

# La revisione legale dei conti negli enti locali

## 1. Introduzione

La pietra miliare della riforma degli enti locali, in una prospettiva di processo inizia ledi innovazione, è la riforma del titolo V della parte II della Costituzione, operata con la legge costituzionale n. 3 del 2001.

Lo spartiacque ante riforma del 2001 è stata sicuramente la legge 142/1990. Prima di tale legge esisteva un'impostazione fortemente centralistica ed una forte limitazione dell'autonomia degli enti locali, permanendo in capo al governo centrale l'individuazione di cosa fosse legittimo e lecito nell'attività amministrativa degli enti locali e la disciplina delle forme in cui operare il controllo. Con la legge di riforma delle autonomie locali (l. 142/1990), si è assistito a numerose innovazioni, come ad esempio:

- l'abrogazione dei controlli di merito;
- la riduzione della tipologia di atti sottoposti al controllo preventivo di legittimità;
- la previsione di una differente composizione dei Coreco.

La legge del '90 ha sostanzialmente dato il "la" a tutta una serie di interventi normativi votati a distinguere l'attività di indirizzo, di pertinenza degli organi politici, e l'attività di gestione, riconosciuta di competenza degli organi burocratici (dirigenza); una normativa votata a svincolare i dirigenti dal preesistente rapporto di vera e propria subordinazione gerarchica rispetto alla classe politica, introducendo un rapporto diverso, di direzione politica e, conseguentemente, ampliando l'ambito dei poteri e delle responsabilità dirigenziali.

Ricordiamo:

- l. 20/1994, cui ha fatto seguito il d.lgs. 286/1999, con cui si è riformato il mondo dei controlli interni nella pubblica amministrazione;
- d.lgs. 77/1995, in materia dell'ordinamento finanziario e contabile;
- la l. 127/1997 (c.d. Bassanini 2):
  - ha ridotto ulteriormente l'ambito degli atti sottoposti al controllo obbligatorio;
  - ha modificato la disciplina relativa al controllo a richiesta di un certo numero di consiglieri;
- l. 265/1999 (c.d. Napoletano-Vigneri);
- d.lgs. 267/2000, Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali (TUEL).

La progressiva ispirazione dell'attività degli enti pubblici a principi privatistici di natura aziendale con un'impostazione caratterizzata dal rispetto dei canoni di efficienza, efficacia ed economicità (l. 241/1990) ha trovato una sua conferma, riguardo agli enti locali, nella disciplina introdotta dal d.lgs. 267/2000, che ha dato luogo all'introduzione di procedure di programmazione e controllo dell'intera attività gestionale.

**La programmazione si sviluppa attraverso vari strumenti:**

1. il Piano strategico di mandato;
2. l'annuale Piano dettagliato degli obiettivi (PDO);
3. l'annuale Piano esecutivo di gestione (PEG);
4. il bilancio di previsione annuale e i relativi allegati.

Il **Piano strategico di mandato** costituisce l'espressione degli obiettivi di fondo che nel corso del proprio mandato un'amministrazione intende perseguire; rappresenta l'espressione della mission che l'amministrazione intende realizzare nel corso della legislatura, attingendo al programma su cui si è incentrata la competizione elettorale.

Il **Piano dettagliato degli obiettivi**, approvato dalla giunta e predisposto ad opera del direttore generale dell'ente, racchiude gli obiettivi verso cui nel corso dell'anno è orientata l'azione dell'ente nei diversi settori di attività. Questo assume una particolare importanza nel processo di programmazione, in quanto evidenzia con riferimento all'arco temporale di riferimento "chi deve fare e cosa", offrendo un'articolazione degli obiettivi in una serie di azioni che dovranno verificarsi entro archi temporali prestabiliti.

Il **Piano esecutivo di gestione** evidenzia per ciascun centro di responsabilità gli obiettivi in termini finanziari da perseguire, le risorse assegnate e le responsabilità di gestione. Tale documento è predisposto dal direttore generale dell'ente, ed è oggetto di delibera da parte della giunta, che ha luogo successivamente all'approvazione da parte consiliare del bilancio annuale di previsione e dei relativi allegati.

Il **bilancio di previsione**, approvato dal consiglio sulla base di uno schema proposto dalla giunta, riassume riguardo all'esercizio finanziario di riferimento la programmazione finanziaria dell'ente e rappresenta l'atto basilare annuale in cui viene espresso l'indirizzo politico dell'organo di diretta emanazione del corpo elettorale.

Nel corso degli anni si è assistito alla perdita di importanza dei controlli preventivi di legittimità sui singoli atti, favorendo forme di controllo sull'attività e sui risultati che ne scaturiscono.

La normativa di riferimento per i controlli è costituita dal d.lgs. 286/1999 e dal d.lgs. 267/2000 che prevede quattro tipologie di controlli interni:

1. la valutazione e il controllo strategico;
2. il controllo di gestione;
3. la valutazione dei dirigenti;
4. il controllo di regolarità amministrativa e contabile.

La valutazione e il controllo strategico hanno la funzione di verifica del rispetto, nell'attività svolta, delle scelte fondamentali di programmazione dell'ente.

Il controllo di gestione rappresenta la più importante forma di controllo interno, un momento essenziale per l'applicazione agli enti locali della cultura "per obiettivi". Il controllo di gestione è la procedura volta alla verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati e consente la valutazione dell'efficienza, efficacia ed economicità dell'azione in corso.

La valutazione dei dirigenti ha per obiettivo quello di fornire un giudizio sulle doti manageriali dei soggetti valutati. L'esito di tale tipo di controllo è il presupposto per la determinazione di una componente del relativo trattamento economico, ricordando che comunque eventuali esiti negativi possono essere di base per l'avvio di procedimenti sanzionatori per responsabilità dirigenziale. Nell'eseguire queste valutazioni, sono esaminate:

1. la prestazione in relazione agli obiettivi assegnati;
2. la posizione dirigenziale e quindi il peso delle responsabilità;
3. il potenziale, cioè l'abilità del dirigente in generale.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è finalizzato ad assicurare la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa. La regolarità amministrativa viene espressa, con assunzione di responsabilità, da parte del dirigente del servizio interessato sulle proposte di deliberazione di giunta e di consiglio, ovvero direttamente con la sottoscrizione degli atti monocratici tipici dirigenziali (determinazioni). La regolarità contabile è invece di competenza del responsabile finanziario ed è espressa con il parere di regolarità contabile sulle proposte deliberative e con il visto di regolarità contabile, attestante la copertura finanziaria, per le determinazioni dirigenziali, che assumono in tal modo piena efficacia.

Ai controlli interni sopra descritti si aggiungono quelli esterni, ed in particolare i controlli della Corte dei Conti, attraverso:

- il controllo sulla gestione del bilancio delle amministrazioni pubbliche;
- il controllo sul funzionamento dei controlli interni alle stesse;
- i controlli di regolarità contabile e finanziaria, introdotti dalla legge finanziaria 2006 (l. 266/2005).

Il controllo sulla gestione è svolto rispetto agli enti locali dalle sezioni regionali della Corte territorialmente competenti. Si tratta di un tipo di controllo successivo e che riguarda sia gli aspetti di legittimità e regolarità delle attività svolte che i profili di efficienza, efficacia ed economicità della stessa. I destinatari ed i contenuti di tali controlli sono individuati in un apposito programma annuale predisposto da ogni sezione regionale. Tale tipo di controllo ha carattere globale ed è orientato alla valutazione del buon andamento della gestione complessiva dell'ente controllato. Si tratta quindi di un controllo collaborativo, di ausilio per il soggetto controllato, in quanto dal referto l'organo destinatario dello stesso potrà trarre impulso per processi di autocorrezione dei principi, delle linee guida dell'attività dell'ente.

Il controllo di regolarità contabile e finanziaria, introdotto dalla legge finanziaria 2006, consiste nel fatto che gli organi interni di revisione economico-finanziaria degli enti locali sono tenuti a trasmettere alle sezioni regionali di controllo apposite relazioni sul bilancio di previsione e sul rendiconto, redatte in conformità a linee guida previamente deliberate dalle articolazioni territoriali della Corte. Sulla base di tali relazioni, ove riscontrino gravi irregolarità di ordine contabile e gestionale, le sezioni regionali potranno sollecitare gli organi consiliari degli enti a porre in essere le necessarie misure correttive. La Corte dei Conti esercita altresì il controllo sugli equilibri di bilancio, in relazione alla verifica del rispetto del patto di stabilità interno e dei vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, segnatamente riguardo all'osservanza delle regole stabilite

annualmente in occasione della legge finanziaria.

Da quanto sopra emergono delle differenze tra controlli interni e controlli esterni sulla gestione:

- i controlli interni sono svolti da organi che promanano dal vertice dell'ente locale e
- perseguono delle finalità ben precise;
- i controlli esterni sono svolti dalla Corte dei Conti, che agisce in posizione di assoluta neutralità, di equidistanza tra gli enti locali e le altre componenti della Repubblica, in perfetta aderenza con la sua collocazione costituzionale tra gli organi ausiliari della stessa.

Dagli anni novanta, con la legge 142/1990, l'organo di revisione negli enti locali è divenuto un "supporto" all'azione amministrativa, nel perseguimento e miglioramento dell'efficienza, dell'efficacia e della economicità gestionale, acquisendo un ruolo da protagonista nel processo di cambiamento. Non solo l'attività dell'organo di revisione si è ampliata per disposizioni legislative, ma anche per una più incisiva e definita "disciplina comportamentale" contenuta nei Principi Contabili (predisposti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali) e nei Principi di Revisione (approvati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili).

L'organo di revisione negli enti locali è attualmente previsto e regolamentato dagli articoli 234-241 del TUEL. Tale organo, a differenza di quanto avviene per gli organi di controllo delle società private, svolge, accanto all'attività di vigilanza e controllo sulla regolarità contabile, un'attività di collaborazione con il Consiglio dell'Ente.

#### NORMATIVA DI RIFERIMENTO

TUEL (d.lgs. n. 267/2000)<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Articolo 234 - *Organo di revisione economico-finanziario*. 1. I consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane eleggono con voto limitato a due componenti, un collegio di revisori composto da tre membri.

2. I componenti del collegio dei revisori sono scelti:

- a) uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, il quale svolge le funzioni di presidente del collegio;
- b) uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti;
- c) uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri.

3. Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni dei comuni e nelle comunità montane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore eletto dal consiglio comunale o dal consiglio dell'unione di comuni o dall'assemblea della comunità montana a maggioranza assoluta dei membri e scelto tra i soggetti di cui al comma 2.

4. Gli enti locali comunicano ai propri tesorieri i nominativi dei soggetti cui è affidato l'incarico entro 20 giorni dall'avvenuta esecutività della delibera di nomina.

Articolo 235 - *Durata dell'incarico e cause di cessazione*. 1. L'organo di revisione contabile dura in carica tre anni a decorrere dalla data di esecutività della delibera o dalla data di immediata eseguibilità nell'ipotesi di cui all'articolo 134, comma 3, e sono rieleggibili per una sola volta. Ove nei collegi si proceda a 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. Si applicano le norme relative alla proroga degli organi amministrativi di cui agli articoli 2, 3 comma 1, 4 comma 1, 5 comma 1, e 6 del decreto legge 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 1994, n. 444.

2. 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'articolo 239, comma 1, lettera d).

3. Il revisore cessa dall'incarico per:

- a) scadenza del mandato;
- b) dimissioni volontarie;
- c) impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente.

Articolo 236 - *Incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori*. 1. 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.

2. L'incarico di revisione economico-finanziaria non può essere esercitato dai componenti degli organi dell'ente locale e da coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina, dai membri dell'organo regionale di controllo, dal segretario e dai dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato l'organo di revisione economico-finanziaria e dai dipendenti delle regioni, delle province, delle città metropolitane, delle comunità montane e delle unioni di comuni relativamente agli enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.

- composizione, durata, cause cessazione, incompatibilità e ineleggibilità, limiti all'affidamento degli incarichi
- funzionamento
- funzioni Statuto dell'ente

Regolamento di contabilità dell'ente

In particolare l'art. 234 del d.lgs. 267/2000, modificato dal comma 732 dell'art. 1 della

3. 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.

Articolo 237 - *Funzionamento del collegio dei revisori*. 1. Il collegio dei revisori è validamente costituito anche nel caso in cui siano presenti solo due componenti.

2. Il collegio dei revisori redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate.

Articolo 238 - *Limiti all'affidamento di incarichi*. 1. Salvo diversa disposizione del regolamento di contabilità dell'ente locale, ciascun revisore non può assumere complessivamente più di otto incarichi, tra i quali non più di quattro incarichi in comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, non più di tre in comuni con popolazione compresa tra i 5.000 ed i 99.999 abitanti e non più di uno in comune con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti. Le province sono equiparate ai comuni con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti e le comunità montane ai comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

2. L'affidamento dell'incarico di revisione è subordinato alla dichiarazione, resa nelle forme di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15, e successive modifiche ed integrazioni, con la quale il soggetto attesta il rispetto dei limiti di cui al comma 1.

Articolo 239 - *Funzioni dell'organo di revisione*. 1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:

- a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
- b) pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio. Nei pareri è espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'articolo 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione;
- c) 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;
- d) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;
- e) referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;
- f) verifiche di cassa di cui all'articolo 223.

2. Al fine di garantire l'adempimento delle funzioni di cui al precedente comma, l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione. Può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare e, se previsto dallo statuto dell'ente, alle riunioni dell'organo esecutivo. Per consentire la partecipazione alle predette assemblee all'organo di revisione sono comunicati i relativi ordini del giorno. Inoltre all'organo di revisione sono trasmessi:

- a) da parte dell'organo regionale di controllo le decisioni di annullamento nei confronti delle delibere adottate dagli organi degli enti locali;
- b) da parte del responsabile del servizio finanziario le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa.

3. L'organo di revisione è dotato, a cura dell'ente locale, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti.

4. L'organo della revisione può incaricare della collaborazione nella propria funzione, sotto la propria responsabilità, uno o più soggetti aventi i requisiti di cui all'articolo 234, comma 2. I relativi compensi rimangono a carico dell'organo di revisione.

5. I singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.

6. Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

Articolo 240 - *Responsabilità dell'organo di revisione*. 1. I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

Articolo 241 - *Compenso dei revisori*. 1. Con decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro del tesoro del bilancio e della programmazione economica vengono fissati i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori, da aggiornarsi triennialmente. Il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale.

2. Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente locale fino al limite massimo del 20 per cento in relazione alle ulteriori funzioni assegnate rispetto a quelle indicate nell'articolo 239.

3. Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente locale quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente sino al 10 per cento per ogni istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30 per cento.

4. Quando la funzione di revisione economico-finanziaria è esercitata dal collegio dei revisori il compenso determinato ai sensi dei commi 1, 2 e 3 è aumentato per il presidente del collegio stesso del 50 per cento.

5. Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante al revisore della comunità montana ed al revisore dell'unione di comuni si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, rispettivamente, al comune totalmente montano più popoloso facente parte della comunità stessa ed al comune più popoloso facente parte dell'unione.

6. Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante ai revisori della città metropolitana si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, al comune capoluogo.

7. L'ente locale stabilisce il compenso spettante ai revisori con la stessa delibera di nomina.

legge n. 296/2006, stabilisce che il Collegio dei revisori di un ente locale è un organo eletto dal Consiglio Comunale ed è composto nei comuni con popolazione inferiore ai 15.000 abitanti da un solo membro, mentre negli altri Comuni da tre componenti, che devono essere iscritti rispettivamente al registro dei revisori contabili, all'albo dei dottori commercialisti e all'albo dei ragionieri. L'organo di revisione dura in carica tre anni ed è rieleggibile per una sola volta.

L'art. 240 del TUEL definisce la responsabilità di questi soggetti, che devono rispondere della veridicità delle loro attestazioni, adempiere ai loro doveri con la diligenza del mandatario e conservare la riservatezza su fatti e documenti di cui hanno conoscenza a causa del loro ufficio.

Riguardo a quest'ultimo punto, l'art. 239 del d.lgs. 267/2000 elenca in modo dettagliato i compiti, le attività e i documenti che devono essere controllati e predisposti dai revisori contabili:

- attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
- espressione di pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio;
- 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;
- relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto;
- referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;
- verifiche di cassa;
- relazione della Corte dei Conti seguendo le linee guida emanate annualmente.

Ogni componente dell'organo di revisione collegiale ha il diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.

#### **DOCUMENTAZIONE PER IL REVISORE**

- *copia dello Statuto e del Regolamento di contabilità;*
- *copia dei verbali del precedente Revisore, compresa la relazione all'ultimo Conto Consuntivo ed il parere al bilancio di Previsione dell'anno in corso;*
- *stampa dei Residui distinta per anno di provenienza;*
- *breve relazione su eventuali contenziosi in corso (motivi, importi, stato della procedura, ecc.);*
- *elenco delle entrate e delle spese con carattere di eccezionalità;*
- *elenco dei beni patrimoniali locati (eventuale);*
- *elenco delle entrate e delle spese con carattere di eccezionalità;*
- *quadro analitico delle entrate e delle spese previste (o il conto economico preventivo) relativamente ai servizi con dimostrazione della percentuale di copertura (pubblici a*

*domanda e produttivi);*

- prospetto analitico delle spese di personale previste in bilancio;*
- prospetto delle spese finanziate con i proventi derivanti dalle sanzioni per violazione del codice della strada;*
- prospetto dei trasferimenti erariali (in assenza di comunicazione del Ministero, il prospetto dovrà indicare le modalità di calcolo utilizzate per la determinazione dei trasferimenti stessi iscritti in bilancio);*
- prospetto dimostrativo dei mutui e prestiti in ammortamento, con evidenza delle quote capitale e delle quote interessi;*
- elenco delle spese da finanziare mediante mutui e prestiti da assumere;*
- il preconsuntivo degli organismi totalmente partecipati o sottoposti al controllo dell'ente (o relazione dell'organo amministrativo sul risultato economico conseguibile nell'esercizio) (eventuale);*
- le disposizioni di legge che regolano la finanza locale, in particolare il TUEL;*
- i postulati dei principi degli enti locali ed il principio contabile n. 1 approvati dall'Osservatorio per la finanza e contabilità presso il Ministero dell'Interno;*
- lo statuto dell'ente, con particolare riferimento alle funzioni attribuite all'organo di revisione;*
- il regolamento di contabilità;*
- i regolamenti relativi ai tributi comunali;*
- il parere espresso dal responsabile del servizio finanziario, in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, iscritte nel bilancio annuale o pluriennale.*

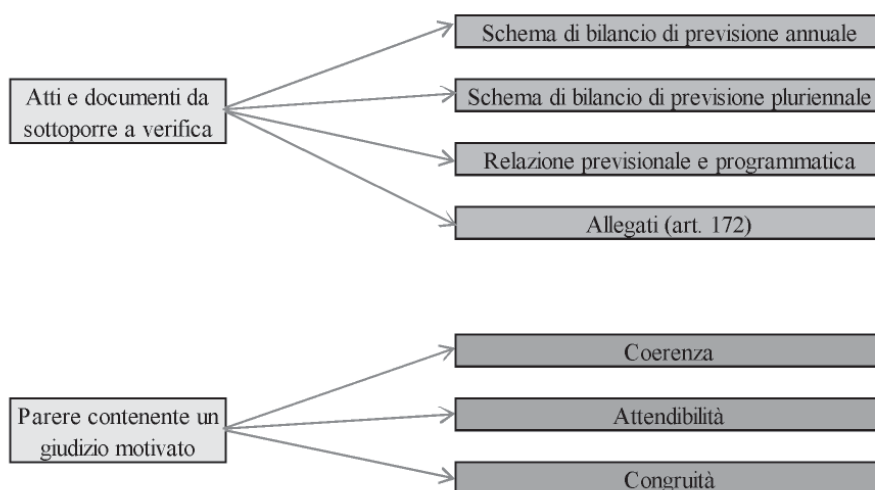
## **2. I controlli del revisore**

Il revisore in ogni esercizio deve eseguire dei controlli a campione nell'ambito di riferimento previsto dall'art. 239 del TUEL, redigendo appositi verbali, dei quali una copia dovrà essere trasmessa al Sindaco e al Presidente del Consiglio.

### **VERIFICHE PRELIMINARI**

- bilancio pluriennale;*
- relazione previsionale e programmatica predisposta dalla giunta comunale;*
- rendiconto dell'esercizio;*
- le risultanze dei rendiconti o dei conti consolidati dell'esercizio, della unione dei Comuni, delle aziende speciali, consorzi, istituzioni e società di capitale costituite per l'esercizio di servizi pubblici;*
- il programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale dei lavori pubblici;*
- la delibera della G.C. di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;*
- la delibera sulla verifica della quantità e qualità di aree e fabbricati da destinare a residenza, attività produttive e terziario e determinazione del prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;*
- la delibera di conferma o di aumento dell'aumento dell'addizionale comunale Irpef;*

- *le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio, le tariffe, le aliquote di imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;*
- *la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficiarietà strutturale;*
- *(per gli enti soggetti al patto di stabilità) prospetto contenente le previsioni annuali e pluriennali di competenza mista degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno (art. 77-bis, comma 12 della legge n. 133/2008);*
- *nota degli oneri e degli impegni finanziari derivanti dai contratti relativi a strumenti finanziari derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari anche derivati (art. 1, comma 383, legge n. 244/2007);*
- *piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari (art. 58, comma 1, della legge n. 133/2008);*
- *programma delle collaborazioni autonome di cui all'art. 46, comma 2, legge n. 133/2008 (eventuale);*
- *limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione (art. 46, comma 3, legge n. 133/2008).*



## GIUDIZIO MOTIVATO

- 1) LA COERENZA: riguarda la coerenza interna del bilancio e, in particolare, la conformità delle previsioni annuali e pluriennali agli atti fondamentali della gestione quali:
  - o indirizzi generali di governo (art.16, comma 2, legge 81/93);
  - o previsioni contenute negli strumenti urbanistici e relativi piani di attuazione;
  - o piani economico finanziari;
  - o piano di alienazione di aree e fabbricati.
- 2) L'ATTENDIBILITÀ delle entrate (verifica dell'accertabilità ed esigibilità delle previsioni di entrata).
- 3) LA CONGRUITÀ e compatibilità delle previsioni di spesa.



Il controllo della regolarità contabile deve porre l'attenzione principalmente alle procedure seguite per la gestione delle entrate e delle spese, procedendo in relazione al tipo di contabilità adottata. Quindi:

**a. Tenuta della sola contabilità finanziaria**

1. Verificare la regolarità, mediante controlli a campione, delle procedura di entrata e di spesa;
2. Verificare il rispetto del principio della competenza finanziaria nella rilevazione degli accertamenti e degli impegni e della conseguente formazione dei residui attivi e passivi;
3. Verificare che le spese siano state effettuate sulla base dell'esistenza di un idoneo impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione.
4. Attestare, in merito alle acquisizioni delle entrate, l'effettuazione delle spese e il rispetto delle regole della gestione finanziaria; in particolare:
  - i. impegni decaduti;
  - ii. gestione dei residui;
  - iii. riaccertamento dei residui.

A riguardo un controllo di particolare importanza può essere attuato esaminando i residui del TITOLO V dell'Entrata (Accensione di prestiti). La contrazione di mutui rappresenta la principale forma di finanziamento degli Enti Locali.

**b. Tenuta della contabilità parallela finanziaria ed economica e Tenuta della contabilità integrata**

1. Effettuare tutti i controlli di cui sub a);
2. Effettuare controlli a campione sui centri di costo o di servizio;
3. Attestare:
  - che le rilevazioni della contabilità finanziaria siano state eseguite in ordine cronologico, con tempestività ed in base alla documentazione debitamente controllata;
  - che le fatture siano state registrate, ai fini IVA, in tempo debito, evidenziando quelle rilevanti ai fini commerciali (Irap metodo produttivo);
  - che, dove è tenuta una contabilità economica, le rilevazioni contabili finanziarie, vengano imputate ai costi e ricavi economici per singoli servizi, nel rispetto della competenza;
  - che i libri contabili siano tenuti nel rispetto della normativa in vigore.

***Il revisore deve collaborare con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento (art. 239 comma 1, lett. a):***

***\* la collaborazione dell'organo di revisione col Consiglio si esplica attraverso pareri, rilievi, osservazioni e proposte che si pongano l'obiettivo di conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione;***

***\* es. relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto.***

Ogni tre mesi devono essere eseguite le verifiche ordinarie di cassa (art. 223 TUEL) e le verifiche della gestione del servizio di tesoreria e delle gestione degli altri agenti contabili (economo, consegnatari, delegati speciali ecc.).

L'art. 223 del TUEL stabilisce che l'organo di revisione deve provvedere con cadenza almeno trimestrale ad operare le seguenti verifiche:

- verifica della gestione del servizio di Tesoreria, che deve tendere ad accertare l'esecuzione degli ordini di pagamento e di riscossione, le modalità di attivazione dell'eventuale anticipazione di cassa, la tipologia di servizio fornito agli utenti;
- verifica ordinaria di cassa, nella quale viene attestata la consistenza della cassa a quella data, attraverso l'analisi di tutte le movimentazioni monetarie avvenute nel trimestre da parte degli agenti contabili di cui all'art. 233, tra i quali riveste particolare importanza l'Economo comunale, preposto alla gestione delle spese minute per il funzionamento dei diversi uffici comunali.

***Il revisore, relativamente alla proposta di bilancio di previsione, ai documenti allegati e alle variazioni di bilancio, deve esprimere un motivato giudizio di:***

***\* congruità***

***\* coerenza***

***\* attendibilità contabile.***

***Il parere deve tenere conto, oltre che di ogni elemento utile, del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dei parametri di deficiarietà strutturale, l'organo consiliare, al quale è trasmesso il parere, dovrà adottare i provvedimenti conseguenti alle modifiche, integrazioni o azioni proposte dall'organo di revisione, oppure motivarne il non accoglimento.***

L'attività di vigilanza continuerà poi sugli adempimenti fiscali ovvero:

### **1. Obblighi come sostituto d'imposta**

- ✓ Se per le diverse tipologie di compensi o indennità corrisposte a terzi l'ente ha correttamente applicato la ritenuta a titolo di acconto o di imposta.
- ✓ Se si è provveduto al versamento all'Erario delle ritenute IRPEF effettuate ai dipendenti.
- ✓ Se si è provveduto al versamento dei contributi INPS.
- ✓ Se si è provveduto al versamento dei contributi INPDAP.
- ✓ Se è stato versato il contributo previdenziale.
- ✓ Se è stata presentata all'Inail la denuncia delle retribuzioni e versato il saldo dell'esercizio precedente, unitamente all'acconto.
- ✓ Se è stato provveduto entro la fine di ogni mese all'invio telematico all'Inpdap della Dichiarazione mensile analitica (Dma).
- ✓ Se è stato presentato il Mod.770, o Modello Unico.
- ✓ Se nel Modello 770, o Modello Unico, quanto indicato nei relativi quadri corrisponde con gli importi versati risultanti dalle singole certificazioni.
- ✓ Se nel caso di ritardato o omesso versamento è stato effettuato il ravvedimento nei termini.
- ✓ Se nel caso di ravvedimento sono state correttamente versati gli interessi e le

sanzioni dovute.

## 2. Adempimenti ai fini IVA

- ✓ Se l'IVA a credito verso l'Erario risultante dalle fatture di acquisto è stata rilevata solo al momento del pagamento (art. 6 d.P.R. n. 633/1972).
- ✓ Se per le cessioni e prestazioni rilevanti ai fini IVA è stata emessa nei termini regolare fattura, oppure annotato il relativo corrispettivo.
- ✓ Se si è provveduto alle liquidazioni mensili o trimestrali.
- ✓ Se si è provveduto ai versamenti mensili art. 27 d.P.R. n. 633/1972 o in caso di opzione per la liquidazione trimestrale.
- ✓ Se è stata presentata la dichiarazione annuale entro i termini di presentazione del modello unico.
- ✓ Se il credito risultante dalla dichiarazione IVA corrisponde al residuo attivo rilevato nel conto del bilancio.
- ✓ Se è stato versato l'acconto per l'ultimo periodo dell'anno in corso entro il 27/12.
- ✓ Se nel bilancio sono evidenziate le risorse e gli interventi rilevanti ai fini IVA.
- ✓ Se in caso di operazione attive esenti è stato effettuato il calcolo della convenienza per la contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 633/1972.
- ✓ Se nel caso di ritardato o omesso versamento è stato effettuato il ravvedimento entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione.
- ✓ Se nel caso di ravvedimento sono state correttamente versati gli interessi e le sanzioni dovute.

## 3. Adempimenti Irap

- ✓ È stata valutata la convenienza di optare per uno o più servizi rilevanti ai fini Iva per la determinazione della base imponibile con i criteri del valore della produzione netta.
- ✓ Unitamente alla convenienza è stata valutata la possibilità operativa di pervenire alla determinazione del conto economico del servizio o dei servizi classificato ai sensi dell'art. 2425 del c.c., ai fini della determinazione della base imponibile.
- ✓ L'opzione è stata esercitata con apposita determinazione del dirigente o responsabile del servizio, entro i termini del primo versamento annuale, nella quale sono espresse le valutazioni di cui ai punti precedenti.
- ✓ L'opzione espressa nell'esercizio precedente è stata segnalata nel quadro VO della dichiarazione annuale IVA.
- ✓ Si è tenuto conto che l'opzione esercitata nel passato vincola l'ente per un triennio.
- ✓ Ai fini Iva le attività optate sono rilevate con contabilità separata ex art. 36 del d.P.R. n. 633/1972.
- ✓ In sede di predisposizione del PEG, si è provveduto a definire un piano esecutivo di gestione specifico per il servizio o i servizi optati con la rilevazione dei fattori finanziari inerenti ed utilizzabili ai fini economici per la determinazione della base imponibile Irap.
- ✓ Ecc.

Il revisore, dopo aver preso visione dei nominativi assegnatari della gestione dei beni,

deve verificare la corretta amministrazione dei beni dell'Ente, anche tramite controlli a campione, e cioè che:

- i beni demaniali siano utilizzati da terzi mediante regolare atto di concessione, con il pagamento di un canone adeguato;
- i beni patrimoniali del comune siano regolarmente utilizzati da terzi (atto di concessione, affitto, comodato ecc.), assicurati, e che di essi è stato tenuto conto nel predisporre i programmi di manutenzione ordinaria e straordinaria;
- gli affitti percepiti siano adeguati alle disposizioni di legge (locazioni a carattere privato, ad equo canone, a convenzione ecc.). I canoni devono essere aggiornati tempestivamente in base alle norme di legge o se più favorevoli in base a norma contrattuali;
- siano state eseguite, tempestivamente, le procedure di esproprio per interesse pubblico.

I revisori devono inoltre verificare e controllare lo stato di avanzamento relativo al completamento degli inventari, per poter permettere una corretta ricostruzione dello stato patrimoniale.

#### La relazione del revisore

- e> Il contenuto essenziale della relazione al rendiconto è l'attestazione della corrispondenza del rendiconto (conto del bilancio, conto economico e conto del patrimonio) alle risultanze della gestione;
- e> L'attestazione ha valore di certificazione della conformità dei dati del rendiconto con i documenti contabili, gli inventari, i conti del tesoriere e degli altri agenti contabili
  - ./ art. 239 comma 1 lett. d): l'organo esecutivo approva lo schema di rendiconto e lo trasmette, unitamente alla proposta di deliberazione consiliare, al collegio dei revisori entro un termine tale da lasciare all'organo di revisione almeno 20 giorni per l'esame e la formulazione della relazione
  - ./ art. 227 comma 2: l'organo esecutivo deve mettere a disposizione del Consiglio, almeno 20 giorni prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto, gli allegati e la relazione dell'organo di revisione;
- e> Nella relazione, l'organo di revisione deve esprimere, comparando costi, modi e tempi dell'attività amministrativa, considerazioni e proposte che tendano a produrre miglioramenti qualitativi dei servizi.

Un controllo attento e puntuale nel corso dell'esercizio di tutti gli elementi sopraelencati, porta ad una corretta redazione del conto del patrimonio secondo il modello n. 20 approvato con d.P.R. n. 194/1996, per il quale i revisori devono verificare:

- 1) che siano stati rilevati i risultati della gestione patrimoniale e riportate le variazioni:
  - che la gestione finanziaria ha causato agli elementi dell'attivo e del passivo;
  - che gli elementi patrimoniali hanno subito per effetto della gestione risultante da atti amministrativi;
  - per effetto della rilevazione della quota di ammortamento dei beni utilizzati nell'esercizio;
- 2) che i beni siano stati valutati secondo i criteri di cui all'art. 230 del TUEL e al regolamento di contabilità;
- 3) che siano riportate le attività e le passività finanziarie risultanti dal conto del bilancio;
- 4) che i beni conferiti ad aziende speciali, siano stati stralciati delle immobilizzazioni e rilevati nell'apposito conto d'ordine;
- 5) che nella voce "crediti di dubbia esigibilità" siano compresi i crediti inesigibili

- stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
- 6) che le partecipazioni siano state valutate con i seguenti criteri:
    - al costo;
    - sulla base del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata;
  - 7) che i conferimenti iscritti nel passivo concernono contributi in conto capitale utilizzati per il pagamento delle immobilizzazioni iscritte nell'attivo e che l'utilizzo di tali contributi è stato effettuato con il metodo dei ricavi differiti o del costo netto;
  - 8) che sia stato rilevato il valore dei beni risultante dai singoli inventari del patrimonio permanente;
  - 9) che il riepilogo generale degli inventari o i singoli inventari siano muniti della attestazione del segretario e del responsabile del servizio finanziario e che tutti i beni ed i diritti di cui è titolare l'Ente sono inclusi nel documento;
  - 10) che negli inventari non siano stati rilevati i beni mobili classificati come "non inventariabili" dal regolamento di contabilità;
  - 11) che negli inventari e nell'attivo patrimoniale siano correttamente rilevati i costi da capitalizzare e cioè tutti i costi sostenuti tra le spese correnti per la produzione in economia di valori da porre dal punto di vista economico a carico di più esercizi;
  - 12) che siano rilevati i beni e i rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza suscettibili di valutazione.

Il revisore durante l'esercizio deve anche effettuare controlli a campione sull'attività contrattuale del comune per verificare:

- il rispetto dei termini per l'espletamento degli obblighi da parte di terzi soggetti;
- l'applicazione delle eventuali penalità (sempre indicate nei contratti), in casi di ritardi ed
- inadempienze;
- le garanzie rilasciate a copertura delle inadempienze e dei danni;
- la certificazione del termine dei lavori (nel rispetto dei termini e del capitolato).

È importante operare un controllo a campione, ma approfondito, richiedendo, se non già predisposta dall'ufficio, una scheda che riepiloghi le notizie fondamentali del contratto.

Naturalmente il revisore dei conti svolge le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente per tutte le materie di cui all'art. 239 del TUEL e comunque in base allo statuto ed ai regolamenti dell'Ente.

Cosa diversa saranno le aziende speciali e le società controllate, i cui risultati finali confluiscono nel conto dell'ente locale, in quanto sono soggetti giuridici distinti dal Comune perché hanno personalità giuridica, dotati di un proprio statuto e propri regolamenti. Lo statuto dell'azienda speciale infatti prevederà un apposito organo di revisione, che attui forme autonome di verifica della gestione.

L'organo di revisione dovrà dare poi un parere sul bilancio di Previsione che è obbligatorio ai sensi dell'art. 239, c. 1 lett. b) del TUEL. Nel proprio parere il Revisore deve innanzitutto indicare la data di consegna della bozza di bilancio e di tutti gli altri allegati; dalla data di consegna della documentazione completa decorrono i giorni previsti dal regolamento per la resa del parere.

**I pareri che deve rilasciare il revisore:**

- e> sullo schema di bilancio e sugli allegati
- e> sugli emendamenti approvati dall'organo consiliare o da quello esecutivo
- e> sulle variazioni di bilancio annuale e pluriennale
- e> sulla ricaduta gestionale degli investimenti

Naturalmente nel parere il revisore dovrà esprimere considerazioni e valutazioni sulle voci maggiormente significative dell'entrata e della spesa, con particolare riferimento a quelle che subiscono sostanziali variazioni rispetto ai periodi precedenti. È molto importante verificare che i responsabili abbiano fornito adeguate motivazioni e valutazioni sulle previsioni di entrata e spesa di loro competenza. Le relazioni dei Responsabili rivestono particolare importanza anche in occasione delle richieste di variazioni al bilancio; anche in queste occasioni infatti il Revisore è chiamato ad esprimere il proprio parere.

Riguardo alle norme sul patto di stabilità<sup>2</sup>, poi, l'organo di revisione è tenuto a vigilare sul rispetto del patto da parte dell'ente e sull'esecuzione degli adempimenti correlati:

- redazione del bilancio di previsione, variazioni, riequilibrio e assestamento nel rispetto del patto di stabilità;
- invio prospetto dimostrativo degli obiettivi del patto di stabilità 2008;
- monitoraggio trimestrale;
- certificazione del raggiungimento degli obiettivi del patto.

Il revisore dovrà inoltre valutare con attenzione la consistenza e l'evoluzione dell'indebitamento dell'ente e l'altezza degli oneri finanziari che ne derivano al fine di prevenire situazioni che potrebbero compromettere i futuri equilibri di bilancio.

I revisori dovranno anche:

- accertare che l'ente rispetti i limiti della capacità di indebitamento stabiliti previsti dall'art. 204, comma 1, del d.lgs. n. 267/2000;
- verificare il rispetto del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, e quindi controllare che l'Ente abbia fatto ricorso all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento.

Un particolare adempimento è stato posto a carico dell'Organo di revisione dalle norme in materia di contrattazione collettiva decentrata integrativa. La norma di riferimento è

<sup>2</sup> Gli enti sottoposti al patto di stabilità devono iscrivere in bilancio le entrate e le spese in termini di competenza in misura tale da consentire il raggiungimento dell'obiettivo programmatico del patto determinato. Sia le previsioni di bilancio che le successive variazioni devono garantire il rispetto del saldo obiettivo. Gli obiettivi del Patto devono essere considerati sia in termini di competenza che di cassa.

In fase di previsione, il controllo degli obiettivi di competenza si attua utilizzando i dati relativi alle previsioni di Entrata e di Spesa contenuti nel Bilancio di previsione. Per effettuare il controllo degli obiettivi di cassa in fase di previsione è necessario redigere una sorta di "budget finanziario", che contenga la tempificazione:

- dei flussi delle riscossioni
- dei flussi dei pagamenti.

Il budget finanziario rappresenterà un obiettivo alla cui realizzazione dovranno impegnarsi tutte le strutture dell'ente locale in caso di mancato rispetto, l'organo di revisione deve darne immediata comunicazione:

- all'ente
- al Ministero dell'interno.

Il controllo del rispetto del Patto per la parte competenza si attua mediante il monitoraggio degli accertamenti e degli impegni rispetto alla previsioni. Nei primi giorni di ogni esercizio, l'Organo di revisione deve verificare (sia in termini di cassa che di competenza), se nell'anno appena chiuso gli obiettivi di limitazione delle spese sono stati conseguiti. Della mancata comunicazione al Ministero rispondono personalmente i componenti del Collegio inadempiente.

contenuta nell'art. 48, comma 6, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165 che prevede:  
*“il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione integrativa collettiva con i vincoli di bilancio ai sensi dell'art. 40 comma 3, è effettuato dal collegio dei revisori dei conti”.*

Oltre a tali attività sopra riepilogate, il revisore dei Conti dovrà comunque orientarsi a tutte le attività più significative svolte da un ente locale ed effettuare dei controlli mirati in affiancamento alle funzioni direttamente attribuite dalla legge:

- a. Recupero dell'evasione: verificare che le somme iscritte siano supportate da calcoli e valutazioni idonee e ispirate comunque ad un criterio di prudenza, con particolare attenzione ai tempi attuativi ed alle modalità del recupero.
- b. Contenzioso: verificare le effettive possibilità di conclusione positiva o negativa per l'ente.
- c. Espropri: verificare presso l'ufficio addetto dati ed informazioni indispensabili per capire i termini di eventuali mancati raggiungimenti di accordo con l'espropriato, ecc.
- d. Mutui: controllare se ci sono residui di mutui disponibili e il loro utilizzo.
- e. Multe: verificare il grado di riscuotibilità.

Da quanto sopra esposto, emerge come la figura del Revisore negli enti locali si è così “piazzata” su più livelli: da una vigilanza amministrativa, contabile e gestionale ad una vigilanza sui sistemi di controllo interno, ad uno di proposta sulle materie aventi natura economico-finanziaria; tutte tipologie di funzioni riscontrabili nel d.lgs. 267/2000.

#### LA VIGILANZA DEL REVISORE

Le aree di attività da sottoporre alla vigilanza ed al controllo sono le seguenti:

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

La vigilanza deve essere svolta, come accertato dalla Corte dei Conti (delib. 2/1992), sulla intera gestione diretta ed indiretta dell'ente, ivi comprese le partecipazioni finanziarie sotto qualsiasi forma espresse.

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

La vigilanza è una attività che sfocia in una denuncia o segnalazione all'organo consiliare ed i risultati della stessa confluiscono in relazioni periodiche e comunque nella relazione annuale sul rendiconto.

**RELAZIONE PER IRREGOLARITÀ (Art. 239 comma 1 lett. e)**

- L'organo di revisione ha l'obbligo di segnalare all'organo consiliare le eventuali gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali, ove si configurino ipotesi di responsabilità.
- Gli aspetti procedurali di tale referto devono essere precisati nel regolamento.
- L'obbligo della denuncia sussiste per le gravi irregolarità che diano luogo a responsabilità (danno erariale o reato penale).
- L'obbligo di referto, per indirizzo giurisprudenziale, è quello della conoscibilità dei fatti, tenendo conto che il periodo prescrizione pur ridotto a 5 anni (art. 93) decorre dal verificarsi del danno o, nel caso di occultamento doloso, dalla sua scoperta.
- Il contenuto della denuncia comprende tutti gli elementi raccolti dall'organo di revisione con l'indicazione del fatto, del comportamento tenuto dai dipendenti la cui attività sia posta in relazione con l'evento dannoso, le regole ed i principi violati, l'importo presunto del danno, gli elementi per quantificarlo.
- Una volta verificata l'irregolarità, l'organo di revisione deve comunicarla immediatamente al Consiglio e, contestualmente, alla Procura Regionale della Corte dei Conti (nel caso di mancato referto, i revisori diventano responsabili di omessa denuncia).

Abbiamo visto come la funzione di *vigilanza amministrativa* è delineata dall'art. 239 (comma 1, lett. c) ed e)), e si esplica con l'accertamento di tutta una serie di adempimenti che riguardano la contabilità e l'amministrazione: regolarità dei singoli atti amministrativi, la loro fedele annotazione nelle scritture contabili, l'esattezza degli adempimenti sotto l'aspetto fiscale. Abbiamo visto il compito delle verifiche di cassa (art. 239, comma 1, lett. f)) di cui all'art. 223, la verifica della gestione del servizio di tesoreria (art. 226) e la verifica degli altri agenti contabili (art. 233). Sempre nell'ambito dell'art. 239, comma 1, lett. d) c'è la funzione di *vigilanza contabile* (con la relazione al rendiconto di gestione e parere al bilancio di previsione e sulle relative successive variazioni); di *vigilanza gestionale* quando il revisore esprime rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire una maggiore efficienza, produttività ed economicità della gestione, ecc. In quest'ultimo caso si ricade nella delibera n. 2/1992 della Corte dei Conti (approvazione delle piante organiche e disciplina delle assunzioni; acquisizione ed alienazione di immobili; disciplina generale di tributi, tariffe, contribuzioni, canoni di concessione e prezzi di cessione delle aree fabbricabili e dei fabbricati in regime pubblicitario; approvazione dei piani economico-finanziari e loro variazioni; convenzione con altri enti; concessione a terzi di servizi pubblici; salvaguardia degli equilibri). In tema di controllo di gestione, si fa riferimento ad una attività di "guida" in modo che l'ente possa essere orientato al raggiungimento degli obiettivi che si prefigge.

Quindi c'è un'evoluzione normativa che porta il revisore degli enti locali verso una configurazione sempre più da "connettore" tra il sistema dei controlli interni e la Corte dei Conti, soprattutto attraverso la legge costituzionale n. 3/2001 che ha soppresso il Coreco, potenziando l'autonomia decisionale interna dell'ente locale anche attraverso un maggior coinvolgimento dell'organo di revisione all'interno del sistema di controlli. L'intervento più significativo in tal senso, investendo il revisore dei conti del ruolo di "principale attore" nella verifica del patto di stabilità interno, è contenuto nella l. 266/2005 (finanziaria 2006), con la quale viene richiesto all'organo di revisione, con gli artt. 166, 167 e 168, di trasmettere alle competenti sezioni regionali della Corte dei Conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto del medesimo esercizio.