**
- **3. verifica della capacità di indebitamento;**
- **4. verifica del rispetto del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, ultimo comma, Costituzione;**
- **5. rispetto del patto di stabilità interno;**
- **6. spese per il personale;**
- **7. gettito Ici e trasferimenti compensativi;**
- **8. variazioni aliquote tributi locali;**
- **9. piano alienazioni e valorizzazioni immobiliari.**

In questa sezione le **nuove linee guida mostrano alcuni correttivi e delle semplificazioni:**

1. la sezione 1 non presenta più il prospetto relativo alla situazione di cassa degli ultimi tre anni;
2. la sezione 2 conferma il prospetto delle risorse dell'ente a favore degli organismi partecipati;
3. mentre sono stati cancellati i prospetti relativi alle - partecipate totali, alle ricapitalizzazioni, alle esternalizzazioni;
4. la sezione 4.2 relativa all'utilizzo di strumenti di finanza derivata in essere richiede le sole informazioni relative ai flussi ed al valore complessivo – di estinzione indicato dall'Istituto di credito contraente al 31 dicembre 2008;
5. la sezione 5 sul Patto di stabilità interno vede aggiunti due nuovi punti per gli enti commissariati e per gli enti di nuova istituzione; inoltre per - tutti gli enti, si chiede di indicare la percentuale di miglioramento/peggioramento applicata al saldo 2007 e la dimostrazione della coerenza delle previsioni del bilancio 2009 con gli obiettivi del Patto di stabilità, nonché l'utilizzo della clausola di salvaguardia da parte degli enti con saldo finanziario 2007 di competenza mista negativo;
6. La sezione 6 per la spesa del personale oltre ad alcune modifiche ai prospetti, contiene nuove domande riguardo al personale collegato all'ente - locale ed utilizzato in organismi partecipati sui capitoli "classici" (dal n. 1 al n. 6), sugli aspetti collegati con la situazione di cassa, le partecipate, gli *swap*, *il patto di stabilità*, *la spesa di personale*.

Mentre le novità più significative riguardano l'ingresso di **nuovi temi che entrano a far parte dei questionari**, (dal n. 7 al n. 9).

7. Sull'Ici i **Comuni devono indicare il gettito ed i trasferimenti compensativi, per questo si richiedono: gli accertamenti di competenza e le riscossioni per il triennio 2006/2008, suddivisi in gettito ordinario ed in gettito derivante dal recupero dell'evasione; la serie storica triennale dell'aliquota applicata ai fabbricati utilizzati come abitazione principale; la quantificazione della previsione del minor gettito Ici 2009 iscritta fra i trasferimenti statali e della previsione del gettito Ici 2009.** Per questi dati si potrà beneficiare della certificazione presentata entro il 30 aprile 2009, sia alla Prefettura sia alla competente sezione regionale della Corte dei conti.
8. La parte dedicata alle **variazioni delle aliquote tributi va compilata ovviamente solo se si è** proceduto in tal senso, indicando gli estremi dei provvedimenti e delle variazioni.
9. Infine, l'ultimo punto inserito è relativo al **piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari**, in merito al quale si chiede di indicare gli estremi dei relativi atti di approvazione di Giunta e di Consiglio, le risorse omplessive previste nel piano e la destinazione delle stesse (investimenti, riduzione indebitamento, finanziamento disavanzo, copertura debiti fuori bilancio).

# RESPONSABILITA' dell'ORGANO di REVISIONE per MANCATO INVIO delle RELAZIONI

Nell'ipotesi di **mancato invio della relazione**, la Corte dei conti segnala al Consiglio dell'ente la grave inadempienza, per violazione di un obbligo di legge, (L'invio alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti delle relazioni indicate dal co. 166, art. 1, legge Finanziaria 2006 - si legge nella delib. 63/2008 della Sezione Abruzzo – non costituisce un mero adempimento formale, scevro di qualsiasi implicazione, ma costituisce un elemento conoscitivo importante, che concorre a consentire alla sezione regionale di svolgere al meglio la sua funzione di servizio nei confronti dell'Assemblea elettiva. Coadiuvare la Corte dei conti in questa funzione, per l'organo di revisione contabile, vuol dire corrispondere anche all'obbligo di collaborazione verso il Consiglio, prescritto dal già richiamato art. 239, Tuel.) **con la Conseguenza che possono** essere adottate le iniziative, ai sensi dell'art. 235, co. 2, D.Lgs. 267/2000. (L'art. 235, co. 2, D.Lgs. 267/2000 recita che "il revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'art. 239, co. 1, lett. d).") Si fa peraltro presente che in **alcuni casi la sezione controllo ha inviato la deliberazione con la** quale veniva segnalata al Consiglio comunale l'**inadempienza anche alla procura regionale della** stessa Corte.

# **RESPONSABILITA' dell'ORGANO di REVISIONE per MANCATO INVIO delle RELAZIONI**

Sul punto va altresì segnalato che la magistratura contabile del Molise (deliberazione 1/2009) ha **anche disposto, oltre alla segnalazione al Consiglio comunale per l'eventuale adozione delle** misure nei confronti del collegio dei revisori, **la segnalazione del comportamento omissivo dei revisori al Ministero della giustizia, al Consiglio dell'ordine professionale competente e dalla locale Prefettura, affinché adottino i provvedimenti di rispettiva competenza.**

Funzionamento del controllo di regolarità contabile e finanziaria Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti - secondo la normativa (art. 1, co. 168, L. 23 dicembre 2005, n. 266) - qualora accertino, anche sulla base delle relazioni degli organi revisione, **comportamenti difforni dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto.**

# deliberazione 3/AUT/2009, sezione delle Autonomie: Esame preventivi 2007

E' interessante a questo punto leggere il funzionamento di questi controlli attraverso la **fotografia** che risulta definitivamente scattata sui controlli già completati sui bilanci degli anni passati.

Ciò è possibile poiché, mentre parte la quarta edizione dei questionari, sono stati resi noti i **risultati degli esami sui preventivi 2007 (deliberazione 3/AUT/2009, sezione delle Autonomie)**.

Nel **concreto, una volta esaminate le relazioni dei revisori e assunta l'eventuale ulteriore** documentazione, le sezioni regionali, dopo aver attivato il **contraddittorio con gli enti, procedono all'emissione della pronuncia. In essa è contenuto anche l'invito all'ente ad adottare le eventuali misure correttive** indicando in alcuni casi un **termine per acquisire la Comunicazione delle** suddette misure.

Occorre mettere in luce la natura **collaborativa del controllo, che non è diretto a sanzionare** comportamenti, ma ad ottenere che gli stessi organi rappresentativi degli enti locali provvedano a tutelare l'equilibrio del loro bilancio.

Le **pronunce sono indirizzate ai Consigli comunali o provinciali; da sottolineare che solo in alcune sezioni regionali sono state inviate anche all'organo di revisione (in altre l'invio a tale organo è avvenuto per conoscenza)**. In merito alla Comunicazione e divulgazione esterna, per favorire la più ampia accessibilità, è stato previsto l'**inserimento degli esiti del controllo sul sito Internet della Corte**.

Nella maggior parte dei casi, le sezioni hanno **graduato il contenuto della pronuncia**, distinguendo tra:

1. **gravi irregolarità** , (Il concetto di "gravi irregolarità contabili" riveste secondo quanto precisato dalla Corte dei conti un carattere ampio e residuale, essendo idonea ad intercettare tutti i potenziali comportamenti, suscettibili di alterare la sana gestione finanziaria. E' una fenomenologia più circoscritta rispetto all'ampio concetto di illegittimità amministrativa e riguarda l'articolazione e la tenuta delle scritture contabili rispetto alle quali i fatti economici, finanziari e patrimoniali in essi illustrati, sono collegati solo in base ad un rapporto di conformità-veridicità, principio base della correttezza contabile. Per assumere connotati di gravità, le ipotesi in esame devono essere in grado di pregiudicare l'equilibrio di bilancio o il raggiungimento degli obiettivi generali di finanza pubblica. Il carattere pregiudizievole, precisa la magistratura contabile, può anche non essersi verificato in concreto, ma essere valutato in astratto per la sua intrinseca capacità di generare rischi al conseguimento o al raggiungimento degli equilibri, al rispetto dei limiti di spesa o di indebitamento, con riguardo agli obiettivi di finanza pubblica) ;
2. **Irregolarità;**
3. **e criticità che costituiscono situazioni di rischio per gli equilibri di bilancio**, da sottoporre ad attento monitoraggio.

(Non si può fare a meno di notare come la scena del primo triennio di applicazione delle linee guida sia ancora dominata dall'eterogeneità dei comportamenti adottati dalle sezioni di controllo. La stessa sezione delle Autonomie si interroga su eventuali profili di armonizzazione della procedura: su aspetti quali la definizione delle gravi irregolarità che si ripetono negli anni, l'individuazione dei casi in cui è utile emettere una pronuncia, rispetto a quelli in cui l'istruttoria può chiudersi in altre forme e così via.)

# Irregolarità più significative

- mancato rispetto del patto;
- il superamento, nelle previsioni di bilancio, del tetto imposto dalla legge Finanziaria per le spese di personale, che si è manifestata in molti Comuni di minori dimensioni non soggetti al patto di stabilità;
- l'iscrizione nel preventivo dell'avanzo di amministrazione presunto per la copertura di spese d'investimento, prassi diffusamente seguita dagli enti locali. (L'art. 187, c. 3, Tuel prevede che "nel corso dell'esercizio al bilancio di previsione può essere applicato, con delibera di variazione, l'avanzo di amministrazione presunto derivante dall'esercizio immediatamente precedente con la finalizzazione di cui alle lett. a), b) e c) del c. 2. Per tali fondi l'attivazione delle spese può avvenire solo dopo l'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, con eccezione dei fondi, contenuti nell'avanzo, aventi specifica destinazione e derivanti da accantonamenti effettuati con l'ultimo consuntivo approvato, i quali possono essere immediatamente attivati".)

# Irregolarità più significative

- l'irregolare raggiungimento degli equilibri finanziari per sovrastima delle poste attive presunte laddove la percentuale di aumento sull'esercizio precedente risultasse superiore al 10% oppure per la prevista copertura di spese correnti continuative con entrate di natura straordinaria (come ad esempio i proventi da edilizia permessi da costruire e da contravvenzioni al codice della strada).
- Si è ritenuto che la spesa per la **ricostituzione del capitale sociale integralmente eroso dalle perdite subite dalle partecipate da enti locali non può inquadrarsi come spesa d'investimento**, poiché non comporta alcun effettivo e concreto incremento del capitale sociale, come avverrebbe, invece, nel caso di aumento di esso. (Ne consegue che l'esatta collocazione in bilancio della spesa per l'operazione di ricapitalizzazione deve individuarsi tra la spesa corrente e precisamente al titolo I (intervento 8) relativo agli oneri straordinari della gestione corrente)
- Sempre in tema di partecipate è stata poi ritenuta **non conforme a criteri di sana gestione finanziaria l'operazione di ricapitalizzazione di una partecipata in perdita finanziata con entrate derivanti da alienazioni di beni patrimoniali, poiché il depauperamento del patrimonio dell'ente si ricollega ad una spesa corrente.**
- E' stata altresì rilevata come **ipotesi d'irregolarità contabile l'imputazione in bilancio di entrate e spese in difformità rispetto alle regole di classificazione vigente, anche quando è** ininfluente ai fini della corretta costruzione degli equilibri di bilancio. Dette regole, infatti, non solo costituiscono corollario dei principi di trasparenza, completezza e stabilità dei conti, ma sono pure **funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici, valore** meritevole in sé di tutela per la veritiera rappresentazione degli andamenti generali di finanza pubblica.

# Irregolarità più significative

- Infine costituisce altra ipotesi di **grave irregolarità contabile il superamento del limite quantitativo** posto dall'art. 204, Tuel in materia di indebitamento. (Sono state mosse osservazioni anche a proposito di "contratti derivati"; i maggiori problemi riscontrati sono legati: alla durata, all'ammortamento delle somme, alle condizioni di applicazione dei tassi, ai costi di remunerazione dei servizi degli intermediari finanziari (spesso occulti) e alla destinazione dei fondi incassati. Sotto tale profilo i flussi differenziali positivi generati dai contratti di swap sono da considerarsi entrate straordinarie che andrebbero prudenzialmente accantonate per fronteggiare, nel medio-lungo periodo, il pagamento di eventuali flussi differenziali negativi, anziché essere utilizzati nella copertura di spese correnti ripetitive. L'upfront, in quanto entrata straordinaria è da allocare correttamente al tit. IV, in quanto riguarda la rimodulazione del debito precedentemente contratto per investimento.)
- E' stata altresì rilevata come **ipotesi d'irregolarità contabile l'imputazione in bilancio di entrate e spese in difformità rispetto alle regole di classificazione vigente, anche quando è** ininfluente ai fini della corretta costruzione degli equilibri di bilancio. Dette regole, infatti, non solo costituiscono corollario dei principi di trasparenza, completezza e stabilità dei conti, ma sono pure **funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici, valore** meritevole in sé di tutela per la veritiera rappresentazione degli andamenti generali di finanza pubblica.

inserite nella bozza della carta delle Autonomie.

- **L'ampliamento dei compiti assegnati all'organo di revisione è un fenomeno che va oltre i controlli aggiunti dai co. 166-168, art. 1, Finanziaria 2006. Le normative che si sono succedute negli ultimi anni hanno assegnato ai revisori degli enti locali **controlli, verifiche e certificazioni obbligatorie ulteriori rispetto a quelle previste dal Tuel che spaziano dalle esternalizzazioni con costituzione di nuove società o altri organismi alla programmazione del personale, al conto annuale ed alla contrattazione decentrata integrativa, dal patto di stabilità interno al modello 770, dai debiti fuori bilancio agli incarichi esterni, dai piani di razionalizzazione delle dotazioni strumentali al ricorso ai mercati finanziari, dalle certificazioni di bilancio a quelle sull'Ici (abitazione principale e immobili D).****

### INSERITE NELLA BOZZA DELLA CARTA DELLE AUTONOMIE.

- **Ed il fenomeno non è destinato ad arrestarsi**, basti pensare che la bozza di regolamento attuativo della riforma dei servizi pubblici, previsto dall'art. 23-bis, D.L. 112/2008 introduce a carico dei revisori, nei casi di affidamento della gestione di servizi pubblici locali in *house*, *la vigilanza sul contratto di servizio*. **Mentre lo schema del disegno di legge recante disposizioni in materia di organi e funzioni degli enti locali**, semplificazione e razionalizzazione dell'ordinamento e carta delle autonomie locali (Nel testo si fa riferimento alla bozza del 15 maggio 2009) **amplia fortemente i pareri obbligatori dell'organo di revisione previsti dal Tuel**. Dove vengono introdotti pareri obbligatori, da rendere secondo le modalità stabilite dal regolamento dell'ente, su: **gli strumenti di programmazione economico-finanziaria; le modalità di gestione dei servizi e le proposte di costituzione o partecipazione ad organismi esterni; le proposte di ricorso all'indebitamento; le proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa; le proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni; le proposte di regolamento di contabilità economato-provveditorato, patrimonio e applicazione tributi locali**. (Inoltre si prevede un ulteriore controllo periodico trimestrale della regolarità amministrativa e contabile della gestione diretta ed indiretta dell'ente; vigilanza sull'osservanza di leggi, statuto e regolamenti dell'ente, verifica della regolare tenuta della contabilità, la consistenza di cassa e l'esistenza dei valori e dei titoli di proprietà. L'ulteriore modifica delle funzioni dell'organo riguarda la previsione dell'obbligo di invio all'organo di revisione, da parte della Corte dei conti, dei rilievi e delle decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente)

**INSERITE NELLA BOZZA DELLA CARTA DELLE AUTONOMIE.**

**Le linee guida si confermano uno strumento importante per il sistema delle autonomie locali: sia per gli attori istituzionali (Sindaco e Presidente della Provincia, consiglio, organo di revisione degli enti locali, responsabile finanziario) sotto il profilo del controllo e della garanzia sulla regolarità contabile e Finanziaria, sia per tutti coloro che sono interessati a conoscere lo stato di salute della finanza pubblica locale. Il volto dei formulari traccia i temi di riflessione che si apriranno nei prossimi mesi, così come i risultati dei controlli chiusi rappresentano un "bagaglio" di informazioni preziose. Infine, non si può fare a meno di mettere in evidenza che fra le modifiche che spuntano nella bozza della carta delle Autonomie compare anche l'inserimento del nuovo co. 3-bis all'art. 234, Tuel che introduce la facoltà nei Comuni con popolazione compresa tra 5 mila e 15 mila abitanti (I comuni compresi nella fascia indicata sono 1.601 circa il 20% - dati censimento 2001) di affidare, secondo i criteri definiti dallo statuto, la revisione economico- finanziaria ad un collegio composto di tre membri, anziché ad un revisore unico. L'auspicio è che, alla luce del rafforzamento del ruolo e dei compiti assegnati all'organo di revisione, la maggior parte degli enti si possa avvalere (sempre che la proposta di disegno di legge venga confermata) di un organo collegiale.**

# Il Controllo del Revisore

Legge 14.01.1994 n. 20 come modificato dal D. L. 23.10.1996 n. 543 convertito con  
modificazioni nella Legge 20.12.1996 n. 639.

- **Art. 1 :** La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica **è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave** ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. **Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi;**
- **Art. 1 bis: Nel giudizio di responsabilità,** fermo restando il potere di riduzione, **deve tenersi conto dei vantaggi comunque conseguiti dall'amministrazione o dalla comunità amministrata in relazione al comportamento degli amministratori o dei dipendenti pubblici soggetti al giudizio di responsabilità;**
- **Art. 1 ter: Nel caso di deliberazioni di organi collegiali la responsabilità si imputa esclusivamente a coloro che hanno espresso voto favorevole. Nel caso di atti che rientrano nella competenza propria degli uffici tecnici o amministrativi la responsabilità non si estende ai titolari degli organi politici che in buona fede li abbiano approvati ovvero ne abbiano autorizzato o consentito l'esecuzione;**
- **Art. 1 quater :** Se il fatto dannoso è causato da più persone, la Corte dei Conti, valutate le singole responsabilità, **condanna ciascuno per la parte che vi ha preso;**
- **1 quinquies – Nel caso di cui al comma 1 quarter i soli concorrenti che abbiano conseguito un illecito arricchimento o abbiano agito con dolo sono responsabili solidalmente.**

# Riepilogo

- La figura del Revisore negli Enti Locali rientra nella funzione dei pubblici ufficiali con le conseguenti responsabilità civili e penali.
- Eventuali irregolarità commesse nello svolgimento delle sue funzioni danno quindi luogo alla realizzazione di reati contro la Pubblica Amministrazione.
- Lo svolgimento delle funzioni del Revisore deve avvenire con la diligenza del mandatario.
- Le verifiche devono essere il più possibile approfondite e meticolose
- La responsabilità dei Revisori nello svolgimento di tale funzione è oggi, più di ieri, maggiormente rilevante essendo venuto meno il controllo esterno dei Co.Re.Co
- Svolgere diligentemente i propri compiti significa rispondere di fronte a qualsiasi titolo di irregolarità, indipendentemente dalla gravità, che cagioni un danno patrimoniali
- Nel caso di danno economico derivante da inosservanza dolosa o colposa degli obblighi di servizio, autonomamente o in concorso, l'organo di revisione è chiamato dinanzi alla giurisdizione contabile per il risarcimento del danno patrimoniale arrecato

# Potenziali Reati Penali del Revisore

**Falso ideologico:** L'art. 479 c.p. fa riferimento ai comportamenti del pubblico ufficiale che attesta falsamente fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità

**Abuso d'ufficio:** L'art. 323 c.p. concerne il pubblico ufficiale che abusa del proprio ufficio al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto vantaggio non patrimoniale o per arrecare ad altri un danno ingiusto

**Rifiuto atti d'ufficio. Omissione:** L'art. 328 c.p. sanziona il comportamento del pubblico ufficiale che indebitamente rifiuta o omette un atto del suo ufficio

**Omessa denuncia di reato:** L'art. 361 c.p. prevede l'obbligo di denuncia per i reati di cui il pubblico ufficiale abbia avuto notizia nell'esercizio o a causa delle sue funzioni

**Rivelazioni segreti d'ufficio:** L'art. 326 c.p. punisce il pubblico ufficiale che con la violazione dei doveri inerenti alle proprie funzioni o con l'abuso della sua qualità rivela o agevola la conoscenza di notizie d'ufficio. Non rileva ovviamente il caso di denuncie di gravi irregolarità all'ente.

# Riepilogo

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

# Presupposti del danno erariale

**La responsabilità patrimoniale in generale:** fa riferimento a un danno economico o ad un pregiudizio arrecato all'ente a seguito di comportamenti commissivi od omissivi dell'organo di vigilanza;

**Il danno erariale può derivare da:**

- Danno diretto (es. perdita/sottrazione di un bene);
- Danno indiretto (es. l'Amministrazione risarcisce un terzo del danno causato dal dipendente).

**Tipologie:**

- Responsabilità amministrativa;
- Responsabilità contabile.

# Responsabilità Amministrativa

**Responsabilità patrimoniale** derivante da inosservanza colposa degli obblighi di servizio che ha cagionato un danno economico all'amministrazione

**Elementi costitutivi di danno erariale:**

- Esercizio della funzione (nesso di causalità);
- Colpa grave;
- Evento dannoso (eventus damni).

Es.: pareri obbligatori e/o vincolanti

# Responsabilità Contabile

- **Responsabilità patrimoniale** Responsabilità patrimoniale derivante da maneggio di cose e valori dell'ente

## **Elementi costitutivi di danno erariale:**

- Esercizio della funzione (nesso di causalità);
- Colpa grave;
- Evento dannoso (eventus damni).

Es.: verifica agenti contabili.

# Fattispecie potenzialmente portatrici di danno erariale

## **Riconoscimenti di debiti fuori bilancio derivanti da:**

- Sentenza passata in giudicato;
- Transazioni giudiziali e stragiudiziali
- Copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni;
- Ricapitalizzazione di società costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
- Procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- Acquisizione di beni o servizi senza l'osservanza delle disposizioni sull'impegno di spesa;

## **Adozione di provvedimenti oltre la scadenza di legge;**

### **Variazioni di bilancio;**

### **Indebitamento irrituale;**

### **Mancanza o mancato aggiornamento dell'inventario dei beni;**

### **Cancellazione di residui attivi;**

### **Dissesto finanziario.**

**La Prescrizione: Art. 1 comma 2 Legge 14.01.1994 n. 20 come modificato dal D. L. 23.10.1996 n. 543 convertito con modificazioni con la Legge 20.12.1996 n. 639**

“Il diritto al risarcimento del danno si prescrive in ogni caso in cinque anni, decorrenti dalla data in cui si è verificato l’evento dannoso, ovvero, in caso di occultamento doloso del danno, dalla data della sua scoperta”

L’inizio del periodo prescrizione non è dato dal semplice compimento di una condotta trasgressiva degli obblighi di servizio, ma al verificarsi del “danno” cioè il nocumento patrimoniale dell’ente pubblico unito alla condotta illecita;

Il termine iniziale del periodo prescrizione non deve essere individuato al momento della conoscenza ma in quello della conoscibilità dei fatti da parte dell’organo dell’amministrazione che ha obbligo di denuncia

In altre parole per individuare il momento di inizio del periodo prescrizione non ha rilievo l’ignoranza (colpevole o meno) ma la conoscibilità in base agli obblighi di servizio

In caso di occultamento doloso del danno, il termine prescrizione inizia a decorrere dalla data di scoperta del danno

L’occultamento rappresenta un obiettivo impedimento per l’esplicarsi della tipica attività di controllo del revisore

# La Denuncia alla Corte dei Conti

**Presupposto:** La normativa vigente prescrive l'obbligatorietà della denuncia di fatti "che diano luogo a responsabilità". Il presupposto affinché sorga l'obbligo è il verificarsi di un fatto dannoso per la finanza pubblica. Non si deve trattare di ipotesi di danno. L'obbligo di denuncia si concretizza con l'inizio del termine di prescrizione.

# Soggetti obbligati alla denuncia

## **Soggetti obbligati alla denuncia:**

Rispondono del danno erariale coloro che, con l'aver "omesso o ritardato la denuncia", abbiano determinato la prescrizione del diritto al relativo risarcimento. Diventa quindi importante individuare i soggetti obbligati alla denuncia, pur permanendo aree di certezza interpretativa, essi dovrebbero essere:

- Segretario Generale;
- Direttore Generale;
- Capo Servizio;
- Dirigenti con compiti ispettivi;
- Responsabile del procedimento;
- Revisori;
- Organo straordinario di liquidazione (dissesto finanziario).

## ***In generale:***

- Al soggetto organizzativo sovraordinato all'autore del fatto dannoso.
- Ai soggetti che, in virtù della loro attribuzione (ragioni d'ufficio), possono venire a conoscenza del fatto dannoso

# Denuncia da parte dei Revisori

Gli organi di revisione, se nell'esercitare le proprie funzioni istituzionali rilevano un fatto illecito produttivo di danno, ovvero dovevano rilevarlo con la normale diligenza, sono tenuti a darne comunicazione alla procura territorialmente competente, quando vi sia stata omissione da parte degli organi amministrativi.

# Contenuto della Denuncia: in generale

La denuncia di danno non consiste in una mera trasmissione di atti ma deve concretarsi in un documento che contenga le indicazioni prescritte dalla legge.

In difetto la segnalazione è del tutto inidonea a realizzare, sul piano sostanziale, il reale assolvimento dell'obbligo sancito dalla legge.

Gli accertamenti non possono essere rinviati ad ulteriori indagini.

La denuncia deve avere come caratteristica la completezza

# Contenuto della Denuncia: in particolare

- Indicazione del fatto con la precisazione delle violazioni;
- L'importo del danno subito dall'erario (se conosciuto) ovvero i dati in base ai quali emerga la certezza dello stesso benché ne sia incerta la quantificazione;
- Indicazione delle generalità complete e dei domicili attuali dei dipendenti la cui attività si sia posta in rapporto causale con l'evento dannoso. (Non deve trattarsi di valutazione delle responsabilità personali, ma della individuazione dei soggetti a cui sia presuntivamente imputabile l'evento lesivo . Se esistono difficoltà di individuazione la denuncia deve esplicitarle).
- Indicazione se il pregiudizio patrimoniale incida o meno sui conti giudiziali, a denaro o a materia. In caso positivo devono essere indicate le generalità dell'agente contabile con l'indicazione della resa del conto. (Compilazione del deconto da inviare anche all'agente)

# Tempi della denuncia

- La denuncia deve avere come caratteristica l'immediatezza;
- Questa si deve però sposare con la completezza.

(Il ritardo della denuncia può avere rilievo giuridico ogni qualvolta la denuncia pervenga alla Procura in modo da non consentire gli adempimenti necessari all'attivazione della procedura prima della scadenza Prescrizionale).

# Procedura semplificata della Denuncia

Rapporto denuncia periodico dei danni patrimoniali subiti. (Una scheda per ciascuna vicenda) . Riguarda:

- Caso fortuito;
- Forza maggiore;
- Circolazione di veicoli in caso di mancato risarcimento totale o parziale dovuto a:
  - Circolazione in senso vietato;
  - Velocità pericolosa;
  - Inosservanza segnali di arresto;
  - Violazione divieti di sorpasso;
  - Investimento di pedoni;
- Perdita, danneggiamento, distruzione di un bene in consegna a funzionari responsabili

# TECNICHE OPERATIVE PER L'ATTENUAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE

- Compilazione Verbale del Revisore o del Collegio dei Revisori;
- Verbalizzazione delle tecniche motivate di campionamento (principio della materialità , intervallo di confidenza , risk analysis ..);
- Circolarizzazione;
- Tests di verifica di primo e secondo livello;
- Controlli incrociati e/o di confronto

# Principio della Materialità in diritto

Il principio di materialità ha la sua [fonte](#) nella [Costituzione Italiana](#) e precisamente all' art. 25, il quale articolo parla di punibilità per un "... fatto commesso". Tale principio sancisce l'assenza del reato in mancanza di una volontà criminosa che si materializzi in un comportamento esterno. Vi è una massima che lo esprime "*cogitationis poenam nemo patitur*", il senso è che può considerarsi [reato](#) solo un comportamento umano che si estrinseca nel mondo esteriore, quindi che si possa percepire con i sensi.

La conseguenza è che non si possono considerare reati:

- gli atteggiamenti volontari semplicemente interni;
- quelle intenzioni meramente dichiarative (ad es. un proposito omicida che non si tradurrà mai in atti idonei ad uccidere);
- i modi di essere della persona (tratti caratteriali).

Non si può, quindi, essere puniti per aver pensato o elaborato mentalmente un reato ma, invece, è necessaria l'estrinsecazione di tale "pensieri" o "elaborazione" in un reale comportamento fattuale.

# Principio della Materialità in prassi

Nello svolgimento del lavoro il revisore deve valutare, con riferimento allo specifico incarico, la **significatività ( definizione della materialità) e la sua correlazione con il rischio di revisione.**

**Nei principi contabili IAS, un'informazione è significativa se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori da prendere sulla base del bilancio.**

Il principio di revisione internazionale ISA n. 320 stabilisce che: “una informazione è materiale se la sua omissione o la sua scorretta rappresentazione è in grado di influenzare le decisioni economiche di terzi utilizzatori prese sulla base del bilancio.....”.

La significatività dipende dalla dimensione e dalla natura della voce in esame da valutare nelle particolari circostanze della sua omissione o imprecisione. Per decidere se una voce o un insieme di voci è significativo, bisogna valutare insieme la natura e il valore della voce.

# Principio della Materialità in prassi

La materialità rappresenta una soglia od un punto limite piuttosto che una caratteristica qualitativa primaria dell'informazione. Tale soglia è rappresentata da un numero.

La base di calcolo principale è il risultato d'esercizio normalizzato depurato cioè dalle componenti straordinarie. In alcuni casi la materialità può essere calcolata sul patrimonio netto per quelle società in perdita o a break even oppure per alcune tipologie di lavoro la base di calcolo può essere rappresentata dai ricavi caratteristici o dalle attività correnti.

**La materialità per i lavori "riferiti"** che sono quei lavori , con riferimento a realtà multinazionali (es: Colgate, Abbott, Kuwait, etc) , per i quali il revisore non emette un giudizio sul bilancio d'esercizio o consolidato con una separata relazione di revisione ma emette un relazione interna ai revisori della holding. Nei lavori riferiti la materialità viene determinata secondo i seguenti parametri:

- Dal 5% al 10% risultato d'esercizio o consolidato normalizzato depurato cioè dalle componenti straordinarie
- Non oltre il 2% del patrimonio netto
- Non oltre il 2% delle attività correnti
- Dallo 0,5% al 3% sui ricavi caratteristici

La scelta dei parametri è strettamente collegata all'affidabilità del sistema di controllo interno della società , più affidabile è il sistema di controllo interno più alto sarà il parametro scelto e + alto sarà di conseguenza il valore della materialità.

**La materialità per i lavori "non riferiti"** che sono quei lavori per i quali il revisore emette un giudizio sul bilancio d'esercizio o consolidato con una separata relazione di revisione ma emette un relazione interna ai revisori la materialità viene determinata secondo i seguenti parametri:

- non oltre 1% del patrimonio netto per le società in perdita o a break even ;
- non oltre il 5% del risultato d'esercizio o consolidato normalizzato depurato cioè dalle componenti straordinarie

# Principio della Materialità in prassi

Il calcolo della materialità in tale ambito è coerente in applicazione del D.LGS 61/2001 sul falso in bilancio:

“....la punibilità è comunque esclusa se le falsità o le omissioni determinano una variazione del risultato economico di esercizio al lordo delle imposte, non superiore al 5% o una variazione del patrimonio netto non superiore all'1%. In ogni caso il fatto non è punibile se conseguenza di valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura non superiore al 10% da quella corretta”.

La materialità è espressione del GIUDIZIO del revisore.

Le finalità della materialità sono:

- Stimare il livello tollerabile di errore nel bilancio
- Assistere il revisore nella determinazione dell'ampiezza della revisione
- Assistere il revisore nella valutazione dell'impatto di errori sul bilancio nel suo complesso

La materialità rappresenta pertanto la base per pianificare il lavoro di revisione e per determinare i rischi a livello di conto e di errore potenziale.

**Nella fase di pianificazione del lavoro, il revisore definisce un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi.**

È necessario che il revisore consideri la possibilità di tanti errori di piccolo importo che tuttavia, nel loro insieme, possono influenzare significativamente il bilancio. Per esempio, un errore in una procedura di fine mese può essere l'indizio di un errore potenzialmente significativo, se tale errore si ripetesse ogni mese.

La significatività deve essere considerata quando il revisore:

- a) determina la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione e
- b) valuta gli effetti degli errori.

# Esempio di prescrizione

- 15.05.1988 – Evento del privato
- 15.11.1988 – Pagamento del Comune in sostituzione privato
- 15.11.1998 – Prescrizione del pagamento ed inizio del termine di prescrizione per il danno erariale
- 30.06.1999 – Cancellazione del residuo attivo
- 15.11.2003 – Prescrizione del danno erariale principale
- 15.11.2008 – Prescrizione del danno erariale causato dagli organi amministrativi o dai revisori

# Normativa di riferimento

- **COSTITUZIONE**: artt. 23; 53; 117; 119
- **LEGGI**: D.P.R. 10.01.1957 n. 3 “Testo Unico delle disposizioni concernenti lo statuto degli impiegati civili dello Stato”
- L. 19.05.1976 n. 335 “Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni”
- D. L. 23.10.1996 n. 543 convertito con modificazioni dalla Legge 20.12.1996 n. 639 “Disposizioni urgenti in materia di ordinamento della Corte dei Conti”
- Circolare del Procuratore Generale presso la Corte dei Conti Roma Prot. I.C./16 del 28.02.1998 “Denunce ai Procuratori Regionali presso le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei Conti”
- D. Lgs. 18.08.2000 n. 267 “Testo unico delle Leggi sull’ordinamento degli enti locali”;
- dall'art. 1, co. 166-168, Finanziaria 2006 (L. 23 dicembre 2005, n. 266) ;
- L. 131/2003 (art.7);
- Art. 53 c. 16 legge 23/12/2000 n. 388
- **PRASSI**: Principi contabili per gli enti locali emanati dell’Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali;
- Principi di revisione e di comportamento dell’organo di revisione negli Enti Locali del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Regionieri Commercialisti e successivi aggiornamenti