

CIRCOLARE N. 20



*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO
ISPettorato Generale di Finanza
UFFICIO II

Ai Rappresentanti del Ministero
dell'economia e delle finanze nei
collegi dei revisori o sindacali
presso gli enti ed organismi
pubblici

Allegati: Circolare vademecum

Ai Dirigenti dei Servizi Ispettivi di
Finanza Pubblica

LORO SEDI

OGGETTO: Circolare vademecum per la revisione amministrativo contabile negli enti ed organismi pubblici.

Negli ultimi anni la Pubblica Amministrazione è stata interessata da notevoli processi di riforma che hanno riguardato, tra l'altro, i sistemi contabili pubblici e quelli di controllo della finanza pubblica. Il miglioramento della qualità e dell'efficienza della spesa pubblica sono condizioni necessarie per una maggiore trasparenza dei conti pubblici e per una più ampia consapevolezza - da parte dei cittadini, del Governo e del Parlamento - su come vengono impiegate le risorse pubbliche.

Viene avvertita, infatti, in misura sempre più rilevante, l'esigenza di omogeneizzazione dei conti pubblici al fine di garantire quel monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica che permetta di porre tempestivamente in essere (eventuali) interventi correttivi a fronte di scostamenti rispetto agli obiettivi programmati, anche in linea con gli obblighi connessi all'appartenenza all'Unione Europea. In relazione a ciò, al fine di disporre, in tempi utili, di informazioni attendibili sui costi, sui rendimenti e sui risultati dell'azione amministrativa, si è reso necessario introdurre nel sistema dei controlli pubblici - e non solo

attraverso lo strumento legislativo - nuove regole e procedure miranti ad imprimere all'attività di controllo maggiore incisività.

Nell'ambito di tale processo evolutivo dei controlli tra i primi attori va sicuramente richiamato il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (RGS) cui compete, tra l'altro, la verifica della regolarità amministrativo-contabile delle Amministrazioni pubbliche secondo le previsioni, da ultimo, del Decreto Legislativo 30 giugno 2011, n. 123. Con detto Decreto si è proceduto, infatti, al riordino dei controlli preventivi e successivi, nonché alla loro semplificazione e razionalizzazione.

Le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo delle gestioni finanziarie pubbliche assicurate dalla Ragioneria generale dello Stato si articolano, com'è noto, in un sistema integrato di controlli di finanza pubblica, dislocato sul territorio, espletato attraverso:

- i controlli ispettivi effettuati dai Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica (SIFIP) mediante verifiche amministrativo-contabili eseguite presso gli organismi pubblici;
- la vigilanza e il controllo sugli enti pubblici non territoriali e l'attività dei rappresentanti del MEF nell'ambito dei Collegi sindacali e di revisione;
- i controlli di ragioneria del sistema delle ragionerie, costituito, al centro, dagli Uffici centrali di bilancio (UCB) e, in periferia, dalle Ragionerie territoriali dello Stato (RTS).

Peraltro, appare utile rammentare come il concetto di controllo possa essere scomposto ed analizzato sotto variegati aspetti: di merito, di legalità, di correttezza, di efficacia ed efficienza. Il controllo, inoltre, non deve essere inteso come una semplice verifica *ex post*, ma deve essere trattato come un elemento essenziale nella *governance* dell'ente, ossia un elemento intrinseco alla funzione gestoria la cui presenza non deve essere valutata come una mera incombenza ma come un'opportunità per la creazione di valore aggiunto.

Nel tempo la RGS, attraverso l'Ispettorato generale di finanza, ha costantemente svolto le funzioni istituzionali di vigilanza e controllo sulle gestioni pubbliche, offrendo il proprio contributo – insieme agli Uffici centrali e territoriali di controllo e ai collegi di revisione e sindacali presso gli enti pubblici – alla diffusione di regole e prassi volte ad orientare le amministrazioni verso una sempre più corretta e proficua gestione delle risorse pubbliche. In aggiunta ai suddetti compiti, negli anni più recenti l'attività è stata anche caratterizzata dall'acquisizione di un significativo ruolo di supporto ai processi di revisione della spesa pubblica.

In particolare, l'attività di vigilanza sugli enti ed organismi pubblici e di coordinamento dell'attività di revisione contabile si esplica prevalentemente attraverso l'esame

dei bilanci e dei verbali trasmessi dai rappresentanti del MEF in seno ai collegi di revisione o sindacali degli enti ed organismi pubblici.

Nell'ambito delle funzioni sopra descritte, ad esempio, al fine di garantire la corretta e puntuale applicazione dell'insieme di norme riguardanti gli enti ed organismi pubblici e le società partecipate, in relazione alle molteplici voci di spesa pubblica, viene annualmente predisposta la circolare ministeriale (l'ultima è la n. 26 del 7 dicembre 2016), con la quale si provvede a segnalare alle Amministrazioni centrali e agli enti ed organismi vigilati l'esigenza di adottare, nella predisposizione del bilancio di previsione, comportamenti coerenti con gli obiettivi prefissati e, nello specifico, di porre in essere le opportune iniziative in linea con le vigenti disposizioni in materia di contenimento della spesa pubblica.

Infine, attraverso i rappresentanti del MEF nei collegi dei revisori o sindacali, la Ragioneria Generale dello Stato svolge una costante azione di coordinamento indagine e supporto nei riguardi degli enti ed organismi pubblici, ai fini del perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica. A tale proposito, l'articolo 16 della Legge n. 196 del 2009 ha previsto che venga assicurata la presenza di un rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze nei collegi di revisione e sindacali delle Amministrazioni pubbliche con esclusione degli enti e degli organismi pubblici territoriali (eccetto gli enti del Servizio Sanitario Nazionale).

I revisori dei conti e i sindaci rappresentano, infatti, l'elemento conduttore attraverso il quale indicare agli amministratori degli enti ed organismi pubblici i principi della corretta gestione delle risorse, in un contesto di norme di riferimento che necessitano di costante aggiornamento professionale. È possibile, poi, acquisire il *feedback* informativo per la costruzione di una realistica base dati, utile ai fini delle proposte di intervento normativo nonché svolgere indagini su particolari aspetti significativi dal punto di vista amministrativo-contabile e monitorare criticità gestionali afferenti all'azione amministrativa e agli andamenti della spesa pubblica.

In tale contesto, va evidenziato che l'attività di supporto istituzionalmente svolta dal Dipartimento della RGS, ha finalità, allo stesso tempo, informativa e formativa, necessaria a guidare i revisori con l'intento di evitare difformità di interventi e di comportamenti, nonché di eliminare eventuali carenze che potrebbero ostacolare il proficuo assolvimento della specifica funzione di vigilanza attribuita alla Ragioneria generale dello Stato in materia di riassunzione e coordinamento dei risultati delle attività di revisione o sindacali. La richiamata vigilanza si fonda, prevalentemente, sul flusso di notizie provenienti dai revisori dei conti contenute nei relativi verbali, di cui va ancora ribadito l'eccezionale rilievo sia come

formalizzazione dell'attività svolta che ai fini del c.d. controllo - conoscenza che contraddistingue i compiti del Dipartimento della RGS.

La circolare vademecum che si allega ha l'obiettivo di offrire uno strumento di supporto alle funzioni svolte dai Collegi dei revisori o sindacali degli enti ed organismi pubblici, la cui attività, ampliata con ulteriori compiti, è sempre più rivolta a supportare la vigilanza su tali enti ed a garantire la corretta programmazione e la rigorosa, regolare gestione delle risorse.

La circolare vademecum, in linea con le precedenti, contiene un insieme di principi di comportamento del revisore miranti ad integrare gli ordinamenti degli enti in rassegna, al fine di migliorare la qualità della revisione amministrativo-contabile, nel rispetto, comunque, degli ordinamenti medesimi. In particolare è stato mantenuto il "taglio generale", centrando l'analisi su ciò che accomuna l'attività di revisione nelle diverse tipologie di enti, lasciando invece alle previste prossime trattazioni "monotematiche" che seguiranno il compito di calare nel singolo contesto i principi generali posti alla base dell'attività di controllo. Le caratteristiche peculiari, infatti, che ogni ente assume in considerazione delle diverse proprie finalità istituzionali, nonché la variegata e complessa produzione normativa che in ciascun settore trova applicazione richiedono una specifica e separata trattazione risultando impossibile procedere in modo esaustivo a riassumere in un unico volume l'analisi di dettaglio rispetto alle diverse tipologie di enti e dei relativi sistemi contabili.

La circolare non ha ovviamente la pretesa di completezza ed esaustività: non si affrontano, infatti, tutte le problematiche, a volte molto complesse, che circondano l'attività dei revisori degli enti pubblici, ma ha l'obiettivo di contribuire ad un generale miglioramento dell'attività dei Collegi di revisione a vantaggio di tutte le parti interessate, al buon andamento della gestione dell'ente ed a tutela del pubblico interesse.

È uno strumento di lavoro che costituisce l'aggiornamento della circolare vademecum emanata, da ultimo, nel 2004 e si pone in linea con il processo di riforma dei sistemi contabili e di controllo degli enti pubblici concretizzatosi con l'attuazione di varie disposizioni legislative o regolamentari, prima fra tutte la citata Legge n. 196/2009. In particolare, va evidenziato che rispetto alle precedenti edizioni questa pubblicazione affronta nuove tematiche (tra le quali si segnalano: appalti, personale, obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni, sicurezza sui luoghi di lavoro, *privacy*, accelerazione del pagamento dei debiti commerciali, ecc.) che assumono un significativo ruolo teso a garantire una corretta, efficace, efficiente ed imparziale

azione amministrativa. Infatti, in aggiunta agli “ordinari” controlli periodici di natura prettamente contabile (verifica cassa, ecc.) sono state attenzionate anche alcune tipologie di controllo che devono rientrare nell’ambito delle normali attività del Collegio dei revisori. Un’altra importante novità che caratterizza la presente circolare concerne la predisposizione di *template* di verbali dell’Organo di controllo - da utilizzare distintamente per gli enti in contabilità finanziaria e per quelli in contabilità economico patrimoniale - i quali si ritiene potranno costituire un utile supporto per i revisori nell’ambito della loro attività.

Fatta questa doverosa premessa, si precisa che nei primi quattro capitoli dell’allegato vademecum si procede all’inquadramento normativo generale dell’attività di verifica amministrativo-contabile, all’analisi delle singole verifiche da attuare concretamente nell’attività di controllo, all’inquadramento del processo di armonizzazione dei sistemi contabili della Pubblica Amministrazione avviato nel 2009 con l’emanazione della Legge n. 196 e della Legge n. 42, nonché alla individuazione degli elementi che caratterizzano le strutture di bilancio degli enti aventi sistemi contabili assoggettati rispettivamente al regime di contabilità finanziaria e al regime di contabilità economico-patrimoniale. Nei capitoli successivi, dal quarto all’ottavo, si affrontano, invece le tematiche relative alle specifiche aree di attività in cui si articola l’amministrazione di un ente: in modo particolare nel capitolo V si tracciano le linee normative che regolano l’attività negoziale, nel capitolo VI si affrontano gli aspetti fiscali della gestione, nel capitolo VII gli aspetti relativi alla gestione del personale, nel capitolo VIII si forniscono cenni sul regime di responsabilità dei revisori dei conti.

Si ricorda che nelle precedenti edizioni sono state proposte alcune riflessioni, che mantengono, a dispetto del tempo trascorso, una evidente attualità e che, pertanto, si ritiene di dover riportare:

- Collaborazione qualificata: l’attività di revisione amministrativo-contabile in capo ai revisori dei conti deve assumere le caratteristiche della collaborazione qualificata prestata agli uffici amministrativi ed agli organi deliberanti dell’ente od organismo pubblico, ai fini del buon andamento della gestione; ciò sia perché il revisore è parte di un organo dell’ente, legislativamente o statutariamente previsto, sia perché la funzione del controllo è tanto più efficace quanto più è stata preceduta dall’attività di collaborazione. Tale collaborazione, però, non va intesa nel senso che i revisori ed i sindaci possono assumere funzioni proprie dell’organo di amministrazione, in quanto resterebbe annullata, o di molto attenuata, la dialettica a cui devono essere improntati i rapporti tra gli organi deliberanti e di controllo;

- Programmazione: il Collegio dei revisori dei conti, o organo equipollente, deve improntare la propria azione a criteri di programmazione, esaltando le professionalità di quanti compongono il Collegio medesimo evitando la mera ripetizione, nel tempo, di monotoni atti di accertamento. La programmazione deve ricomprendere anche la scelta ragionata e significativa del campione tutte le volte che si procederà ad accertamenti con tale metodo;
- Coordinamento delle attività di controllo: il Collegio dei revisori, od organo equipollente, coordina la propria attività con quella degli altri organismi di controllo interni o esterni all'ente ove esistenti (*Internal Audit*, servizi di controllo interno o, Organismi di Valutazione o di Vigilanza, società di revisione e certificazione, Magistrati della Corte dei Conti addetti al controllo ai sensi della Legge n. 259 del 1958, ecc. - comunque essenziale è la sinergia con il controllo interno e la società di revisione od il revisore, se operanti) al fine di sostenere l'attività revisionale evitando ridondanze;
- Aree di controllo: i revisori indirizzano la propria attività soprattutto nelle aree tradizionalmente, anche se a torto, poco controllate quali, ad esempio: a) i comportamenti omissivi che talvolta non soggiacciono al sindacato in quanto non produttivi di atti, essendo l'atto oggetto preferenziale del controllo; b) il più proficuo conseguimento delle entrate e delle risorse proprie dell'ente od organismo pubblico, indirizzandosi i controlli tradizionali più sul versante delle spese che su quello delle entrate; c) gli obblighi fiscali: il Collegio porrà particolare attenzione alle verifiche concernenti l'esatto adempimento degli obblighi fiscali che interessano l'ente od organismo pubblico sia nella sua qualità di sostituto d'imposta che di soggetto passivo al prelievo tributario; d) gli obblighi previdenziali: il Collegio verifica l'applicazione ed il puntuale versamento dei contributi previdenziali obbligatori;
- Ruolo del Presidente dell'Organo di controllo: va rispettata la centralità della figura del Presidente del Collegio, gravando su di lui la non lieve responsabilità della funzionalità dell'organo di controllo; sarà il Presidente, pertanto, a convocare i revisori, a premere su quanti si dimostrino poco solleciti nell'intervenire alle adunanze o ad operare come singoli o collegialmente, a ricevere gli atti trasmessi al Collegio, a verificare la corretta conservazione dei documenti a quello pertinenti, a corrispondere alle richieste e/o sollecitazioni delle Amministrazioni vigilanti, a proporre le linee di programmazione dell'attività dell'organo collegiale da lui presieduto.

In conclusione, si ritiene utile formulare ulteriori considerazioni circa il ruolo e le prerogative del Rappresentante MEF nell'Organo di controllo:

- il revisore dei conti designato o nominato in rappresentanza del Ministero dell'economia e delle finanze non può prescindere dai legami con il proprio Dicastero ma al contrario, con l'invio dei bilanci e dei verbali del Collegio di cui è componente deve mettere l'Amministrazione in grado di svolgere la propria azione di coordinamento della finanza pubblica;
- il medesimo revisore dovrà sollecitamente fornire, all'occorrenza, elementi conoscitivi sull'attività dell'ente o su singoli aspetti di gestione in occasione di specifiche richieste a lui trasmesse dal Ministero quali, ad esempio, quelle formulate in forza di applicazione di leggi, a seguito di interrogazioni parlamentari, di monitoraggio di specifici aspetti gestionali;
- il rapporto di cui ai punti precedenti va inteso, ovviamente, in senso biunivoco dovendo l'Amministrazione vigilante curare l'aggiornamento dei propri revisori esaltandone la professionalità e corrispondendo alle richieste di chiarimenti ed alla formulazione di quesiti avanzati da questi ultimi;
- il revisore si astiene dal fornire all'ente cui è applicato prestazioni diverse da quelle dovute per la carica rivestita.

Questi orientamenti sono posti anche all'attenzione dei Dirigenti dei Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica che ne terranno conto – in quanto applicabili – nel corso delle verifiche amministrativo-contabili presso gli enti ed organismi pubblici, disposte dal Ministero dell'economia e delle finanze.

Il Ragioniere Generale dello Stato