

LA REVISIONE CONTABILE NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE E LA NUOVA DISCIPLINA DEL D. LGS N 39 /2010

La presente relazione esamina la disciplina della revisione legale dei conti introdotta dal decreto Lgs 39/2010¹ e le norme applicabili alla revisione contabile ed ai collegi di revisione della pubblica amministrazione al fine di individuare relazioni ed eventuali coordinamenti tra le due discipline.

In particolare gli aspetti analizzati sono relativi alla composizione dei collegi di revisione, alle modalità di svolgimento della revisione legale in conformità ai principi di revisione contabile e ad alcune norme del nuovo decreto, che disciplinano l'esercizio della revisione legale, applicabili anche ai membri dei collegi di revisione degli enti pubblici.

Prima di esaminare nello specifico gli argomenti della presente relazione è necessario svolgere alcune considerazioni sugli strumenti di controllo della pubblica amministrazione e sulla loro applicazione ed evoluzione nel tempo.

La revisione contabile ed i collegi di revisione sono strumenti di controllo specifici del settore aziendale adottati dalla pubblica amministrazione solo a partire dagli anni '90. Sebbene il controllo interno nella pubblica amministrazione fosse stato introdotto con Regio Decreto del 18 novembre 1923, n. 2440², di fatto, rimase inattuato fino alla emanazione della Legge 241/90³ che diede inizio al processo di rinnovamento dell'amministrazione pubblica con l'estensione al settore pubblico di principi tipici dell'organizzazione aziendale quali economicità, efficacia ed efficienza gestionale; principi che possono essere collegati al concetto di buon andamento dei pubblici uffici previsto

¹ D.lgs 39/2010 "Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE" pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 23 marzo 2010, n. 68 - Supplemento Ordinario n. 58.

² Regio Decreto del 18 novembre 1923, n. 2440 Pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 275 del 23 novembre 1923. Tale decreto attribuisce al Tesoro, oltre al controllo di legittimità e quello contabile, anche il controllo sulla "proficuità" della spesa: una sorta di controllo che entra nel merito e valuta la convenienza della spesa. Cfr: V.Guccione, *La nuova fisionomia del controllo interno. Modelli organizzativi e prime esperienze*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 3, 1998, p. 769 ss.

³ Legge 241/1990 "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi" pubblicata in *Gazzetta Ufficiale* del 18 agosto 1990 n. 192.

dall' articolo 97 della Costituzione che al primo comma stabilisce: *“i pubblici uffici devono essere organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”*.

Nonostante l'emanazione della L. 241/90, precisi strumenti in tema di verifica dell'implementazione di suddetti principi trovano attuazione solo nel D.Lgs. 286/99⁴, primo importante intervento normativo volto al riordino dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche. Detto decreto disciplina all'articolo 2 il *“controllo interno di regolarità amministrativa e contabile”* nei diversi comparti della pubblica amministrazione; in particolare al comma 1 individua gli organi deputati alla revisione amministrativa e contabile – organi di revisione, uffici di ragioneria, servizi ispettivi -; al comma 2 stabilisce che le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, per quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale, asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore; infine al comma 4 statuisce che i membri dei collegi di revisione degli enti pubblici devono essere nominati, in proporzione almeno maggioritaria, tra gli iscritti all'Albo dei revisori contabili (oggi Registro dei revisori legali).

Con emanazione del decreto legislativo n. 39 del 27/01/2010, che ha recepito la Direttiva 2006/43/CE⁵ in materia di revisione legale dei conti, sono state introdotte fondamentali novità nell'attività di revisione contabile, pertanto, alcune disposizioni contenute nell'art 2 del D Lgs 286/99 non trovano coordinamento con la nuova disciplina.

Iniziando nello specifico gli argomenti oggetto di studio della presente relazione, si procede di seguito con l'analisi delle norme relative alla composizione dei collegi di revisione contabile della pubblica amministrazione incompatibili con il D. Lgs 39/2010.

⁴ D.lgs 286 del 30 giugno 1999 “Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59” , pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 193 del 18 agosto 1999.

⁵ Direttiva 2006/43/CE del parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006 relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 9 giugno 2006.

L'articolo 2 co. 1 del D.Lgs 39/2010, riserva l'esercizio della revisione legale ai soggetti iscritti nell'apposito Registro ponendo un principio di esclusività nell'esercizio professionale della revisione legale. Quest'ultima assume, pertanto, rilievo di professione intellettuale disciplinata dall'articolo 2229⁶ del codice civile e successivi e diviene tutelata, nel caso di esercizio abusivo, dall'articolo 348⁷ del codice penale. Di conseguenza l'articolo 2 comma 4 del D.Lgs 286/99 risulta in contrasto con la nuova normativa in quanto non subordina l'esercizio della revisione contabile all'iscrizione nel Registro da parte di tutti i membri dei collegi di revisione degli enti pubblici ponendo solo il vincolo che i collegi siano composti, in proporzione maggioritaria, da iscritti nell'albo dei revisori contabili.

Per le medesime motivazioni non si individua un coordinamento con il D. Lgs 39/2010 nelle disposizioni contenute nel DPR 97/2003⁸ – riordino degli enti pubblici e rapporto di lavoro del personale dipendente - laddove al Capo II – *collegio dei revisori dei conti* – paragrafo 79 – *compiti* – disciplina al punto 1 la composizione dei Collegi medesimi. Il testo, operando un rinvio al paragrafo 13 punto 1 lettera h) del D. Lgs n. 419⁹ del 29 ottobre 1999, stabilisce che il Collegio dei revisori debba essere composto da tre membri, ovvero cinque per gli enti di notevole rilievo, uno dei quali in rappresentanza di autorità ministeriale e gli altri scelti tra iscritti al registro dei revisori contabili o tra persone in possesso di specifica professionalità¹⁰. L'incompatibilità con la nuova disciplina si ravvisa nella mancata iscrizione di tutti i membri al Registro dei revisori; da una lettura attenta della disposizione il Collegio potrebbe, infatti, risultare composto esclusivamente da membri non iscritti al suddetto Registro ma in possesso di specifiche professionalità; per quanto concerne la presenza nei collegi di un rappresentante del ministero, per il quale la norma non prevede specifiche qualifiche, è possibile sostenere, alla luce della

⁶ Art. 2229 c.c. esercizio delle professioni intellettuali.

La legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi. L'accertamento dei requisiti per l'iscrizione negli albi o elenchi, la tenuta dei medesimi e il potere disciplinare sugli iscritti sono demandati alle associazioni professionali, sotto la vigilanza dello Stato, salvo che la legge disponga diversamente (2062-2231).

⁷ 348 c.p. *Abusivo esercizio di una professione*. Chiunque abusivamente esercita una professione [c.p. 359], per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato [c.c. 2229], è punito con la reclusione fino a sei mesi o con la multa da euro 109,29 a un 516,46 [c.p. 31].

⁸ Decreto del Presidente della Repubblica del 27 febbraio 2003, n. 97 - *Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70* - pubblicato sulla G.U. del 6 maggio 2003 n. 103.

⁹ D. Lgs n. 419 del 29 ottobre 1999 "Riordinamento del sistema degli enti pubblici nazionali, a norma degli articoli 11 e 14 della Legge 15 marzo 1997, n. 59", pubblicato nella Gazz. Uff. 15 novembre 1999, n. 268.

¹⁰ La disposizione del paragrafo 13 punto 1 lettera h) D Lgs 419/99, che consente la partecipazione al collegio dei revisori di membri non iscritti al registro, ma in possesso di specifica professionalità risulta in contrasto anche con la previsione del D.Lgs 286/99 art. 2 co. 4 che stabilisce che la maggioranza dei membri dei collegi di revisione debba essere composta da iscritti all'Albo dei Revisori contabili.

nuova disciplina, che lo stesso debba possedere il titolo di revisore legale. Il possesso di tale idoneità professionale diventa ancor più necessario per il rappresentante del ministero qualora eserciti le competenze dell'intero collegio di revisione nell' ipotesi di scioglimento dei collegi di revisione per mancanza di conformità ai criteri di composizione di cui al paragrafo 13 punto 3 lettera b del D. Lgs 419/99¹¹.

In modo analogo anche il testo unico degli enti locali - D. Lgs 267/2000¹² risulta in contrasto con il D. Lgs 39/2010 – laddove stabilisce, all'articolo 234 comma 2, che il collegio dei revisori sia composto da tre membri di cui solo uno scelto tra un iscritto all'albo dei revisori contabili e gli altri due nominati tra un iscritto all' Albo dei Dottori Commercialisti ed un iscritto all'Albo dei Ragionieri. L'appartenenza ai due Albi, peraltro unificati dal D.Lgs 139/2005, non comporta automaticamente l'iscrizione al registro dei Revisori legali pertanto, essendo l'attività di revisione subordinata all'appartenenza a detto registro, anche l'articolo 234 TUEL necessita di un coordinamento.

Proseguendo nella trattazione degli argomenti, oggetto di analisi della presente relazione, si esaminano di seguito le modalità di svolgimento dell'attività di revisione legale in conformità ai principi di revisione contabile.

Il D. Lgs 286/99 all'articolo 2 comma 2 prevede che le verifiche di regolarità amministrativa e contabile svolte dai collegi di revisione devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore. Il regolamento sulle modalità di controllo da parte dei collegi dei revisori dei conti, disciplinato dal D.P.R 97 /2003 , prevede al paragrafo 80 punto 1 che il controllo debba essere effettuato in conformità ai principi di revisione contenuti nell'allegato 17 del decreto medesimo e che gli stessi possono essere soggetti ad aggiornamento con determinazione del Ragioniere Generale dello Stato in relazione al processo evolutivo delle fonti normative in materia. In merito, la nuova disciplina del D. Lgs 39/2010 all'articolo 11 stabilisce che la revisione legale deve essere svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione

¹¹ Paragrafo 13 punto 3 lettera b del D. Lgs 419/99: "i collegi dei revisori, ove non conformi ai criteri di cui al comma 1, lettera h), sono sciolti e le relative competenze sono esercitate, sino alla nomina del nuovo collegio, dai soli rappresentanti del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e dell'autorità di vigilanza, ove presenti, ovvero, in caso contrario, dal solo presidente del collegio".

¹² Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267 "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 227 del 28 settembre 2000 - Supplemento Ordinario n. 162.

Europea, ai sensi della Direttiva 2006 /43/CE¹³, fatta salva l'applicabilità dei principi di revisione elaborati da associazioni ed ordini professionali fino all'emanazione dei principi da parte della suddetta Commissione. Sulla base di detta previsione ne consegue che quanto disposto in materia dal D. Lgs 286/99 potrà rimanere in vigore fino all'adozione dei nuovi principi di Revisione da parte della Commissione europea, successivamente si renderà necessario un adeguamento della norma. Per quanto riguarda invece il regolamento disciplinato dal DPR 97/2003, essendo previsto al paragrafo 80 un meccanismo di aggiornamento dei principi di revisione attraverso determinazione del Ragioniere Generale dello Stato, è possibile il recepimento degli emanandi principi di revisione europei senza alcuna necessità di revisione della norma medesima.

Da ultimo si esaminano alcune norme del D Lgs 39/2010 che disciplinano l'esercizio della revisione legale e che trovano applicazione anche per i revisori che operano negli enti pubblici.

I revisori dei conti potranno accedere all'iscrizione al Registro e quindi esercitare l'attività della revisione legale solo tramite conseguimento di idoneità professionale a seguito di un esame di abilitazione¹⁴, dopo lo svolgimento di un tirocinio di durata almeno triennale.

Per gli iscritti al Registro è previsto un obbligo alla formazione continua finalizzato al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali. A tal fine gli iscritti saranno sottoposti ad un controllo della qualità¹⁵, fissato ogni 6 anni ovvero 3 nel caso in cui il revisore legale svolga attività su enti di interesse pubblico¹⁶. La procedura di controllo sarà basata sulla verifica dei documenti di revisione,

¹³ Indicati all'articolo 26 paragrafi 1 e 2 della Dir. 2006/43/CE.

¹⁴ Art. 4 D.Lgs 39/2010.

¹⁵ Art. 20 "controllo della qualità" c. 1 D.lgs. 39/2010: Gli iscritti nel Registro che non svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico sono soggetti a un controllo della qualità almeno ogni sei anni.

¹⁶ Art. 16 c. 1 D.lgs 39/2010 sono enti di interesse pubblico:

- a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione;
- b) le banche;
- c) le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private;
- d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private;
- e) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
- f) le società di gestione dei mercati regolamentati;
- g) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
- h) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
- i) le società di intermediazione mobiliare;
- l) le società di gestione del risparmio;

della conformità dell'attività svolta ai principi di revisione e dei requisiti di indipendenza che il Revisore deve sempre possedere.

Tra gli obblighi posti a carico dei revisori legali è prevista, anche, la predisposizione di una relazione di trasparenza¹⁷ annuale da pubblicare sul proprio sito Internet entro tre mesi dalla fine di ogni esercizio sociale. L'obbligo costituisce una novità nel sistema giuridico italiano ed è finalizzato a rendere pubblica l'indipendenza del Revisore o della società di revisione dagli enti in cui svolge l'attività.

Infine, particolare attenzione deve essere rivolta alle norme del capo VIII del D.Lgs 39/2010 che disciplinano le sanzioni amministrative e penali poste a carico del revisore legale. Le sanzioni amministrative possono essere irrogate in caso di irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale e per ritardata o mancata comunicazione, da parte del revisore, delle informazioni contenute nel Registro e disciplinate dall'articolo 7 del decreto.

Le sanzioni penali riguardano l'ipotesi di falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei revisori sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società o ente sottoposto a revisione nonché l'ipotesi di corruzione dei revisori.

Conclusioni

Il legislatore comunitario con la direttiva 2006/43/CE ed il legislatore nazionale con il D. Lgs 39/2010 hanno riconosciuto ai revisori legali lo svolgimento di una rilevante funzione di interesse pubblico, intendendo con funzione di interesse pubblico l'affidamento che una vasta comunità di persone ed istituzioni ripone sulla qualità del loro lavoro. La buona qualità della revisione contabile contribuisce, infatti, al regolare funzionamento dei mercati economici migliorando l'integrità e l'efficienza dei bilanci pubblicati, la fiducia dei cittadini, degli operatori economici delle istituzioni pubbliche e private¹⁸.

m) le società di investimento a capitale variabile;

n) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;

o) gli istituti di moneta elettronica;

p) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del TUB. Enti di interesse pubblico.

¹⁷ Art. 18 c. 1 D.Lgs 39/2010.

¹⁸ Direttiva 2006/43/CE punto nove delle considerazioni introduttive " I revisori legali dei conti dovrebbero rispettare i più rigorosi principi etici. Dovrebbero pertanto essere soggetti ad una deontologia professionale, che comprenda quanto meno la loro funzione di interesse pubblico, la loro integrità e obiettività nonché la loro competenza professionale e diligenza. Per funzione di interesse pubblico dei revisori legali dei conti si intende il fatto che una vasta comunità di

Par tali ragioni ai revisori legali viene richiesto di rispettare i più rigorosi principi etici ed essere soggetti ad una deontologia professionale che comprenda la loro integrità e obiettività nonché la loro competenza professionale e diligenza.

Di conseguenza la pubblica amministrazione dovrà necessariamente tenere conto, in tempi ragionevoli, delle nuove disposizioni e delle finalità pubbliche cui esse sono rivolte adoperandosi ad adottare tutti gli opportuni provvedimenti necessari affinché gli strumenti di controllo interni possano contribuire a concretizzare il “buon andamento degli uffici pubblici “ che la Costituzione impone e che l’intera collettività richiede anche al fine di un rilancio del nostro Paese.

persone ed istituzioni fa affidamento sulla qualità del loro lavoro. La buona qualità della revisione contabile contribuisce al regolare funzionamento dei mercati, migliorando l'integrità e l'efficienza dei bilanci pubblicati. La Commissione può adottare, come regole minime, misure di esecuzione in materia di deontologia professionale, prendendo in considerazione a tal fine i principi contenuti nel codice deontologico della federazione internazionale dei revisori contabili (IFAC).