

Parte I

PROFILI GENERALI

1 – QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Il presente documento sui principi generali di revisione per il controllo di regolarità amministrativo-contabile, demandato al Collegio dei revisori dei conti, segue la pubblicazione dei principi contabili per il bilancio di previsione ed il rendiconto generale degli enti pubblici istituzionali. Si completa, così, il lavoro assegnato alla Commissione Ministeriale nominata con Decreto del Ministro del Tesoro e del B.P.E del 21 ottobre 2000, il cui termine dei lavori è stato prorogato al 31 dicembre 2001 dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 1 agosto 2001.

La figura del Revisore contabile degli enti istituzionali è stata oggetto di numerosi dibattiti che hanno preceduto e seguito ogni intervento del legislatore in materia. Anche in questa occasione la necessità di definire i principi generali di revisione e di dare un inquadramento sistematico a tale disciplina deriva da alcuni recenti disposti normativi fra i quali vanno menzionati, poichè principali punti di riferimento del presente lavoro:

- l'art. 2 del D.lgs. 286/1999, relativo al controllo interno di regolarità amministrativa e contabile;
- l'art. 13, comma 1, punto h), del D.lgs. 419/1999 che impone l'istituzione, in sede di revisione statutaria, di un Collegio dei revisori.

Invero, il D.lgs 286/1999 pur applicandosi in via immediata alle sole amministrazioni centrali, assume valenza generale in quanto tutte le amministrazioni pubbliche devono conformarsi ai relativi principi, in forza del disposto dell'art. 10, comma 4, dello stesso decreto. In tal senso, la disciplina del D.lgs 419/1999 ben si inserisce in questo contesto anche se risulta applicabile solo ad alcuni enti pubblici istituzionali di rilevanza nazionale e dotati di statuto ⁽¹⁾.

Ulteriore punto di riferimento è costituito dalla Circolare n. 47 del 21 dicembre 2001 diffusa dalla Ragioneria Generale dello Stato e denominata "Circolare-Vademecum per la revisione amministrativo-contabile negli enti pubblici" ⁽²⁾, che fa cenno alle novità portate dai suindicati decreti legislativi.

Tuttavia, se ne rende necessaria una ulteriore integrazione che consenta di inquadrarla nel contesto dei principi generali di revisione aziendale, siano questi emanati da organismi nazionali ovvero internazionali. L'art. 2, comma 2 del D.lgs 286/1999, infatti, così recita: "Le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore".

1) Sull'argomento vedasi quanto riportato nel paragrafo 2 del primo documento sui "Principi contabili per il bilancio di previsione ed il rendiconto generale degli enti pubblici istituzionali".

2) In corso di diramazione. Sostituisce la circolare n. 5 del 21 gennaio 1997.

Pertanto, il controllo amministrativo-contabile non si configura più come mero controllo di legittimità ed assume la connotazione di una vera e propria attività di revisione al fine di garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa.

Ma il D.lgs 286/1999, avendo per oggetto il riordino e potenziamento dei meccanismi operativi e degli strumenti tecnici dei controlli interni, impone di collocare il controllo amministrativo-contabile nel contesto di tutte le altre forme di controllo al fine di poterne individuare esattamente la portata e la valenza.

Il D.lgs 286/1999 distingue il controllo sulla regolarità amministrativo-contabile dagli altri controlli di natura gestionale, abbandonando, in tal modo, il termine "controllo di legittimità" e sancendo un dato di fatto: il semplice adempimento delle norme di legge comporta solo il rispetto delle modalità con le quali si deve manifestare l'azione pubblica, non necessariamente il raggiungimento dell'obiettivo che lo stesso legislatore pone a quella amministrazione.

Quindi, più che di "legittimità", è opportuno parlare di "legalità" intesa come rispetto sostanziale della volontà del legislatore e pertanto, non meramente formale ma estesa all'osservanza delle norme tecniche di natura contabile e di "corretta amministrazione".

In altri termini, tutti i controlli devono essere attivati, poiché questa è la volontà del legislatore. Cosa diversa sono:

- l'*output* o il fine di ogni controllo;
- l'autonomia degli enti istituzionali nell'organizzare e strutturare tali controlli, fermo restando il principio di cui all'art. 4 del D.lgs. 165/2001 (art. 1, comma 2, del D.lgs. 286/1999).

Emerge, infatti, una classificazione che ha nella finalità del controllo il criterio discriminante: da un lato, la regolarità amministrativo-contabile, dall'altro, l'analisi della economicità, dell'efficienza e dell'efficacia a diversi livelli, operativi o strategici.

Con la medesima logica, l'art. 3 della L. 20/1994, nel ridefinire le norme in materia di controllo esterno sulle amministrazioni pubbliche, assegna alla Corte dei conti sia specifiche verifiche di regolarità amministrativo-contabile, sia compiti tipici di un controllo di natura gestionale (il c.d. controllo "sulla" gestione).

Inoltre, la Corte dei conti nell'espletare la sua funzione di controllo esterno, di regolarità amministrativo-contabile e "sulla" gestione, può richiedere alle amministrazioni pubbliche ed a tutti i loro organi di controllo interno – Collegio dei revisori incluso – qualsiasi atto o notizia e può effettuare e disporre ispezioni ed accertamenti diretti, come previsto sia dall'art. 3, comma 8, della L. 20/1994 sia dall'art. 5 della precedente L. 259/1958.

In tal senso, anche il già citato D.lgs. 286/1999 distingue il controllo di regolarità amministrativo-contabile in:

- interno (art.2), attribuendolo ai servizi ispettivi, agli uffici di ragioneria ed ai Revisori dei conti dei singoli enti;
- esterno (art.3), assegnando alla Corte dei conti l'autonomia nell'organizzazione delle proprie strutture di controllo al fine di adeguarle al nuovo sistema dei controlli interni.

Si consideri, inoltre, che molti dei componenti del Collegio dei revisori degli enti pubblici istituzionali, per espresso disposto normativo, sono designati o nominati in rappresentanza delle amministrazioni vigilanti esterne per consentire loro di svolgere la propria azione di coordinamento e di controllo nella migliore maniera possibile.

La figura del Revisore dei conti deve collocarsi in modo coerente nel nuovo sistema dei controlli delineato per tutte le pubbliche amministrazioni dal D.lgs 286/1999. In tal senso, come si sosterrà più avanti, appare evidente la scelta della professionalizzazione della figura del Revisore pubblico.

Risulta, pertanto, indispensabile definire prioritariamente le diverse funzioni del Revisore pubblico per poi soffermarsi, come espressamente richiesto dal decreto ministeriale di nomina della Commissione, sui principi generali di revisione per il controllo di regolarità amministrativo-contabile.

2 – LE FUNZIONI DEL REVISORE PUBBLICO

Negli enti pubblici istituzionali appare necessario identificare la revisione non tanto con l'attributo che normalmente l'accompagna e che specifica la cosiddetta "revisione contabile", quanto con il più appropriato e significativo attributo che identifica così la "revisione pubblica". Ugualmente, il ruolo professionale ricercato per svolgere questa funzione appare non tanto come quello del solo "Revisore dei conti", quanto il più ampio profilo del "Revisore pubblico" che sia in grado di rispondere alle specifiche richieste di tutela e di garanzia delle comunità amministrate.

La funzione di revisione ed il profilo professionale richiesto sono, infatti, diversi nelle aziende private dove i contenuti culturali e gestionali hanno sviluppato varie e coordinate attività di controllo, mentre nel panorama delle aziende pubbliche, sia la funzione di revisione che quella più ampia del controllo interno sono ancora in fase introduttiva e richiedono pertanto specificazioni sia contenutistiche che normative.

Le principali normative che disciplinano la funzione della revisione pubblica fanno riferimento ora alle specificazioni dei compiti prevalentemente di tipo amministrativo - contabile (vedasi la Circolare-Vademecum per la revisione amministrativo - contabile negli enti pubblici) ed ora anche alla descrizione di altri compiti di collaborazione, di vigilanza e di controllo che seguono i momenti prevalenti dell'indirizzo politico e della attività amministrativa (vedasi, ad esempio, il Testo Unico degli Enti Locali).

Il Revisore pubblico, infatti, segue i processi decisori e di scelta degli organi di governo e svolge prevalentemente attività indirizzate a verificare la legittimità delle deliberazioni, la verificabilità dei comportamenti ed il controllo sui risultati.

Dalla "Circolare-Vademecum" si evince che: "il Collegio dei revisori vigila sull'osservanza delle leggi e dell'atto costitutivo, verifica la regolarità della gestione e della contabilità nonché la corrispondenza del rendiconto alle risultanze delle scritture contabili, esamina il bilancio di previsione e le relative variazioni", fermo restando lo svolgimento anche di eventuali altri e diversi compiti assegnati dalle leggi e dagli statuti.

Quindi, gli atti fondamentali che formano oggetto della revisione contabile sono principalmente il bilancio di previsione, la gestione finanziaria ed economica della gestione, le variazioni delle entrate e delle spese ed il rendiconto generale. Questi documenti, però, assumono nella conduzione amministrativa degli enti pubblici istituzionali valenza diversa sia per la specificazione del processo gestionale che per la valutazione degli obiettivi che l'ente intende realizzare e dei risultati raggiunti.

In questo sistema di decisioni e di documentazione, anche i compiti del revisore si articolano in modo diverso per finalità, procedimenti e valutazioni; essi si estrinsecano in diretto collegamento sia ai documenti da revisionare che agli atti deliberativi da controllare.

A conferma di quanto sopra, nella “Circolare-Vademecum”, si precisa che:

- l’attività del Revisore deve assumere le caratteristiche della collaborazione qualificata prestata agli uffici amministrativi e agli organi deliberanti dell’ente ai fini del buon andamento della gestione; ciò sia perché il Revisore è parte di un organo dell’ente, sia perché la funzione del controllo è tanto più efficace quanto più è stata preceduta dall’attività di collaborazione;
- l’attività di collaborazione non va intesa nel senso della compartecipazione all’attività degli organi di amministrazione; il Revisore, pertanto, si astiene dal fornire all’ente prestazioni diverse da quelle dovute per la carica rivestita;
- il Collegio dei revisori dei conti deve improntare la propria azione a criteri di programmazione dei propri interventi, rifuggendo dalla pedissequa e stanca ripetizione di monotoni atti di accertamento;
- il Collegio dei revisori coordina ed integra la propria attività con quella degli altri organismi di controllo, interni o esterni all’ente (art. 1, comma 2, punto d, del D.lgs. 286/1999, società di revisione e certificazione, Magistrati della Corte dei conti, ecc.), al fine di migliorare l’attività revisionale, evitando ridondanze, duplicazioni e sprechi;
- lo “spessore” dell’attività degli altri organismi di controllo deve influenzare quello dell’attività del Collegio;
- i Revisori degli enti pubblici devono indirizzare la propria attività soprattutto nelle aree tradizionalmente, anche se a torto, poco controllate quali:
 - a) i comportamenti omissivi, spesso caratterizzanti le pubbliche amministrazioni, che talvolta non soggiacciono al sindacato in quanto non produttivi di “atti”, essendo consuetamente l’“atto” oggetto preferenziale del controllo amministrativo-contabile;
 - b) la gestione dei beni pubblici, l’aggiornamento degli inventari e la disciplina dei consegnatari;
 - c) la corretta imputazione economica dei fatti di gestione, essendo solitamente esaminata solo la gestione finanziaria;
 - d) il proficuo conseguimento delle entrate e delle risorse proprie dell’ente, indirizzandosi il controllo tradizionale quasi esclusivamente sul fronte delle uscite e del corretto utilizzo delle risorse;
- il Presidente del Collegio ha la responsabilità della funzionalità dell’organo;

Questi orientamenti della Ragioneria Generale dello Stato, mostrano un profilo professionale diverso rispetto al Revisore tradizionalmente operante nelle imprese.

Le diversità comportamentali del Revisore pubblico, infatti, sono collegate ai diversi cicli operativi delle aziende pubbliche in esame; gli enti istituzionali nascono e vivono per soddisfare i bisogni della comunità amministrata ed hanno una struttura contabile e di gestione diversamente caratterizzata rispetto alle imprese. Ciò in considerazione non solo del sistema di rilevazione contabile della gestione, in passato finanziario ed ora anche economico, ma in quanto la condotta pubblica viene ad essere predefinita ed autorizzata con il bilancio

di previsione: ulteriore peculiarità che concorre a rendere diverso il ruolo del Revisore negli enti pubblici.

Alla luce dell'attuale sistema normativo, pertanto, il Collegio dei revisori non esercita negli enti pubblici una pura revisione di legittimità e di controllo in alcune situazioni, ed una pura attività collaborativa in altre situazioni che ugualmente sono concernenti la revisione. Egli deve svolgerle entrambe, spesso contestualmente.

Accorpendo le diverse attività del Revisore pubblico, in analogia al criterio adottato dall'articolo 239 del Testo Unico degli Enti Locali, si identificano le seguenti funzioni:

- a) attività di collaborazione con l'organo di indirizzo politico-amministrativo secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento o di altre normative;
- b) relazione sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio;
- c) vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione;
- d) relazione sulla proposta del rendiconto generale della gestione;
- e) referto all'organo di vertice ed alle amministrazioni vigilanti su gravi irregolarità di gestione;
- f) verifiche trimestrali di cassa.

Dalle attività svolte scaturiranno pareri, relazioni e referti che saranno tanto più pregnanti e ricchi di contenuti quanto più l'Organo di revisione avrà partecipato alla vita dell'ente mediante:

- la presenza alle assemblee ed alle riunioni degli organi istituzionali;
- un rapporto di interazione con tali organi istituzionali e con i vertici della struttura amministrativa;
- l'accesso agli atti e ai documenti dell'ente;
- la dotazione, a cura dell'ente, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei connessi compiti di revisione;
- la collaborazione, se del caso, di uno o più ausiliari da esso stesso coordinati;
- un adeguato numero di controlli ed ispezioni infrannuali.

Da questo breve *excursus* sulle funzioni assegnate dal legislatore al Revisore pubblico e sugli atti che ne scaturiscono si comprende che vi sono attività che ricadono in due ambiti fondamentali:

- l'innovativo rapporto di collaborazione con gli organi istituzionali;
- il tradizionale controllo di regolarità amministrativa e contabile.

Si sviluppino di seguito alcune considerazioni sulle funzioni sopra elencate separando, consideratane la peculiarità, la funzione collaborativa del Collegio dalle altre funzioni che più strettamente ricadono nel controllo amministrativo-contabile.

2.1 La funzione collaborativa

La funzione di collaborazione del Revisore pubblico, pur risultando permeante ogni compito del Revisore, necessita di una sua specificazione al fine di identificarne i momenti in cui deve essere esercitata e le aree di competenza professionale.

Un primo momento in cui si richiede l'esercizio di compiti collaborativi riguarda l'approvazione del bilancio di previsione annuale, ossia il cosiddetto "documento autorizzativo" delle scelte espresse in programmi e progetti che gli organi di indirizzo politico-amministrativo di ogni ente intendono attuare nella gestione dell'esercizio successivo.

In questo momento il compito del Revisore pubblico è particolarmente interessante, ampio e complesso per le finalità, per le valutazioni, per i giudizi da esprimere e per gli aspetti procedurali e metodologici da utilizzare. In sostanza, il compito che il Revisore pubblico deve svolgere in relazione al bilancio di previsione annuale è quello di esaminare e verificare:

- la **coerenza** tra le fasi del processo di programmazione e di previsione e le quantificazioni finanziarie ed economiche contenute nel bilancio di previsione annuale;
- la **congruità** stessa delle scelte finanziarie ed economiche rispetto ai vincoli di bilancio ed alle scelte dei programmi e progetti per i quali sono stati formulati i valori del bilancio di previsione.

Tale compito comporta la verifica del rispetto dei principi contabili che ispirano il processo di programmazione e budget, di cui al paragrafo 5 del relativo documento, ovvero una verifica della corretta ed organica loro applicazione in termini procedurali e sostanziali durante l'intero processo di scelta e di formazione del bilancio di previsione.

È questo il compito del Revisore pubblico nel quale si ravvisano i contenuti collaborativi e consultivi di questa nuova funzione, nell'adempimento della quale il Revisore deve:

- facilitare la introduzione dei principi contabili nel complesso processo di programmazione e di previsione;
- collaborare con gli organi di governo affinché sia realizzato il processo di cambiamento organizzativo e di responsabilizzazione dei titolari dei centri di responsabilità;
- verificare e valutare la coerenza tra i principi e le norme (esterne ed interne) che regolamentano questo nuovo processo di scelta e valutazione economico-finanziaria dei programmi e progetti da realizzare durante la gestione.

Il giudizio del Revisore pubblico sul bilancio di previsione annuale, pertanto, racchiude diversi compiti di collaborazione e di supervisione ed esprime sinteticamente la coerenza e la congruità delle scelte politiche che possono essere effettivamente realizzate durante la gestione. È proprio in funzione di questo primo giudizio che il Revisore pubblico potrà misurare e valutare le variazioni che, in corso d'anno, potranno evidenziarsi tra l'attività amministrata e le decisioni programmate.

Il compito del Revisore pubblico in relazione al bilancio di previsione annuale appare, pertanto, fondamentale anche per caratterizzare la successiva esplicitazione delle azioni di revisione da attuare durante la gestione. Infatti, i compiti successivi dei Revisori - sia in riferimento alle variazioni finanziarie ed economiche che alle più ampie attività di vigilanza sulla regolarità contabile, di verifica delle consistenze di cassa e di denuncia su atti di irregolarità amministrativa - possono essere diversamente sviluppati in base ai programmi e progetti stabiliti ed esplicitati nel processo di formazione e di approvazione del bilancio di previsione e di budget: documenti, questi ultimi, già “revisionati” in precedenza.

Il Revisore pubblico svolge, specialmente, in fase di approvazione del bilancio annuale di previsione, un’“attiva” funzione di partecipazione e di supporto al processo decisionale e programmatico a cui è chiamato l’organo di indirizzo politico-amministrativo di ogni ente istituzionale. Tale specificazione funzionale del Revisore pubblico esclude che egli possa esprimere un mero “parere” sul bilancio di previsione: egli esprime, nella sua relazione, un “giudizio” fondamentale e qualificante il ruolo del Revisore nel successivo svolgersi del processo produttivo ed amministrativo.

In questo modo si evidenzia e si rafforza ancor più la posizione di staff e di controllo del Revisore pubblico negli enti istituzionali che si qualifica man mano che nello stesso ente si rileva una effettiva articolazione della stessa funzione del controllo interno.

L’attività di collaborazione sopra descritta non significa condividere l’attività degli organi politici o di amministrazione: il Revisore pubblico deve tutelare i terzi sul corretto andamento gestionale dell’azienda pubblica in cui si effettua il controllo; egli è responsabile “delle attestazioni fatte”, anche di quelle di carattere previsionale e programmatico.

Altro elemento importante per definire il ruolo collaborativo del Revisore pubblico è rappresentato dalle dimensioni dello stesso ente in cui il revisore è chiamato ad operare e dalla effettiva organizzazione della funzione dei controlli interni.

I Revisori, dovendo verificare la conformità alle norme di legge sono chiamati a verificare anche l’attuazione dell’art. 1, comma 1, del D.Lgs. 286/1999 secondo il quale le amministrazioni pubbliche devono dotarsi di strumenti adeguati a valutare la gestione a diversi livelli, operativi e strategici. Ciò nel rispetto dell’autonomia organizzativa che lo stesso decreto conferisce a tutte le amministrazioni non statali, enti istituzionali inclusi.

L’eventuale esiguità delle dimensioni della singola amministrazione non la sottrae al dovere generale, sancito dal legislatore, di attivazione dei controlli interni; essa sottolinea solo la necessità che tali controlli siano strutturati coerentemente con il resto dell’organizzazione ⁽¹⁾.

In tal senso il Revisore deve controllare che la volontà del legislatore sia stata rispettata, ed in questi frangenti l’importanza della funzione collaborativa è inversamente proporzionale alle dimensioni dell’ente come si avrà modo di precisare nel paragrafo 5, parte II, relativo al controllo negli enti pubblici di dimensioni limitate.

1) In tal senso si ricorda quanto previsto, fra l’altro, dall’articolo 10, comma 5, dello stesso D.Lgs. 286/1999: “Più amministrazioni omogenee o affini possono istituire, mediante convenzione, che ne regoli le modalità di costituzione e di funzionamento, uffici unici per l’attuazione di quanto previsto dal presente decreto”.

2.2 Le funzioni di controllo amministrativo e contabile

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile negli enti pubblici istituzionali comprende la verifica della conformità alle norme legislative e regolamentari vigenti ed ai principi contabili di settore per la redazione del bilancio di previsione e del rendiconto generale, la regolarità delle scritture contabili e della relativa documentazione di supporto, la verifica della corretta esecuzione degli adempimenti previsti dalla legge in materia tributaria e previdenziale. Esso comprende anche la verifica della conformità alla legge, ai regolamenti, alla normativa comunitaria ed alle disposizioni statutarie degli atti e delle deliberazioni dei competenti organi dell'ente pubblico.

I controlli di regolarità amministrativa e contabile, oltre che dagli organi e servizi ispettivi previsti dalla legge, devono essere eseguiti da un Collegio dei revisori dei conti.

Si sintetizzano, ora, le funzioni di natura più strettamente amministrativa e contabile cercando di individuare, da un lato, le principali novità rispetto a come venivano tradizionalmente intese e, dall'altro, le specificità che distinguono il Revisore pubblico dal sindaco delle società di capitale. Per i principi di revisione che soprassedono lo svolgimento di tali funzioni si rinvia all'analitico contenuto dei paragrafi successivi.

Relazione sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio.

Come è noto l'approvazione del bilancio di previsione e dei documenti ad esso allegati, costituisce il principale atto di indirizzo degli organi politici ed amministrativi. Orbene, il Collegio dei revisori è espressamente obbligato ad esprimere giudizi su tali documenti e gli organi politico-amministrativi sono tenuti ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dai revisori.

Tale inversione dei rapporti di influenza è l'ovvia conseguenza della natura vincolante e di legittimazione giuridica dei documenti previsionali di un qualsiasi ente pubblico ed esprime la stretta connessione fra questa funzione amministrativo-contabile e la funzione collaborativa precedentemente illustrata.

L'insieme dei documenti di previsione deve essere conforme alla norma, ossia rispettare le regole tecniche e giuridiche che ne presiedono la redazione, ed essere coerente con quanto già espressamente enunciato nel precedente documento sui principi contabili.

Vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione.

Si tratta della tipica attività di ogni Collegio di revisione e si estende a tutte quelle funzioni economico-finanziarie dell'ente istituzionale espressamente enunciate dalla norma stessa.

È noto, tuttavia, che la funzione in argomento prima di soffermarsi sui singoli atti di gestione deve concentrarsi su un esame del sistema informativo contabile e di controllo interno adottato dall'ente nel rilevare tanto gli aspetti finanziari quanto quelli economico-patrimoniali. In tale direzione il Revisore pubblico non deve svolgere solo un ruolo ispettivo ma deve anche assumere un atteggiamento propulsivo nell'adeguamento e nella modernizzazione delle procedure di rilevazione contabile.

Inoltre, l'attività di vigilanza in oggetto, vista a sistema con le altre funzioni, si configura come un vero e proprio controllo relativo non solo alla verifica della correttezza ammini-

strativo-contabile, ma anche foriero di quelle informazioni necessarie all'espressione dei pareri afferenti la funzione collaborativa e richiesti sia in sede di approvazione del bilancio di previsione, sia durante la gestione, sia all'atto dell'approvazione del rendiconto generale.

Relazione sul rendiconto generale della gestione.

Anche questa funzione appare un'attività tipica di qualsiasi Organo di revisione. Eppure essa è estremamente rilevante non solo nei suoi aspetti innovativi ma anche in quelli tradizionali.

La tradizionale attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione deve essere vista in relazione ai principi contabili ed al contenuto che essi assumono nell'attuale contesto normativo delle amministrazioni pubbliche.

La verifica della veridicità del rendiconto della gestione non può fermarsi al solo conto del bilancio, ma deve estendersi anche al conto economico ed a quello del patrimonio.

Referto all'organo di vertice e alle amministrazioni vigilanti su gravi irregolarità di gestione.

Il Collegio dei revisori che nell'espletamento dei propri compiti rilevi irregolarità amministrativo-contabili, oltre alla naturale segnalazione del fatto all'amministrazione vigilante, dovrebbe opportunamente informare l'organo di vertice dell'Ente anche ai fini dell'esercizio dell'autotutela.

Diverso, invece, deve essere il comportamento del Revisore in presenza di fatti causativi di danno per la finanza pubblica emersi nel corso delle verifiche amministrativo-contabili o di cui ne sia venuto a conoscenza.

Infatti, nei suddetti casi, il Revisore, quale pubblico ufficiale, ha l'obbligo di inoltrare denuncia alla Procura della Corte dei conti territorialmente competente, secondo le modalità indicate nei paragrafi da 6.2 a 6.10 della "Circolare-Vademecum" (vedasi allegato 1) ed alla Procura della Repubblica, come previsto dall'art. 331 del c.p.p.

Si vuol sottolineare che, dopo la riforma della Corte dei conti e dei meccanismi di controllo interno, tale competenza del Revisore pubblico assume una notevole rilevanza per il sistema dei controlli pubblici e per la definizione delle responsabilità che gravano sui dipendenti pubblici e sul Revisore eventualmente inadempiente.

Inoltre, l'opportunità di un referto del Collegio ai soli organi istituzionali dell'ente, in forza della funzione collaborativa, scatta anche per considerazioni di natura più strettamente gestionale che non comportano la denuncia agli organi giurisdizionali.

Tale funzione rafforza ancor più la necessità di una elevata "professionalità" ed indipendenza del Revisore pubblico.

Verifiche di cassa.

Tali verifiche si svolgono in conformità a quanto previsto nel paragrafo 1.2 della "Circolare-Vademecum".

* * *

Nella parte II del presente documento si affronteranno analiticamente i diversi principi di revisione che presiedono allo svolgimento delle funzioni sopra descritte.

3 – COMPOSIZIONE ED ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO DEI REVISORI

3.1 Composizione del Collegio dei revisori. Requisiti di professionalità e cause di inleggibilità e di decadenza

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile, come inteso dall'art. 1, 1° comma, lett. a), del D.lgs. 286/1999 (accertamento della legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa) deve essere svolto, negli enti pubblici istituzionali, da un Collegio di revisori. Ai sensi dell'art. 2, 4° comma, del citato decreto, il Collegio dei revisori deve essere costituito "in proporzione almeno maggioritaria" da iscritti nel Registro dei Revisori contabili, di cui al D.lgs. 88/1992. Tuttavia, le amministrazioni pubbliche, ove occorra, possono far ricorso anche a "soggetti esterni specializzati nella certificazione dei bilanci". In quest'ultima ipotesi, trattandosi di revisione legale e non di "revisione volontaria", i "soggetti specializzati" non possono che essere singoli professionisti o società di revisione che devono necessariamente essere iscritti nel Registro dei Revisori contabili; tuttavia, le società di revisione possono anche essere iscritte soltanto nell'albo speciale tenuto dalla CONSOB.

Ai sensi dell'art. 13 co.1 lett. h del successivo D.lgs. 419/1999, applicabile in linea di principio agli enti pubblici nazionali non svolgenti attività di previdenza, stabilisce che lo statuto di tali enti debba prevedere un Collegio dei Revisori composto di tre membri effettivi (o di cinque per gli enti di notevole rilievo o dimensione organizzativa o finanziaria) e di un membro supplente (o di due negli enti di notevole rilievo o dimensione organizzativa o finanziaria).

Dei membri effettivi, uno deve essere nominato "in rappresentanza di autorità ministeriale"; per esso non è previsto in modo esplicito alcun particolare requisito di professionalità. Per gli altri membri effettivi del Collegio (e, si deve ritenere, anche per i supplenti, data la generalità delle previsioni dell'VIIIa Direttiva CEE relative ai soggetti preposti all'attività di controllo legale dei conti) il requisito di professionalità richiesto è quello dell'iscrizione nel Registro dei Revisori contabili. Tuttavia, a differenza di quanto stabilito dall'art. 2 del precedente D.lgs. 286 del medesimo anno 1999, qui si prevede un requisito alternativo all'iscrizione nel Registro, costituito dal "possesso di specifica professionalità". Questa indicazione deve ritenersi in contrasto con le disposizioni dell'VIIIa Direttiva CEE, sopra richiamata, e del D.lgs. 88/1992 di attuazione di tale Direttiva. Dunque, l'interpretazione che sembra più corretta, perché conforme alla direttiva comunitaria, è quella di richiedere, per tutti i componenti il Collegio dei revisori, i quali esercitano un'attività di controllo legale dei conti, l'iscrizione nel Registro dei Revisori contabili.

I Revisori e il Presidente del Collegio vengono nominati dall'organo volitivo dell'ente in conformità alle disposizioni che disciplinano gli organi dei singoli enti.

Dovendo i Revisori essere tutti iscritti nel Registro dei Revisori contabili, ad essi si applicano le disposizioni dell'art. 8 del D.lgs. 88/1992 sui requisiti di onorabilità, nonché

le disposizioni dell'art. 39 del D.P.R. 99/1998 sulle cause di incompatibilità e sulle altre situazioni che "compromettono gravemente" l'idoneità all'esercizio della funzione di controllo legale dei conti.

Devono ritenersi, inoltre, applicabili per analogia le disposizioni sulle cause d'ineleggibilità e di decadenza dei sindaci previste dagli artt. 2382 e 2399 del Codice Civile (anche se l'incompatibilità con "rapporti continuativi di prestazione d'opera retribuita" deve ritenersi assorbita dalle ben più ampie previsioni di incompatibilità contenute nell'art. 39 del D.P.R. 99/1998). Si applica, inoltre, la disposizione di cui all'ultimo comma dell'art. 2399 Cod. Civ., per cui deve ritenersi che la cancellazione o la sospensione dal Registro dei Revisori contabili comporti la decadenza dall'ufficio di revisore dell'ente pubblico.

Deve ritenersi applicabile al Revisore di ente pubblico anche l'istituto della revoca per giusta causa, previsto per i sindaci dall'art. 2400 Cod. Civ.. Tuttavia, la revoca (e l'accertamento dell'esistenza di una "giusta causa") dovrà essere approvata non dal tribunale, come previsto dall'art. 2400, bensì dall'Amministrazione vigilante, sentito l'interessato.

3.2 Organizzazione e funzionamento del Collegio dei Revisori. Compiti del Presidente. Possibilità di utilizzo di dipendenti ed ausiliari

L'attività di controllo amministrativo-contabile svolta dal Collegio dei revisori deve svolgersi con una adeguata organizzazione dei lavori e con una programmazione degli interventi, una volta accertata l'adeguatezza e l'affidabilità del "sistema di controllo interno" dell'ente pubblico, come sarà precisato al successivo paragrafo 2 della parte II.

Il Collegio si riunisce di norma ogni tre mesi (artt. 2403, 2° comma e 2404 Cod. Civ.). Tuttavia, quando è necessario, le riunioni devono essere più frequenti.

I singoli Revisori possono compiere individualmente atti di ispezione e controllo (come previsto dall'art. 2403, 3° comma, Cod. Civ.) anche attraverso dipendenti ed ausiliari; ma l'utilizzo dei dipendenti ed ausiliari deve, di norma, essere autorizzato dal Collegio e i relativi atti devono avere natura strumentale e preparatoria. In ogni caso, la valutazione dei risultati degli atti individuali, anche ai fini dell'attivazione dei poteri di reazione spetta al Collegio dei revisori nella sua interezza e deve costituire oggetto di deliberazione collegiale. Anche il contenuto degli atti individuali di ispezione e controllo ed i loro risultati devono essere opportunamente verbalizzati nell'apposito "libro delle adunanze e dei verbali" del Collegio dei revisori dei conti.

L'attività del Collegio è coordinata dal Presidente, *primus inter pares*, al quale spetta la funzione di impulso, il potere di convocazione e direzione dei lavori ed il potere di proposta al Collegio nelle seguenti materie: programmazione dei lavori e procedure di controllo da eseguire; ripartizione fra i revisori effettivi delle attività di controllo; utilizzo di dipendenti ed ausiliari o, se necessario ed in specifici casi, di consulenti esterni, previo accordo con gli amministratori dell'ente pubblico (es.: per una valutazione della funzionalità del sistema di controllo interno in ambiente EDP); redazione dei verbali delle riunioni e della bozza delle relazioni sul bilancio di previsione o sul rendiconto generale; redazione di eventuali esposti o denunce all'Autorità Giudiziaria e alla Corte dei conti; criteri inerenti la tenuta e conservazione di carte di lavoro e documenti.

Deve ritenersi applicabile la norma 2.12 dei Principi di comportamento del Collegio sindacale riportata all'allegato n. 2.

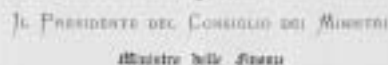
Per quanto riguarda la possibilità di utilizzare dipendenti dei Revisori "liberi professionisti" o ausiliari (anche società di revisione) devono ritenersi applicabili per analogia le disposizioni dell'art. 2403-bis del Codice Civile sui collaboratori del Sindaco. Anche nella presente ipotesi i collaboratori possono essere utilizzati, a spese dei Revisori, solo per attività attinenti al controllo contabile (controllo della contabilità, verifiche della cassa e dell'esistenza dei titoli ed altri valori, controllo della regolarità del bilancio di previsione e del rendiconto generale). È applicabile nella fattispecie la norma 2.13 dei Principi di comportamento del Collegio sindacale "Utilizzo di dipendenti ed ausiliari" (vedi allegato 2).

Nello svolgimento della propria attività il Collegio dei revisori, cui spetta il controllo di regolarità amministrativa e contabile, deve coordinarsi con gli altri organi dell'ente pubblico, ai quali spettano gli altri controlli previsti dall'art. 1, 1° comma del D.lgs. 286/1999:

- i soggetti o le strutture che svolgono il controllo di gestione, ossia la verifica dell'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;
- i soggetti o le strutture preposte alla valutazione delle prestazioni del personale con qualifica dirigenziale;
- le strutture che svolgono l'attività di controllo strategico, ossia di valutazione dell'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico;

nonché con la società di revisione incaricata della certificazione dei bilanci, se esistente, e con i magistrati della Corte dei conti preposti al controllo dell'ente considerato.

Poiché le attività di controllo interno previste dall'art. 1 del D. Lgs. 286/1999 devono essere esercitate tutte, a prescindere dalle dimensioni dell'ente pubblico (come è stato precisato anche di recente nel parere in data 23 Febbraio 2001, prot. n. 2666/01/ULP dell'Ufficio Legislativo della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica), negli enti di più piccole dimensioni il Collegio dei revisori potrà venire incaricato di svolgere, oltre alla funzione di controllo di regolarità amministrativo-contabile, anche le altre funzioni sopra indicate. Ciò, comunque, dovrà essere espressamente previsto dallo statuto dell'ente (o, per gli enti per i quali non esista uno statuto, dal regolamento interno di amministrazione e contabilità). Per maggiori dettagli si rinvia al paragrafo 5 della parte II.



Vista la legge 22 aprile 1860, n. 3075, sull'amministrazione e sulla contabilità generale dello Stato;
Vista il regolamento per l'esecuzione di detta legge approvato col Regio decreto 4 settembre 1870, n. 3672;
Visto lo istruttoria per l'applicazione alla contabilità dello Stato delle modifiche a parità doppia, approvate col decreto ministeriale del 4 settembre 1874, n. 7606;
Sulla proposta del Ragioniere generale dello Stato.

DISCUSSION:

Art. 1.

L'ottimo Quadro di contabilità per la scrittura in partita doppia della Ragioneria generale dello Stato è approvato.

美地亞

Estados abrogados la instrucción conde el decreto gubernativo 4 setiembre 1874, n. 3629.

Moscow, 11-15 August 1977

DISCUSSION

1998, 1999, 2000, 2001

Keywords: child sexual abuse; disclosure; self-blame; victim blaming

Page 5 of 6

Finghavarita generata dalla Sonda

044770 / Development Sequence of symptoms and periods from 1.1.1998 to the last period onset.

WILLIAM D. HANCOCK

Programmi di studio, programmi di lavoro, programmi di ricerca, programmi di sviluppo.

© 2000 Blackwell Science Ltd

From the Department of Psychology, University of Illinois at Chicago, Chicago, Illinois 60607

[illegible]

© 2004 Blackwell Publishing Ltd, *Journal of Internal Medicine* 255: 105–112

PROGETTO

14

SCRITTURA A PARTITA DOPPIA

PEI MINISTER

PER LE AMMINISTRAZIONI CENTRALI DELLO STATO

m. annunciazione della Vergine III aprile 1646. N. 50719.



RECEIVED
JAN 11 1968
U.S. DEPARTMENT OF AGRICULTURE
WASHINGTON, D.C.

FIRENZE
REGIA TIPOGRAFIA

548

Giornale

1	Investimenti nella filiera di principio dell'effluente		
2	a) Costi per i primi passi di filiera: trattamento, smaltimento dei rifiuti solidi provenienti dalla lavorazione di principio dell'effluente.		0,000,000
3	b) Costi del Trattamento, costi di smaltimento di principio dell'effluente.		14,000,000
4	c) Trattamento, Trattamento secondario e primo smaltimento.		3,000,000
5	d) Rifiuti, rifiuti di scarto (in 1987) trattamento, smaltimento secondo le linee guida nazionali sulla carta.		590,000,000
6	e) Rifiuti smaltibili. 5 kg. Per ogni tonnellata di rifiuti smaltiti, come sopra.		80,000,000
7			
8	Investimenti per i costi di filiera di filiera: smaltimento, trattamento dei rifiuti solidi generati durante la lavorazione di principio dell'effluente.		
9	a) Costi della filiera di filiera della filiera. Filiera di filiera prima di filiera (1987 - 1997) costi della filiera come sopra.		11,000,000
10	b) Costi della filiera di filiera della filiera. Filiera di filiera prima di filiera (1987 - 1997) costi della filiera come sopra.		8,000,000
11	c) Costi della filiera di filiera della filiera. Filiera di filiera prima di filiera (1987 - 1997) costi della filiera come sopra.		50,000,000
12	d) Filiera della filiera, smaltimento della filiera della filiera, smaltimento di filiera prima di filiera.		100,000,000
13	Filiera della filiera di principio dell'effluente.		
14			
15	Costi per i primi passi		
16	a) Costi per i primi passi (costi per la filiera prima di filiera).		200,000
17	b) Costi per i primi passi (costi per la filiera prima di filiera).		200,000
18			
19	Costi del Trattamento		
20	a) Costi del trattamento (costi per la filiera prima di filiera).		11,000,000
21			
22	Costi di smaltimento		
23	a) Costi di smaltimento (costi per la filiera prima di filiera).		1,280,000,000

Parte II

PRINCIPI, CRITERI E PROCEDURE

PER IL CONTROLLO AMMINISTRATIVO E CONTABILE

1 – PREMESSA

La revisione amministrativo-contabile negli enti pubblici istituzionali deve essere eseguita, ai sensi degli artt. 1 e 2 del D. lgs. 30 Luglio 1999, n. 286 al fine di garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa. Si tratta, dunque, di un “controllo di regolarità amministrativa e contabile” che deve essere tenuto distinto dal controllo di gestione e dal controllo strategico, i quali hanno altre finalità e devono essere svolti da altri organi e strutture (anche in base alle disposizioni dell'art. 1, 2° comma, lett. e) del citato decreto).

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile negli enti pubblici comprende: la verifica della conformità alle norme legislative e regolamentari vigenti, alle norme statutarie ed ai principi contabili di settore dei documenti che costituiscono il bilancio di previsione ed il rendiconto generale; la regolarità della contabilità e della relativa documentazione di supporto; la verifica di cassa e dell'esistenza dei titoli ed altri valori di proprietà o detenuti dall'ente a titolo di pegno, cauzione o custodia; la verifica della corretta esecuzione degli adempimenti previsti dalla legge in materia tributaria e previdenziale; la verifica della conformità alla legge (nazionale e comunitaria), ai regolamenti ed alle disposizioni statutarie degli atti e delle deliberazioni dei competenti organi dell'ente pubblico; la verifica della conformità ai “principi di corretta amministrazione” della gestione economica e finanziaria dell'ente.

Il contenuto dei controlli in questione è in massima parte analogo a quello previsto per il Collegio sindacale delle società non assoggettate alla revisione contabile obbligatoria dagli articoli 2403 e seguenti del Codice Civile. Tuttavia, a differenza dei Sindaci, i Revisori degli enti pubblici rivestono, come si è detto, la qualifica di pubblici ufficiali.

Per quanto riguarda la sua natura, anche qui si tratta di un controllo di “legalità sostanziale” (e non meramente formale) esteso all'osservanza delle norme tecniche di “corretta amministrazione”, il quale comporta anche una valutazione della proficuità economico-finanziaria degli atti di gestione, che invece ai sindaci non è richiesta (o, almeno, non può considerarsi obbligatoria).

Come già ricordato, l'art. 2, 2° comma del D. lgs. 286/1999 precisa che “le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore”.

Ciò significa che sono applicabili all'attività di revisione amministrativa e contabile negli enti pubblici:

- a) i principi generali di revisione dell'IFAC – International Federation of Accountants, ossia gli International Standards of Auditing (ISA's), i quali nella normalità dei casi si applicano non solo alle imprese private, ma anche alle aziende pubbliche;

- b) i “Principi di revisione” approvati e raccomandati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri che sono in fase di sostituzione con una nuova versione coerente con i principi IFAC indicati sub a);
- c) i “Principi di comportamento del Collegio Sindacale” nelle società non assoggettate alla certificazione obbligatoria del bilancio (versione 1995/1997) approvati e raccomandati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

I principi e gli *standards* di revisione riguardanti la contabilità ed i bilanci delle imprese private, per essere applicati agli Enti pubblici istituzionali, devono subire, tuttavia, gli opportuni adattamenti che saranno precisati nei paragrafi seguenti, anche alla luce di talune peculiarità già evidenziate nella “Circolare-Vademecum”, richiamata nel quadro normativo di riferimento di cui al paragrafo 1, parte I.

In essi sono stati distinti i controlli di natura contabile da quelli amministrativi e di legittimità consentendo, così, di evidenziare come il controllo amministrativo-contabile previsto dal D.lgs. 286/1999 non si configuri come mero controllo di legittimità formale ma assuma le connotazioni di una vera e propria attività di revisione aziendale.

Inoltre, la natura di pubblico ufficiale, imprescindibile peculiarità del Revisore pubblico, ha imposto di dedicare uno specifico paragrafo alle responsabilità dei Revisori ed alle eventualità in cui sorge l’obbligo di denuncia.

Infine, similmente alla tecnica esplicativa adottata nel precedente documento sui principi contabili, si è dato rilievo, anche in questa sede, agli enti di minori dimensioni ed alle peculiarità del loro sistema dei controlli.

2 – I CONTROLLI DI NATURA CONTABILE

2.1 I principi generali di revisione IFAC

In merito all'applicabilità agli enti pubblici dei principi IFAC deve essere svolto un attento esame degli ISA – *International Standard of Auditing*, per accertare quali siano compatibili con la normativa italiana e con la natura dell'attività svolta dagli enti pubblici. Gli ISA che possono essere ritenuti applicabili vengono sinteticamente richiamati qui di seguito.

ISA 220 – Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile

In linea di principio è applicabile, anche in vista dei futuri obblighi comunitari in materia di controllo di qualità dell'attività di revisione contabile. Esso però presuppone una struttura (studio associato, società di revisione) che è diversa da quella di un Collegio di revisori dei conti, il quale è formato da tre o cinque Revisori-persone fisiche, ma non ha una struttura paragonabile a quella di una società di revisione.

ISA 230 – La documentazione del lavoro (di revisione)

Tratta della tenuta delle “carte di lavoro” e del loro contenuto. Deve ritenersi applicabile, in linea di principio, anche alla revisione degli enti pubblici.

ISA 240 – Frodi ed errori

Nei documenti di contabilità pubblica (specie nei documenti consuntivi) possono essere rilevati frodi ed errori. Pertanto, le indicazioni contenute in questo documento sulla valutazione del rischio di esistenza di frodi ed errori e sulla pianificazione delle procedure di revisione per la loro scoperta, devono ritenersi applicabili agli enti pubblici, sia pur con alcuni adattamenti in tema di comunicazione di frodi o errori scoperti e di attività conseguente.

ISA 250 – Effetti connessi alla non conformità a leggi e regolamenti

È un documento di fondamentale importanza e deve ritenersi pienamente applicabile, perché uno dei compiti principali del Revisore di ente pubblico è accertare la conformità di atti e deliberazioni e dei documenti contabili a leggi e regolamenti. Vanno adattati alcuni paragrafi, specie i paragrafi 31 e seguenti sull'attività conseguenziale alla scoperta di inosservanze ed irregolarità.

ISA 300 – La pianificazione (del lavoro di revisione)

È un documento pienamente applicabile come strumento di orientamento generale, specie nell'ipotesi di esercizio da parte dell'ente di un'attività commerciale di natura

secondaria e strumentale. Si è visto che anche il lavoro di revisione amministrativo-contabile negli enti pubblici deve essere adeguatamente pianificato.

ISA 310 – La conoscenza dell’attività

I criteri sulla conoscenza dell’attività dell’azienda assoggettata a revisione, sulla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo e gli altri contenuti nel documento, nonché l’elenco degli elementi da considerare posti in appendice, possono ben essere applicati agli enti pubblici, dei quali occorre conoscere caratteristiche, struttura ed attività prima di programmare i controlli.

ISA 320 – Il concetto di “significatività” nella revisione (Audit Materiality)

Non c’è dubbio che anche nella revisione pubblica occorre individuare un livello adeguato di significatività dei dati da assoggettare a controllo, dovendosi necessariamente applicare procedure di selezione e di controllo a campione. Pertanto il documento in questione è da ritenersi applicabile.

ISA 400 – La valutazione del rischio e del controllo interno

È questo un documento di importanza fondamentale, che è in corso di revisione da parte dello IAPC dell’IFAC, anche su richiesta della Commissione dell’Unione Europea.

Il documento identifica i vari tipi di rischio del lavoro di revisione ed analizza le linee generali di un buon sistema di controllo interno, limitatamente agli aspetti amministrativo-contabili. Indica poi la procedura da seguire per effettuare la valutazione del grado di funzionalità ed efficienza del sistema amministrativo-contabile predisposto dagli amministratori e per stabilire se sia possibile affidarsi ai risultati del sistema esistente, riducendo l’analisi dei saldi di bilancio.

Le indicazioni contenute in questo documento vanno coordinate con quelle, nella medesima materia, contenute nei “Principi di comportamento del Collegio sindacale” – Edizione 1995/1997 (norma 2.5 ed indicazioni sulla valutazione del sistema di controllo interno poste in appendice ai “Principi” – vedi allegato n. 2).

ISA 401 – La revisione contabile in un ambiente di elaborazione elettronica dei sistemi informativi

Oggi tutti gli enti pubblici, piccoli, medi o grandi, hanno una contabilità generale o anche una semplice contabilità finanziaria informatizzata; per cui le indicazioni contenute in questo documento (che sono sicuramente eccessive per enti di piccole e medie dimensioni) sono da ritenersi applicabili, con i necessari adattamenti.

ISA 402 – Considerazioni sulla revisione di imprese che utilizzano strutture esterne di elaborazione dati

Nell’ipotesi in cui gli enti pubblici diano in *outsourcing* la fornitura di servizi di contabilità, elaborazione dati, ecc.. Il documento (che indica i criteri per il controllo dell’efficienza ed affidabilità della struttura esterna) deve ritenersi applicabile.

ISA 500 – Gli elementi probativi della revisione

È un documento che fissa i criteri generali in materia di acquisizione di elementi probativi ai fini dell'elaborazione del giudizio professionale del Revisore sul bilancio dell'impresa. Può essere ritenuto applicabile.

ISA 501 – Gli elementi probativi – Considerazioni aggiuntive per casi specifici

Riguarda le procedure da seguire in alcuni specifici casi (partecipazione all'inventario fisico del magazzino; esame delle conferme dei crediti inviate dai debitori; richieste di informazioni sul contenzioso esistente; informative in materia di titoli e partecipazioni; informazioni per settori di attività) che sicuramente riguardano la gestione ed i bilanci degli enti pubblici. Il documento in questione, dunque, è applicabile alla revisione contabile negli enti pubblici.

ISA 510 – Incarico iniziale di revisione – La verifica dei saldi d'apertura

Non c'è dubbio che questo documento sia applicabile, perché il Collegio dei revisori, all'inizio del proprio incarico, deve accertarsi della correttezza dei saldi iniziali e della correttezza dei principi contabili in precedenza applicati dall'ente pubblico, per ottenere una base di partenza affidabile per il proprio lavoro.

Tuttavia i paragrafi 11 e seguenti vanno adattati.

ISA 530 – Il campionamento nella revisione

Anche nella revisione degli enti pubblici (e salvo specifiche contrarie indicazioni normative, su alcuni punti) il controllo della contabilità, dei bilanci e della documentazione di supporto va fatto con la tecnica del campionamento, adottando criteri razionali in materia di formazione del campione in modo che esso sia rappresentativo dell'universo indagato.

ISA 540 – La revisione delle stime contabili

È pienamente applicabile ai bilanci degli enti pubblici perché stabilisce i criteri in base ai quali si accerta la correttezza delle valutazioni, anche di quelle effettuate nei *budgets* e nei bilanci di previsione.

ISA 550 – Le parti correlate

È un documento applicabile agli enti pubblici, specie nell'ambito dei rapporti "di gruppo" che possono crearsi con società controllate e con enti controllanti e controllati.

ISA 600 – L'utilizzo del lavoro di altri Revisori

Riguarda i rapporti tra Revisore principale e Revisori secondari, nella revisione contabile del bilancio consolidato. È ipotizzabile una sua applicazione solo in ipotesi di redazione del bilancio consolidato dell'ente pubblico. In altre ipotesi può essere applicato solo in parte ed in casi specifici.

ISA 610 – L'utilizzo del lavoro di revisione interna

In linea di principio questo documento può essere applicato, tutte le volte che l'ente pubblico disponga di una autonoma struttura di "internal auditing", anche se si tratta di attività svolta in *outsourcing*.

ISA 620 – Il ricorso all'opera di un esperto

È senz'altro applicabile perché negli enti pubblici può essere necessario avvalersi dell'opera di esperti esterni qualora le specifiche professionalità non siano rinvenibili all'interno dell'ente (es.: per la stima di alcuni immobili, per pareri legali, per valutazioni di tipo attuariale, ecc.).

ISA 810 – L'esame dei bilanci e dati previsionali

Indica dei criteri generali per l'esame di bilanci e dati previsionali, che sono sicuramente applicabili alla revisione dei preventivi finanziari ed economici ed alla compilazione della relazione sui bilanci di previsione e *budgets* o sui dati previsionali.

È stato utilizzato nel paragrafo dedicato alla revisione dei documenti costituenti il bilancio di previsione.

2.2 Analisi e valutazione del sistema di controllo interno

L'analisi e la valutazione del sistema di controllo interno dell'ente sono propedeutiche alla pianificazione delle procedure di revisione per il controllo della regolare tenuta della contabilità e per il controllo della chiarezza, correttezza e veridicità del bilancio di previsione e del bilancio consuntivo.

Esse riguardano gli enti di medie e grandi dimensioni, ma non gli enti di piccole dimensioni.

Il sistema di controllo interno viene qui in rilievo negli aspetti che riguardano il sistema amministrativo-contabile dell'ente (impianto contabile, sistema EDP, procedure di rilevazione e di predisposizione dei documenti di sintesi, procedure per gli adempimenti fiscali e previdenziali, e per la conformità a leggi, regolamenti e disposizioni statutarie.)

La procedura da seguire per valutare l'adeguatezza e l'affidabilità del sistema di controllo interno e per stabilire se i controlli chiave in esso previsti funzionano e se i dati prodotti dal sistema informativo dell'ente sono attendibili, deve essere eseguita in conformità alla norma 2.5 dei "Principi di Comportamento", riportata nell'allegato 2. Occorre utilizzare la procedura semplificata prevista al punto 3 dell'appendice ai "Principi di Comportamento" (anch'essa nell'allegato 2), con i necessari adattamenti sui punti di controllo interno e sui cicli procedurali rilevanti, i quali, in relazione all'attività istituzionale dell'ente pubblico non economico, possono essere così configurati: ciclo delle entrate proprie (di natura impositiva o di altra natura); ciclo degli acquisti e dei fornitori; ciclo dei salari e stipendi; ciclo degli investimenti e dei finanziamenti; ciclo dei trasferimenti, attivi e passivi (il riferimento ai cicli gestionali potrebbe essere mantenuto solo in caso di esistenza di un'attività commerciale secondaria, che implichi la tenuta di una contabilità fiscale di tipo ordinario).

L'analisi e la valutazione del controllo interno devono essere, comunque, effettuate alla luce dei principi contenuti nei documenti ISA 400 e ISA 401, sopra richiamati.

2.3 Il controllo a campione

I controlli, amministrativi e contabili, devono essere eseguiti, nella normalità dei casi, con la tecnica dei sondaggi a campione.

Il campione, per essere rappresentativo dell'universo indagato, deve essere selezionato con specifici criteri; ai fini pratici una esemplificazione di tali criteri è riportata nel punto n. 6 dell'appendice ai "Principi di Comportamento del Collegio Sindacale", che si riproduce nell'allegato n. 2, insieme alla tavola dei "numeri casuali".

Un inquadramento generale della materia, con i criteri validi a livello internazionale, è contenuto nell'ISA 530 – "Il campionamento nella revisione".

2.4 Controllo della regolare tenuta della contabilità dell'ente

L'ipotesi normale è che l'ente pubblico tenga anche una contabilità di tipo "economico" (e non soltanto di tipo "finanziario") col metodo della partita doppia, in modo da ottenere i saldi necessari per predisporre sia il bilancio di previsione, sia il rendiconto generale. Tuttavia, è molto frequente negli enti, specie di dimensioni medio-piccole, la semplice tenuta di una contabilità di tipo "finanziario", anche senza l'ausilio del metodo della partita doppia. In tale eventualità, parte integrante della documentazione contabile è costituita anche dal "prospetto di raccordo da valori finanziari a valori economici" di cui all'allegato 10 del precedente documento sui principi contabili per gli enti pubblici istituzionali.

Preliminare al controllo della contabilità e dei bilanci è l'attività di valutazione dell'adequazione ed affidabilità del sistema di controllo interno (negli aspetti amministrativi e contabili).

A) Libri e registri contabili obbligatori

Il Collegio deve preliminarmente accertare l'esistenza di tutti i libri e registri contabili necessari. Se si tratta di contabilità economica "integrata" o di contabilità finanziaria tenuta col metodo della partita doppia, dovranno esservi il libro giornale e le schede di mastro, oltre alle altre scritture elementari necessarie. Se, invece, manca una contabilità a partita doppia non vi sarà un vero e proprio libro giornale, bensì una serie di scritture elementari come le seguenti:

- partitario degli accertamenti, contenente lo stanziamento iniziale e le variazioni successive, le somme accertate, quelle riscosse e quelle rimaste da riscuotere per ciascun capitolo di entrata;
- partitario degli impegni, contenente lo stanziamento iniziale e le variazioni successive, le somme impegnate, quelle pagate e quelle rimaste da pagare per ciascun capitolo;

- partitario dei residui, contenente, per capitolo ed esercizio di provenienza, la consistenza dei residui all’inizio dell’esercizio, le somme rimosse o pagate, le somme rimaste da riscuotere o da pagare;
- giornale cronologico degli ordinativi di incasso e dei mandati (c.d. giornale di cassa);
- giornale riassuntivo (eventuale) degli ordinativi di incasso e dei mandati emessi dagli uffici decentrati.

In ogni caso dovrà esservi un libro degli inventari, nel quale riportare l’inventario dei beni mobili e l’inventario dei beni immobili, secondo quanto precisato nei principi contabili di riferimento.

Dovrà essere istituito anche un “Registro dei beni di facile consumo” ed un “Registro di magazzino”. Quest’ultimo per materie prime, materie di consumo, merci e prodotti (e solo quando le dimensioni dell’ente lo rendano necessario).

I libri e registri (che possono essere tenuti anche in forma meccanografica) dovranno essere numerati, prima della messa in uso. La bollatura e la vidimazione iniziale non sono più richieste (a meno che non vengano previste dallo statuto o dal regolamento di amministrazione e contabilità dell’ente).

Occorre, poi, istituire, e tenere (secondo le disposizioni del D.P.R. n. 600/1993 sull’accertamento delle imposte sui redditi e del D.P.R. n. 633/1972, e successive modifiche, sull’IVA) tutti i libri e registri previsti dalla legislazione tributaria, in relazione all’attività commerciale secondaria svolta dall’ente. Si tratta soprattutto dei registri IVA degli acquisti, delle fatture e dei corrispettivi, con l’eventuale registro IVA delle liquidazioni periodiche; del registro dei beni ammortizzabili; dei libri paga e matricola e del registro infortuni per i dipendenti.

B) Controllo delle rilevazioni contabili e della documentazione di supporto

Il controllo della correttezza e tempestività delle rilevazioni contabili, quando viene tenuta una contabilità economica col metodo della partita doppia, deve essere effettuato in conformità alla norma 2.7 dei “Principi di Comportamento”, che si riporta nell’allegato n. 2.

Se è stato istituito un partitario delle entrate e delle spese (come scrittura contabile “elementare”, la cui tenuta è propedeutica alle registrazioni a partita doppia sul libro giornale) occorre effettuare un controllo a campione anche delle registrazioni che in esso figurano.

Qualora l’ente pubblico tenga solo una contabilità di tipo finanziario, il controllo periodico delle registrazioni deve essere fatto in relazione al c.d. “giornale di cassa”, come viene precisato nel paragrafo 2.5.

C) Controllo della situazione finanziaria e verifica della permanenza della “continuità di attività” dell’ente

È sicuramente opportuno procedere trimestralmente ad un esame dei conti correnti bancari, specie quelli con saldo passivo, e della documentazione dei finanziamenti a medio-

lungo termine (mutui ipotecari ed altri tipi di finanziamento), anche per accertare se i saldi sono stati riconciliati, se vi siano partite anomale e se i saldi passivi sono mantenuti nei limiti degli affidamenti.

Inoltre, almeno una volta l'anno, il Collegio dei revisori dovrà verificare la permanenza di validità del postulato del "going concern" (eventualmente, considerando anche il contenuto dell'ISA 570 "Going Concern"). Nei riguardi degli enti pubblici l'interruzione della continuità dell'attività istituzionale per l'insorgere di una crisi finanziaria può verificarsi nelle ipotesi di carenza o riduzione significativa delle entrate correnti o di eccessività delle spese correnti, che diano luogo a squilibri strutturali difficilmente sanabili.

Se il Collegio rileva l'esistenza di una situazione del genere, deve portarla con urgenza a conoscenza degli organi volitivi dell'ente, chiedendo l'adozione di opportuni provvedimenti, e in ogni caso, del Ministero vigilante. Si applicano in linea generale, con i necessari adattamenti, le indicazioni contenute nella norma 2.8 dei Principi di Comportamento riportata all'allegato n. 2.

D) Redazione dei verbali di verifica e controllo

È applicabile, in linea di principio, la norma 2.9 dei "Principi di Comportamento" (riportata all'allegato n. 2) con gli opportuni adattamenti dipendenti dalle caratteristiche e dall'attività dell'ente pubblico. Occorre inoltre tener presenti le indicazioni sulle modalità di redazione dei verbali contenute nella Circolare della Ragioneria Generale dello Stato – Ispettorato Generale di Finanza, n. 27 del 25 Giugno 2001, che si riporta integralmente nell'allegato n. 3.

Ciascun verbale del Collegio dei revisori deve essere inviato in copia, con la massima sollecitudine, al Presidente dell'ente pubblico, a cura del Presidente del Collegio dei revisori (a meno che non vi siano diverse disposizioni statutarie e regolamentari).

I verbali devono essere riportati nell'apposito "Libro dei verbali del Collegio dei revisori", numerato e tenuto a cura del Collegio e conservato presso l'ente, sotto la diretta responsabilità del Presidente del Collegio dei revisori.

2.5 Verifiche di cassa e, in genere, delle entrate ed uscite finanziarie

Le verifiche delle entrate ed uscite finanziarie, nelle loro varie fasi, e le verifiche delle giacenze di disponibilità liquide (e valori assimilati) nella cassa generale e nelle casse interne assumono negli enti pubblici un'importanza particolare, perché, oltre al controllo sulla correttezza finanziaria della gestione, costituiscono attività prodromica al controllo dei documenti finanziari di sintesi: preventivo finanziario e rendiconto finanziario. Tali controlli devono tener conto delle vigenti disposizioni sulla "Tesoreria Unica".

I controlli in questione devono essere eseguiti in conformità alle indicazioni contenute nella "Circolare-Vademecum" della Ragioneria Generale sopra richiamata, nei paragrafi 1.2, 1.3 e 1.4 che vengono riprodotti nell'allegato n. 1.

2.6 Verifica dell'esistenza dei titoli ed altri valori

Analogamente a quanto prescritto per i sindaci dall'art. 2403, 2° comma, Cod. Civ., il Collegio dei revisori dovrà accertare ogni tre mesi l'esistenza dei titoli e valori di proprietà dell'ente pubblico e di quelli detenuti dall'ente a titolo di pegno, cauzione e custodia. Gli accertamenti, che possono anche essere eseguiti con sondaggi a campione in ipotesi di titoli particolarmente numerosi, devono essere svolti in conformità alle norme 2.3 e 2.4 dei Principi di Comportamento, riportate nell'allegato n. 2.

I titoli e valori di terzi devono essere riportati fra i conti d'ordine in calce allo "Stato Patrimoniale" facente parte del rendiconto generale e devono essere anch'essi elencati nel registro degli inventari, o in apposite schede contabili intestate alle varie categorie di beni di terzi, facenti parte dei conti d'ordine.

2.7 Verifiche degli inventari e delle giacenze di magazzino

Al di là degli accertamenti finali da effettuare in sede di controllo del bilancio consuntivo, è opportuno che il Collegio dei revisori, nella verifica trimestrale da effettuare a metà dell'esercizio, proceda ad una verifica a campione delle giacenze di magazzino, sulla scorta dei dati figuranti nel "registro di magazzino".

La verifica dovrà essere effettuata in conformità a quanto previsto al paragrafo 1.6 della "Circolare-Vademecum". Analogo riscontro a campione dovrà essere eseguito sui beni mobili in base all'inventario di essi contenuto nel libro degli inventari, seguendo le indicazioni contenute nel paragrafo 1.5 della stessa circolare (vedi allegato n. 1).

Per la distinzione fra beni mobili da inventariare e beni di facile consumo (da tenere in evidenza in un apposito registro) ed in generale per l'esecuzione delle operazioni di inventariazione dei beni mobili, si può tener conto dei criteri indicati nella circolare n. 88 del 28/12/1994 della Ragioneria Generale dello Stato – IGF, avente ad oggetto "Istruzioni per il rinnovo degli inventari dei beni mobili di proprietà dello Stato".

2.8 Verifiche relative al bilancio di previsione

Il bilancio di previsione è il documento politico-programmatico dell'ente pubblico e rappresenta il più importante strumento della gestione in quanto con esso viene autorizzata la riscossione delle entrate e l'esecuzione delle spese e viene programmata tutta l'attività che l'ente intende svolgere nel corso dell'esercizio finanziario.

Secondo i principi contabili di riferimento, paragrafo 5.3, il bilancio di previsione è composto dai seguenti documenti:

- a) preventivo finanziario (decisionale e gestionale);
- b) quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria;
- c) preventivo economico.

Costituiscono allegati del bilancio di previsione:

- il bilancio pluriennale dell’ente;
- la relazione programmatica;
- la tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione;
- la relazione del Collegio dei revisori dei conti.

La verifica della corretta formazione dei documenti costituenti il bilancio di previsione e la verifica della corretta esecuzione delle variazioni di bilancio devono essere eseguite in conformità alle indicazioni contenute nei paragrafi che vanno dal 2.1 al 2.6 della “Circolare-Vademecum”, che si riportano nell’allegato n. 1.

2.9 Verifiche relative al rendiconto generale

In base ai principi contabili di riferimento (par. 7) il rendiconto generale dell’ente è formato dai seguenti documenti:

- a)* conto di bilancio;
- b)* stato patrimoniale;
- c)* conto economico;
- d)* nota integrativa.

Costituiscono allegati del rendiconto generale:

- la situazione amministrativa;
- la relazione sulla gestione;
- la relazione del Collegio dei revisori dei conti.

I criteri di verifica del rendiconto finanziario (conto del bilancio) e del corretto riaccertamento dei residui, devono essere conformi a quelli indicati nei paragrafi 2.7.1, 2.7.5, 2.7.6 e 2.7.8 della “Circolare-Vademecum”, riportati nell’allegato n. 1.

Vanno anche tenute presenti le procedure di revisione dei crediti e debiti previste dalle norme sui “Principi di Comportamento” nn. 3.2.2 e 3.2.7, di cui all’allegato 2.

2.10 Controllo dello stato patrimoniale, del conto economico, della nota integrativa e della relazione sulla gestione

Il controllo della corretta formazione del documento di sintesi dei risultati patrimoniali, economici e finanziari della gestione, che corrisponde al bilancio delle imprese, deve essere effettuato con riferimento agli schemi di bilancio, al contenuto dello stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa ed ai principi e criteri di valutazione contenuti

nei capitoli 7 ed 8 e negli allegati ai principi contabili per gli enti pubblici istituzionali elaborati da questa Commissione e pubblicati nel Luglio 2001.

La revisione contabile dello stato patrimoniale tende, come nelle imprese, a raggiungere i seguenti obiettivi:

- a) accertamento dell'esistenza delle attività e passività patrimoniali iscritte nello stato patrimoniale;
- b) accertamento della loro corretta iscrizione in bilancio, con la denominazione e classificazione previste dai principi contabili di riferimento;
- c) verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato le attività o passività;
- d) accertamento della corretta valutazione e dell'esistenza delle necessarie informazioni in nota integrativa;
- e) verifica dell'applicazione nel tempo di principi contabili uniformi, per assicurare la comparabilità dei rendiconti.

Il controllo dovrà essere eseguito con le tecniche e procedure di revisione indicate nelle norme 3.1, 3.2, 3.3, 3.4 e 3.5 dei "Principi di Comportamento del Collegio sindacale", che si riportano nell'allegato n. 2.

Per ciò che riguarda le aree finanziarie dello stato patrimoniale, il controllo di crediti e debiti va eseguito in correlazione col controllo del rendiconto finanziario.

Il controllo del contenuto della relazione sulla gestione deve essere eseguito in conformità alla norma 3.6 (vedi allegato n. 2).

Le procedure di revisione dei crediti e debiti (e dei correlati proventi ed oneri) vanno applicate anche ai proventi da contributi degli utenti dei servizi, ai trasferimenti attivi e passivi ed agli oneri per prestazioni istituzionali, adattando opportunamente le procedure di revisione previste per le imprese.

2.11 Relazione del Collegio dei revisori sul bilancio di previsione

La relazione sul bilancio di previsione va redatta tenendo presente le indicazioni contenute nella "Circolare-Vademecum" con particolare riferimento alla parte seconda nei paragrafi che vanno dal 2.1 al 2.6 (allegato 1).

Preliminarmente i Revisori accerteranno che lo schema di bilancio sia conforme al modello previsto dalla normativa dell'ente ed all'attività che lo stesso svolge. L'esame dell'articolazione delle U.P.B. di 1° livello a cui corrispondono i centri di responsabilità amministrativa dell'ente è fondamentale per poter apprezzare le scelte programmatiche, espresse in termini di piani, progetti ed attività, nonché le connesse valutazioni finanziarie ed economiche contenute nei preventivi finanziari (decisionale e gestionale) ed economico che compongono i documenti contabili del bilancio di previsione.

In altri termini, il sistema di pianificazione, programmazione e budget descritto nei principi contabili deve trovare concreta rappresentazione negli schemi di bilancio, rispet-

tando la normativa specifica dell'ente e rispecchiando la struttura organizzativa e le finalità che si intendono perseguire.

La relazione dei Revisori contabili deve accertare:

- la coerenza, così come definita nei principi contabili, facendo particolarmente attenzione alle fasi del processo di programmazione ed alle relative quantificazioni finanziarie ed economiche;
- la congruità, delle stesse quantificazioni finanziarie ed economiche rispetto sia ai vincoli di bilancio che alle scelte programmatiche contenute nelle parti descrittive del bilancio di previsione (relazione programmatica, nota preliminare ed allegato tecnico);
- la veridicità, la correttezza, l'imparzialità, l'attendibilità, la significatività e rilevanza, la continuità, la prudenza la costanza e tutti gli altri principi contabili generali considerati nella loro applicazione ai documenti di previsione.

I Revisori pubblici, nell'esercizio di questa specifica attività, devono accertare la corrispondenza delle entrate e delle uscite programmate, dei costi e proventi che si prevede siano di competenza economica in riferimento ai singoli programmi e progetti da realizzare nell'esercizio.

In particolare, per le entrate va accertata l'attendibilità delle somme iscritte sulla base della documentazione, di ogni parametro obiettivo e di tutti gli elementi conoscitivi forniti dall'ente.

Per quanto concerne le uscite l'esame della congruità degli stanziamenti di bilancio di parte corrente costituisce certamente un importante impegno del Revisore, atteso che l'ammontare complessivo di dette uscite determina, in sostanza, il fabbisogno finanziario dell'ente necessario per assicurare il conseguimento delle finalità istituzionali.

Le uscite istituzionali devono, pertanto, prevedere stanziamenti congrui rispetto all'attività ed alle effettive disponibilità dell'ente. Ai fini della valutazione della congruità di tali poste i Revisori devono quindi avere cognizione del programma che l'ente intende svolgere, confrontandolo con quello dell'anno precedente, devono esaminarlo sotto il profilo della legittimità valutando anche l'attendibilità della realizzazione dell'attività prevista. Particolare attenzione va riservata all'accertamento della congruità delle spese c.d. "obbligatorie".

Per le spese del personale la valutazione della congruità degli oneri diretti e indiretti, fissi e variabili, principali ed accessori, deve effettuarsi con riferimento alla consistenza delle unità di personale, in servizio e che si prevede di assumere in corso d'anno, ed al trattamento economico principale ed accessorio che al momento della formazione del bilancio si ritiene legittimamente riconosciuto.

A completamento dell'analisi delle impostazioni delle spese correnti previste, si valuteranno anche gli stanziamenti relativi a spese per l'acquisto di beni di consumo e servizi non tralasciando di verificare la consistenza delle scorte di magazzino. Tale analisi va condotta con riferimento al contesto generale in cui l'organismo pubblico esplica la propria attività ed alle effettive possibilità finanziarie dello stesso, avuto riguardo inoltre alle direttive governative circa il contenimento delle spese in generale.

In definitiva il Collegio dei revisori nella esplicazione della propria funzione di controllo, pur considerando legittima la previsione di spesa, può rilevarne l'inopportunità per carenza di disponibilità finanziarie, oppure, pur in presenza di queste, può esprimere riserve riguardo alla coerenza e congruità della loro allocazione nella struttura organica dell'ente ed alla loro rispondenza al criterio di economicità.

Il Collegio in seguito dovrà accertare se il bilancio di previsione abbia ottenuto l'approvazione delle amministrazioni competenti, ove previsto, ovvero se sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio al fine di verificare se si sia instaurata una "gestione di fatto", non tralasciando di accertarne le cause.

Tale risultato deve considerarsi di preminente importanza ai fini delle valutazioni del Collegio soprattutto quando parte dei suoi mezzi finanziari derivano da cespiti patrimoniali (fitti attivi, interessi, rendite etc...); il giudizio sull'attendibilità delle previsioni economiche deve pertanto considerare il recente andamento della gestione dell'ente nonché una proiezione dei prevedibili mutamenti futuri.

In conclusione, la relazione sul bilancio di previsione dovrà contenere le considerazioni e le valutazioni sui programmi e sulle attività che l'ente intende realizzare, sulle corrispondenti risorse finanziarie, tenendo conto dei criteri sopra evidenziati. La relazione si dovrà chiudere con un sintetico giudizio circa la congruità, la coerenza e l'attendibilità della proposta di bilancio proponendone l'approvazione o meno.

2.12 Relazione del Collegio dei revisori sul rendiconto generale

La relazione sul rendiconto generale va redatta tenendo presenti le indicazioni contenute nella "Circolare-Vademecum" riguardo al controllo del conto consuntivo (vedi allegato n. 1) e le indicazioni contenute nella norma 3.7 dei "Principi di Comportamento", riportata nell'allegato n. 2, che devono essere opportunamente adattate.

Analogamente a quanto previsto nell'art. 156 del D.lgs. 58/1998, la relazione del Collegio dei revisori sul rendiconto generale deve concludersi con un giudizio:

- positivo senza rilievi, se il rendiconto generale è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione;
- positivo con rilievi, se il rendiconto generale è sostanzialmente conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione ma vi sono taluni aspetti meritevoli di segnalazione che, tuttavia, non ledono quanto previsto dal paragrafo 4 dei principi contabili di riferimento;
- negativo, se il rendiconto generale non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.

Nel caso in cui il giudizio sia positivo con rilievi o negativo, il Collegio espone analiticamente nella relazione i motivi della propria decisione. Nell'evenienza di un giudizio negativo, il Collegio informa immediatamente le amministrazioni vigilanti.

Non può ritenersi ammissibile da parte del Collegio dei revisori di un ente pubblico istituzionale una dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio.

Figure 1 displays four versions of the "Buono del Tesoro" (Treasury Bond) coupon, showing the evolution of the design from 1871 to 1917. The coupons are arranged in a 2x2 grid, with the top row showing the 1871 and 1881 versions, and the bottom row showing the 1891 and 1917 versions. Each coupon includes a serial number, a date, and a face value. The design features a central rectangular area with a decorative border, containing the text "Buono del Tesoro" and "Rendite del Tesoro". The coupons are arranged in a 2x2 grid, with the top row showing the 1871 and 1881 versions, and the bottom row showing the 1891 and 1917 versions. The 1917 version is the most detailed, showing the full name of the Treasury and the date of issue.

Mod. N. 8 in 10 fogli <i>Il</i> <u>del</u> <u>Conte</u> TESORERIA GENERALE <u>Matrice v'Assogno</u> <i>Luogo</i> <u>di</u> <i>Il</i> <u>del</u> <u>Regno</u> <i>A</i> <u>rig: Tenente della Provincia</u> <i>di</i> <i>il</i> <u>compensato di pagare al</u> <i>di</i> <i>la</i> <u>summa di lire</u> <i>per</i> <u>addebitare</u> <u>ricevere dal</u> <i>di</i> <i>Fatto</i> <u>add</u> <u>18</u> <i>Per</i> <u>L</u>	Assegno della Tesoreria Generale	<i>Il</i> <u>del</u> <u>Conte</u> TESORERIA GENERALE <u>della Stato</u> <i>Il</i> <u>rig: Tenente della Provincia</u> <u>di</u> <i>di</i> <u>di</u> <i>la</i> <u>summa di lire</u> <i>per</i> <u>addebitare</u> <u>ricevere dal</u> <u>di</u> <i>e</i> <u>queste per essere impiegate in servizio della Stato.</u> <i>Chiusando il presente assegno, replicando al Ministero delle Finanze entro 15 di ore, e debitamente pagando del suddetto rig: Assogno, egli si carica per detto essere rimborsato una (summa di questo Tenente Generale).</i> <i>Fatto</i> <u>add</u> <u>18</u> <i>Per</i> <u>L</u> <i>Il</i> <u>del</u> <u>Ministro delle Finanze</u> <i>e</i> <u>replicando al</u> <u>di</u> <u>Ministro.</u> <i>Il</i> <u>del</u> <u>Ministro delle Finanze</u> <i>e</i> <u>replicando al</u> <u>di</u> <u>Ministro.</u> <i>Per</i> <u>L</u>	ASSIGNATO DELL'AMMINISTRATORE	<i>Il</i> <u>del</u> <u>Conte</u> TESORERIA GENERALE <u>della Stato</u> <i>Il</i> <u>rig: Tenente della Provincia</u> <u>di</u> <i>di</i> <u>di</u> <i>la</i> <u>summa di lire</u> <i>per</i> <u>addebitare</u> <u>ricevere dal</u> <u>di</u> <i>e</i> <u>queste per essere impiegate in servizio della Stato.</u> <i>Chiusando il presente assegno, replicando al Ministero delle Finanze entro 15 di ore, e debitamente pagando del suddetto rig: Assogno, egli si carica per detto essere rimborsato una (summa di questo Tenente Generale).</i> <i>Fatto</i> <u>add</u> <u>18</u> <i>Per</i> <u>L</u>
--	--	--	---	---

3 – I CONTROLLI AMMINISTRATIVI E DI LEGITTIMITÀ

3.1 La verifica della conformità alle leggi, ai regolamenti ed alle disposizioni statutarie degli atti e delle deliberazioni degli organi dell'ente pubblico

La verifica della legalità degli atti e delle deliberazioni degli organi dell'ente pubblico va eseguita non solo in occasione dei riscontri documentali e contabili effettuati trimestralmente, ma anche (e soprattutto, per i controlli di tipo preventivo) in occasione della partecipazione alle riunioni del Consiglio di amministrazione (o organo equipollente) e dell'Assemblea dei soci o associati (negli enti a struttura associativa).

Il controllo di legittimità va effettuato tenendo conto della valutazione sull'adeguatezza ed affidabilità del sistema di controllo interno.

Il controllo si estende al complesso delle norme giuridiche (anche comunitarie) e delle disposizioni statutarie e regolamentari interne (es.: regolamento di amministrazione e contabilità) che riguardano l'attività dell'ente, il funzionamento dei suoi organi, i rapporti con le Autorità di vigilanza (es.: le circolari ed istruzioni della Ragioneria Generale dello Stato) ed il possesso di specifiche autorizzazioni all'esercizio di determinate attività.

Se gli statuti non prevedono la presenza dei Revisori alle riunioni, questi dovranno chiedere la presenza al Presidente dell'ente.

Fra le norme giuridiche di cui occorre accertare l'osservanza vi sono le norme fiscali e quelle previdenziali, applicabili in relazione alla natura dell'attività svolta dall'ente.

Per le procedure di revisione in questa materia ed i poteri di reazione in ipotesi di attività illegittime si applica la norma 2.1 (Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto) dei Principi di comportamento del Collegio sindacale nelle società con azioni quotate, raccomandati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (edizione 2000) riportata nell'allegato n. 4.

Si applicano, inoltre, le indicazioni contenute nelle norme da 4.1 a 4.4 dei Principi di comportamento del Collegio sindacale relative alla partecipazione alle riunioni degli organi sociali e quanto contenuto nel paragrafo 6.1 della "Circolare-Vademecum", riportate rispettivamente negli allegati 2 ed 1.

Sono, infine, applicabili i criteri generali contenuti nei documenti IFAC ISA 240 – Frodi ed errori ed ISA 250 – Effetti connessi alla non conformità a leggi e regolamenti.

3.2 La verifica della conformità ai “principi di corretta amministrazione” della gestione economica e finanziaria dell'ente

È, questa, una verifica di notevole importanza, che ha come obiettivo l'accertamento della razionalità e della proficuità economica degli atti e deliberazioni degli organi ammi-

nistrativi dell'ente e, più in generale, della correttezza economica e finanziaria della gestione.

La verifica si esegue sia nel corso delle riunioni periodiche del Collegio, sia in occasione della partecipazione alle riunioni del Consiglio di Amministrazione e degli altri organi dell'ente.

Per le modalità della verifica, si applicano le indicazioni contenute nella norma 2.2 dei Principi di comportamento del Collegio sindacale nelle società quotate: "Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione" (vedi allegato 4).

Si rendono, inoltre, applicabili i principi generali contenuti nei documenti IFAC, ISA 240 ed ISA 250, richiamati al paragrafo precedente.

Per le verifiche riguardanti la regolarità degli accertamenti ed impegni di entrate ed uscite si rinvia al paragrafo 2.5 del presente documento. Per le verifiche riguardanti l'attività negoziale degli enti pubblici si applicano i criteri indicati nella parte quinta, paragrafo 5.1 della "Circolare-Vademecum", riportati nell'allegato n. 1.

Deve ritenersi che il Collegio dei revisori sia onerato, così come il Collegio sindacale delle società di capitali, dei controlli "sostitutivi" in relazione ad omissioni degli amministratori dell'ente pubblico in materia di denunce, comunicazioni, depositi e pubblicazioni di atti dell'ente che incidono sui diritti di terzi, ed in materia di omessa convocazione obbligatoria dell'assemblea dei soci o associati.

3.3 Adempimenti in materia tributaria e previdenziale

Per il controllo della corretta esecuzione, da parte dell'ente pubblico, degli adempimenti in materia tributaria e previdenziale, dopo aver valutato, per questi aspetti, l'adequazione e funzionalità del sistema di controllo interno, è necessario seguire le procedure indicate nelle norme 8.1, 8.2, 8.3 e 8.4 e nell'appendice n. 3 dei Principi di comportamento del Collegio sindacale, riportate nell'allegato n. 2, tenendo anche presenti le istruzioni della Ragioneria Generale dello Stato, contenute nella parte quarta "Aspetti fiscali della gestione" della "Circolare-Vademecum" (riportate nell'allegato n. 1).

4 – RESPONSABILITÀ DEI REVISORI. DENUNCE DI DANNO

Ai Revisori dei conti degli enti pubblici, salvo contrarie previsioni normative, si applicano per analogia le disposizioni sulla responsabilità civile dei sindaci di società di capitali (responsabilità diretta e responsabilità indiretta, in solido con gli amministratori), previste dall'art. 2407 del Codice Civile, opportunamente adattate per tener conto della struttura degli enti pubblici.

In proposito si rinvia alle considerazioni contenute nella “Circolare-Vademecum” più volte richiamata, paragrafo 6.1 – Partecipazione alle riunioni degli organi deliberanti, riportate nell'allegato n. 1.

I Revisori hanno l'obbligo di effettuare apposita segnalazione alla competente Procura Regionale della Corte dei conti ogni qualvolta che, nell'esercizio delle loro funzioni, rilevino situazioni che possano configurare atti illeciti produttivi di danno erariale. La denuncia deve essere effettuata in conformità alle indicazioni contenute nell'“Indirizzo di coordinamento” emanato dalla Procura Generale della Corte dei conti in data 28 Febbraio 1998, prot. 1.C./16, che si riporta nell'allegato n. 5. Nel citato indirizzo di coordinamento si rileva che l'obbligo primario di denuncia fa carico agli organi amministrativi dell'ente e che il Collegio dei revisori deve intervenire, in sostituzione di questi, se la denuncia non è stata presentata (quando l'organo amministrativo avrebbe dovuto denunciare “se stesso”).

Inoltre, poiché il Revisore dei conti degli enti pubblici è pubblico ufficiale ai fini penali, egli è tenuto a presentare denuncia degli atti che concretano gli estremi di reati accertati nell'esercizio delle proprie funzioni, come si è sopra rilevato.

Si ritiene che il Collegio dei revisori debba prontamente trasmettere al Ministero di vigilanza ed alla Ragioneria Generale dello Stato – Ispettorato Generale di Finanza, copia delle denunce presentate alla Corte dei conti o all'Autorità giudiziaria, insieme a copia dei verbali di riunione del Collegio che riguardano gli accertamenti eseguiti, le loro risultanze e la deliberazione di presentazione della denuncia.

Per ulteriori considerazioni si rimanda a quanto già detto in questo documento nel paragrafo 2.2 della parte I e nella “Circolare-Vademecum” nel paragrafo 6.2 e seguenti.

N.° 302.



Reale Decreto sulla Contabilità generale dello Stato.

9 novembre 1861

VITTORIO EMANUELE II.

PER GRAZIA DI DIO E PER VOLONTÀ DELLA NOSTRA

RE D'ITALIA

Sulla proposizione del Ministro delle Finanze;
Sentito il Consiglio dei Ministri;
Abbiamo ordinato ed ordiniamo quanto segue:

TITOLO I.

DEL BILANCIO.

CAPITULO I.

Della formazione dei bilanci.

Art. 1.

Il Ministro delle Finanze formerà ogni anno il progetto del bilancio dell'erario e della spesa del Regno.

MINISTERO DEL TESORO
RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

**BILANCI STATALI
IN EUROPA**

*Struttura e disciplina giuridico-contabile:
Paesi della CEE, Regno Unito e Svizzera*

CONTENUTO 1869-1969
DALLA
RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

REGOLAMENTO

L'AMMINISTRAZIONE DEL PATRIMONIO DELLO STATO

E PER LA CONTABILITÀ GENERALE

In esecuzione della legge 27 aprile 1949, n. 3495.



FINANZE
RAGIONERIA DELLO
STATO

MINISTERO

Min. D. G.
D. 1869 (Ragioneria Generale dello Stato)
1. dicembre 1969, n. 975

STATO di prima previsione delle entrate per l'anno 197

CATEGORIA	NOME	RAGIONERIA per entrate per 197		BILANCI STATALI
		Entrate per 197	Entrate per 197	
Entrate	Entrate			

MINISTERO

Min. D. G.
D. 1869 (Ragioneria Generale dello Stato)
1. dicembre 1969, n. 975

STATO di prima previsione delle spese per l'anno 197

CATEGORIA	NOME	RAGIONERIA per entrate per 197		BILANCI STATALI
		Entrate per 197	Entrate per 197	
Entrate	Entrate			

Per le entrate e le spese dello Stato di prima previsione dell'anno 197.

5 – IL CONTROLLO NEGLI ENTI PUBBLICI DI DIMENSIONI LIMITATE

Nei confronti degli enti pubblici istituzionali di limitate dimensioni, così come individuati al paragrafo n.9 dei principi contabili già emanati da questa Commissione, i controlli interni possono essere svolti prescindendo dalla verifica di alcuni aspetti gestionali, onde evitare all'ente la onerosa predisposizione degli occorrenti apparati e strutture amministrativo-contabili che renderebbero gli stessi controlli antieconomici.

Nei confronti dei predetti enti i controlli in discorso da parte del Collegio dei revisori sono comunque finalizzati a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, e devono comprendere:

- la verifica della conformità degli atti alle norme legislative, statutarie e regolamentari ed ai principi contabili di settore dei documenti che costituiscono il bilancio di previsione ed il rendiconto generale;
- la verifica della regolarità della contabilità e della relativa documentazione di supporto;
- la verifica di cassa generale ed interna e dell'esistenza di titoli o altri valori di proprietà o detenuti dall'ente a titolo di pegno, cauzione o custodia;
- la verifica della corretta esecuzione degli adempimenti prescritti dalla legge in materia tributaria e previdenziale;
- la verifica della conformità alla legge (nazionale e comunitaria), ai regolamenti ed alle disposizioni statutarie degli atti e delle deliberazioni dei competenti organi dell'ente;
- la verifica delle conformità ai “principi di corretta amministrazione” della gestione economica e finanziaria dell'ente.

Ma, come si è evidenziato nel paragrafo 2 della parte I, il Revisore pubblico contestualmente alle tradizionali funzioni di controllo amministrativo contabile, svolge anche una funzione collaborativa.

Anche negli enti di minori dimensioni il Revisore pubblico deve controllare che la volontà del legislatore sia stata rispettata, ed in questi frangenti l'importanza della funzione collaborativa è inversamente proporzionale alle dimensioni dell'ente.

Infatti, si ritiene che la funzione del Collegio dei revisori negli enti istituzionali di maggiori dimensioni sia prevalentemente di supporto e di controllo amministrativo-contabile, in quanto la struttura amministrativa deve avere necessariamente nel suo seno i controlli interni di tipo gestionale e deve possedere tutti gli strumenti contabili perché il sistema informativo rilevi in modo completo i fatti interni ed esterni di gestione; mentre, negli enti istituzionali di piccole dimensioni, la funzione “collaborativa” del Collegio dei revisori deve integrarsi con l'attività degli altri organismi del-

l'ente prevedendo, con specifici atti normativi interni, che il Collegio, oltre al controllo amministrativo-contabile, svolga più spiccate funzioni collaborative e consultive nei confronti degli organi di indirizzo politico-amministrativo, come precisato nel paragrafo 3.2 della parte I ⁽¹⁾.

5.1 I controlli di natura contabile

Per i controlli di natura contabile il Collegio dei revisori degli enti di limitate dimensioni può prescindere dai principi generali di revisione dell'IFAC- *International Federation of Accountants*, ossia gli *International Standards of Auditing* (ISA's) enunciati al precedente paragrafo 2.1 della parte II, nonché dall'analisi e valutazione del sistema di controllo interno di cui al paragrafo 2.2 della parte II che riguardano gli enti di media e grande dimensione .

Devono essere invece rispettati i principi generali della revisione aziendale e i principi di comportamento del Collegio sindacale approvati e raccomandati dai Consigli nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

Tenendo conto di quanto detto sopra, il Collegio procederà ai controlli ed alle verifiche indicati nella parte II ai paragrafi 2.3 (controllo a campione), 2.4 (controllo della regolare tenuta della contabilità dell'ente), 2.5 (verifiche di cassa e, in genere, delle entrate ed uscite finanziarie), 2.6 (verifica dell'esistenza di titoli ed altri valori), 2.7 (verifiche degli inventari e delle giacenze di magazzino).

A) Verifiche relative al bilancio di previsione

Il bilancio di previsione, per gli enti che adottano il bilancio in forma abbreviata con riferimento a quanto previsto al paragrafo 9 dei principi contabili, è composto da:

- preventivo finanziario gestionale
- quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria
- preventivo economico

Costituiscono allegati al bilancio di previsione in forma abbreviata:

- la relazione programmatica;
- la tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione;
- la relazione del Collegio dei revisori dei conti.

La verifica della corretta formazione dei documenti costituenti il bilancio di previsione e la verifica della corretta esecuzione delle variazioni di bilancio devono essere ese-

1) Sul punto è opportuno ricordare due passaggi del D.lgs 286/1999, menzionati dal già citato parere del 23 Febbraio 2001, prot. n. 2666/01/ULP dell'Ufficio Legislativo della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica, ossia: la derogabilità dei principi di cui al comma 2 dell'art. 1 e la facoltà, prevista dal comma 5 dell'art. 10, di istituire uffici unici fra più amministrazioni omogenee per l'attuazione dei controlli interni.

guita in conformità alle indicazioni contenute nei paragrafi 2.2, 2.3, 2.4 e 2.6 della “Circolare-Vademecum, che si riportano nell’allegato n. 1.

Per il contenuto della relazione al bilancio di previsione si fa rinvio al paragrafo 2.11.

B) Verifiche relative al rendiconto generale

Il rendiconto generale in forma abbreviata è composto da:

- il conto di bilancio composto dal solo rendiconto finanziario gestionale in forma abbreviata;
- lo stato patrimoniale in forma abbreviata;
- il conto economico in forma abbreviata;
- la nota integrativa in forma abbreviata.

Costituiscono allegati al rendiconto generale:

- la situazione amministrativa;
- la relazione sulla gestione (che può mancare se vengono forniti nella nota integrativa i dati richiesti nel precedente punto 7.6 dei principi contabili);
- la relazione del Collegio dei revisori.

I criteri di verifica del rendiconto, della situazione amministrativa e del corretto riaccertamento dei residui, devono essere conformi a quelli indicati nei paragrafi 2.7.1, 2.7.5, 2.7.6 e 2.7.8 della “Circolare-Vademecum”, riportati nell’allegato n. 1.

Circa il controllo dello stato patrimoniale, del conto economico, della nota integrativa e della relazione sulla gestione si fa rinvio al precedente paragrafo 2.10.

Per il contenuto della relazione sul rendiconto generale si fa rinvio al paragrafo 2.12.

5.2 I controlli amministrativi e di legittimità

Il Collegio dei revisori dei conti di enti di dimensioni limitate procedono alle verifiche ed ai controlli amministrativi e di legittimità secondo quanto indicato nei precedenti paragrafi 3.1, 3.2 e 3.3 della parte II, tenendo conto che possono prescindere dai principi contenuti nei documenti IFAC di cui al paragrafo 2.1 della parte seconda.

