# La responsabilità dei revisori dei conti e profili di deontologia

Carmelina Marra

*Componente della Commissione disciplina territoriale*

Processo di riforma delle pubbliche Amministrazioni:

**Legge 8 giugno 1990 n. 142**
Ordinamento delle Autonomie Locali Istituzione della revisione contabile

**Dlgs 25 febbraio 95 n. 77**
Ordinamento finanziario e contabile degli Enti Locali

**Dlgs 18 agosto 2000 n. 267**
Testo Unico Ordinamento degli Enti Locali- Disciplina organica sull'Ordinamento degli Enti Locali

**Dlgs 23 giugno 2011 n. 118**
Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio

La L.142/90 porta una impronta nuova all'interno della pubblica amministrazione, favorendo i meccanismi di aziendalizzazione della stessa, grazie alla figura del revisore degli enti locali, che deve essere professionale e in grado di trasmettere competenze aziendali.

Tale obbiettivo poteva e può essere raggiunto, solo se il revisore fa proprio il ruolo assegnato dalla norma; dal 1990 ad oggi vi sono stati diversi interventi normativi che di fatto hanno aumentato ed ampliato i compiti loro assegnati, le manovre finanziarie, in modo particolare, contengono norme che impongono l'osservanza di particolari provvedimenti collegati alla finanza pubblica.

Il principio costituzionale dell'osservanza del buon andamento della Pubblica Amministrazione nell'interesse della collettività grava sul revisore.

Gli articoli dal 234 al 241 del T.U.E.L. dettano le norme che disciplinano le attività del organo preposto alla revisione.

Articolo 234 – nomina
Articolo 235 - durata e cessazione
Articolo 236 - incompatibilità e ineleggibilità
Articolo 237 - funzionamento
Articolo 238 - limiti di affidamento incarico
Articolo 239 - funzione dell'organo di revisione
Articolo 240 - responsabilità
Articolo 241 - compenso

La Corte dei Conti afferma con deliberazione n. 2/1991 che «l'attività di revisione si inserisce tra gli organi e le strutture che in concreto operano nella gestione da una parte ( giunta-funzioniari-dirigenti) ed il consiglio dell'Ente dall'altra, con possibili ripercussioni all'esterno»

**Articolo 239 Tuel – Funzioni**

- Collaborazione con l'organo consiliare (non consulenza) -c.1 lett.A
- Pareri sulla proposta di bilancio e sulle variazioni- giudizio di congruità-coerenza e attendibilità-c. 1 lett.B
- Vigilanza sulla regolarità contabile-finanziaria ed economica-c.1 Lett. C
- Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto -c.1 lett.D
- Verifiche di cassa(di cui all'art. 223)-c.1lett.E

La Corte dei Conti con la deliberazione n.2/1992, afferma che «l'organo di revisione una volta accettata la nomina, si inserisce nella struttura dell'Ente con un rapporto uguale a quello tipo di servizio diventando organo dotato di specifiche funzioni indicate dalla legge da svolgersi in aderenza a precise regole giuridiche»

La Corte di Cassazione intervendo con la sentenza n. 7972/97 afferma che svolgono una funzione pubblica tutti quei soggetti che possono e debbono, nell'ambito di una potestà regolata dal diritto pubblico, formare, manifestare la volontà della pubblica amministrazione ovvero poteri autorotative o certificativi.

**Articolo 240 Tuel – Responsabilità dell'organo di revisione**

Vericidità delle attestazioni

-I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono i loro doveri con la diligenza del mandatario.

Rispetto del principio di riservatezza

-I revisori devono conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragioni del loro ufficio.

Diligenza del mandatario

-i revisori adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario in caso di inosservanza il revisore viene chiamato al risarcimento del danno eventualmente cagionato.

Si rileva che l'art. 240 TUEL è derivato "…dall'art. 2407 del Codice Civile- che come previsto per i sindaci, occorre ottemperare ai doveri con la diligenza del mandatario. Per l'art. 1710 c.c. del codice civile il mandatario è tenuto ad eseguire il mandato con la diligenza del "buon padre di famiglia". In assenza di una definizione precisa, è opportuno ricorrere alla dottrina e alla giurisprudenza stabilendo dei criteri oggettivi, basati su concetti quali sollecitudine, perizia, capacità professionale, aggiornamento continua ecc..
Da tenere presente che i concetti di correttezza (art. 1175 cod. civ.) e i concetti di buona fede (art. 1375 cod. civ.) esulano dalle fattispecie di diligenza.

Diligenza

Il criterio di diligenza deve costantemente indirizzare i revisori nell'espletamento delle proprie funzioni e deve portare a verifiche sempre più approfondite, affinchè si possa essere cautelati da responsabiltà conseguenti alle verifiche di irregolarità gestionali.

La figura del revisore in poco tempo ha assunto un ruolo di primaria importanza, nella gestione dell'Ente Locale, attribuendogli un numero maggiore di responsabilità ed incombenze.

Si precisa che la diligenza che deve essere adottata è -quella richiesta dalla natura della sua attività, ai sensi dell'art. 1176, 2° comma c.c. la diligenza che si deve pretendere è quella dell'avveduto revisore contabile esterno indipendente  che, pur non dovendo assicurare il risultato della corretta e veritiera rappresentazione contabile dei fatti gestionali, deve tendere alla migliore realizzazione possibile dell'incarico.

Tale norma impone al professionista una diligenza particolarmente qualificata dalla perizia e dall'impiego degli strumenti tecnici adeguati al tipo di attività dovuta, tenendo presente che il criterio applicabile è pur sempre quello della normale diligenza in quanto il professionista deve impiegare la perizia e i mezzi tecnici adeguati allo standard professionale della sua categoria.

La responsabilità che portano ad operare con la diligenza del mandatario, in assoluta indipendenza tra controllore e controllato, hanno attribuito all'organo di revisione il ruolo di connettore tra il sistema dei controlli interni e la Corte dei Conti.

La non osservanza degli obblighi imposti comportano ipotesi di responsabilità :

-disciplinari
-civili
-penali
-patrimoniali

**DEONTOLOGIA**

SCIENZA DEI DOVERI

| DOVERI GIURIDICI | DOVERI DEONTOLOGICI | DOVERI ETICI |
|---|---|---|
| (norme di legge che vietano determinate condotte). | (derivanti dai precetti del codice deontologico) | (derivanti dai valori superiori di ordine morale) |

E' l'insieme dei doveri del professionista, degli obblighi cui egli deve corrispondere nel suo agire professionale.

Molte attività o professioni, a causa delle loro peculiari caratteristiche sociali, devono rispettare un determinato codice comportamentale, il cui scopo è impedire di ledere la dignità o la salute di chi sia oggetto del loro operato. Ecco perché gli ordini professionali hanno elaborato codici di deontologia di cui sarebbero tutori mediante l'esercizio dei poteri disciplinari.

Vengono qui espressamente richiamate le norme deontologiche stabilite dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti (CNDC) e dal Consiglio Nazionale Ragionieri e Periti Commercialisti (CNRPC), quelle contenute nei principi di comportamento del Collegio Sindacale in quanto compatibili, nonché le norme contenute nel documento n.2 dei principi di revisione statuiti dagli ordini professionali

In particolare sono richiamate le norme in materia di:

1. Competenza professionale
2. Aggiornamento professionale
3. Indipendenza
4. Segreto professionale
5. Rapporti tra revisori

1. **Competenza professionale** - L'accettazione dell'incarico di revisore negli enti locali presuppone la conoscenza specifica della normativa riferibile a tali enti, se per l'espletamento della sua attività, si avvalga di propri collaboratori deve assegnare a questi incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive vigilare e contollare il loro operato.

2. **Aggiornamento professionale** - Il revisore deve mantenere un costante aggiornamento professionale nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente, l'attività di revisione negli enti locali.

3. **Indipendenza** - Nell'espletamento dell'incarico il revisore si deve trovare in una posizione di indipendenza:
   **formale-**situazione oggettiva mediante la quale si dimostra l'indipendenza
   **sostanziale**-atteggiamento intellettuale indipendente del professionista nel fare la revisione.

4. **Segreto professionale** - Il revisore è vincolato all'osservanza del segreto professionale. Deve perciò astenersi dal manifestare a terzi, se non nei termini e nei modi previsti dall'incarico, dalle norme di legge e dalla deontologia professionale, i fatti di cui è venuto a conoscenza in occasione dello svolgimento dell'incarico, tale osservanza si estende ai collaboratori del revisore.

5. **Rapporti tra revisori** - I rapporti tra revisori devono essere improntati su basi di correttezza e collaborazione.

In conclusione la **deontologia professionale** è l'insieme di norme e regole della condotta professionale, espressione dei valori propri di una professione, generalmente raccolte in un Codice Deontologico, vero e proprio dettato normativo o raccolta di indicazioni all'agire del professionista.