

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA  
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

GLI EFFETTI CONNESSI ALLA CONFORMITÀ A LEGGI ED A  
REGOLAMENTI

Documento n°250

*Ottobre 2002*

## INDICE

Introduzione

Responsabilità della Direzione connesse alla conformità con la legge ed i regolamenti

La valutazione del revisore sulla conformità alle leggi ed ai regolamenti

Procedure da eseguire nel caso di accertata non conformità

Comunicazione delle non conformità rilevate

*Alla Direzione e agli Organi Aziendali*

*Alle Autorità preposte al controllo*

*Effetti sull'espressione del giudizio del revisore*

*Rinuncia all'incarico*

## APPENDICE

Esempi di situazioni che possono indicare eventuali "non conformità" a leggi e regolamenti

## Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida al revisore sulle procedure da seguire nell'ambito della revisione del bilancio, in relazione alla sua responsabilità di valutare il rispetto di leggi e di regolamenti da parte della società.
2. Il revisore, in sede di pianificazione ed esecuzione delle procedure di revisione, nonché nella valutazione ed esposizione delle proprie conclusioni, deve essere consapevole che la non conformità dei comportamenti aziendali alle leggi ed ai regolamenti può avere effetti significativi sul bilancio. È comunque possibile che attraverso il lavoro di revisione non vengano individuate tutte le ipotesi di non conformità alle leggi ed ai regolamenti. L'individuazione di comportamenti non conformi, indipendentemente dalla loro significatività, richiede la valutazione delle implicazioni relative alla integrità della direzione e del personale ed ai possibili effetti sugli altri aspetti dalla revisione.
3. Il termine "non conformità" utilizzato nel presente documento si riferisce a comportamenti o atti di tipo omissivo o di tipo commissivo sia intenzionali che involontari, compiuti nella società presso la quale viene eseguita la revisione, e che risultino contrari alle leggi ed ai regolamenti vigenti. Tali comportamenti includono operazioni compiute dalla società e operazioni compiute in nome e per conto della società, dalla direzione o dal personale. Non rientrano nelle ipotesi trattate nel presente documento, i comportamenti non corretti dei dirigenti o degli impiegati della società, non compiuti nell'interesse della società.
4. Il giudizio sulla non conformità alle leggi o ai regolamenti di determinati comportamenti o atti è questione di natura legale e quindi esula dalla competenza professionale del revisore. La formazione professionale e l'esperienza del revisore, nonché la conoscenza della società e del settore economico in cui essa opera, possono rappresentare una base per valutare se alcuni atti, di cui il revisore sia venuto a conoscenza, non siano conformi alle leggi ed ai regolamenti. Stabilire se un comportamento o un atto specifico siano, o possano essere, non conformi, richiede generalmente il parere di un legale e, in ultima analisi, è stabilito dall'autorità giudiziaria.
5. Le leggi ed i regolamenti influiscono in modo diverso sulla formazione del bilancio. Alcune leggi e regolamenti stabiliscono la forma ed il contenuto del bilancio, i criteri di valutazione da applicare e le informazioni da fornire, altri stabiliscono comportamenti che devono essere osservati dalla Direzione della società o stabiliscono le regole che consentono alla società di svolgere la propria attività. Alcune società, inoltre, operano in settori fortemente regolamentati (ad esempio il settore dell'intermediazione finanziaria, bancario e assicurativo). Altre sono soggette solo alle numerose leggi e regolamenti che in via generale si riferiscono agli aspetti operativi dell'attività (quali, per esempio, la sicurezza sul lavoro, la salute e la parità dei diritti dei lavoratori). La non conformità alle leggi ed ai regolamenti potrebbe avere conseguenze economiche e patrimoniali per la società, quali, per esempio, sanzioni pecuniarie e controversie legali. Generalmente, tanto più la non conformità si discosta dai fatti e dalle operazioni tipicamente rappresentati nel bilancio della società, tanto meno è probabile che il revisore ne rilevi l'esistenza.
6. Questo documento è relativo solo alla revisione di bilancio e non si applica ad altri incarichi aventi lo scopo di accertare e relazionare in merito alla conformità a specifiche leggi e regolamenti.

### **Responsabilità della Direzione connesse alla conformità con la legge ed i regolamenti**

7. È responsabilità della Direzione che la gestione della società venga svolta nel rispetto delle leggi e dei regolamenti. Conseguentemente spetta alla Direzione stessa la responsabilità della prevenzione e dell'individuazione di eventuali comportamenti o atti non conformi.

8. Vengono di seguito elencate alcune tra le procedure che possono essere adottate dalla Direzione al fine di prevenire ed identificare eventuali comportamenti non conformi:

- monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge e accertamento che le procedure operative siano sviluppate in maniera tale da tener conto di tali obblighi;
- istituzione e gestione di un sistema di controllo interno adeguato;
- redazione, divulgazione ed applicazione di un codice di comportamento;
- accertamento che il personale sia adeguatamente preparato e comprenda il codice di comportamento;
- monitoraggio del rispetto del codice di comportamento ed adozione di adeguate misure nei confronti del personale che venga meno agli obblighi in esso codificati;
- nomina di consulenti legali per verificare il rispetto degli obblighi;
- mantenimento di una raccolta di leggi e regolamenti ai quali la società deve conformarsi in funzione del settore economico in cui opera e adozione di un registro dei reclami.

Nel caso di imprese di grandi dimensioni, le suddette procedure possono essere integrate assegnando adeguate responsabilità a:

- una funzione di revisione interna;
- un Comitato per il controllo interno.

### **La valutazione del revisore sulla conformità alle leggi ed ai regolamenti**

9. Il revisore non è, e non può essere ritenuto responsabile, della prevenzione dei comportamenti non conformi. Comunque, la revisione contabile annuale può fungere da deterrente a tali comportamenti.

10. La revisione contabile è soggetta al rischio inevitabile che alcuni errori significativi contenuti nel bilancio possano non essere individuati, anche se il lavoro sia stato pianificato nel modo appropriato ed eseguito in conformità ai principi di revisione. Questo rischio quando è riferito agli errori significativi derivanti dalla non conformità a leggi e regolamenti è relativamente maggiore in quanto:

- molte leggi e regolamenti riguardano principalmente gli aspetti operativi della società che normalmente non hanno un effetto diretto significativo sul bilancio, con la conseguenza che le relative non conformità non sono oggetto di rilevazione da parte dei sistemi contabile e di controllo interno;
- l'efficacia delle procedure di revisione dipende dai limiti intrinseci dei sistemi contabile e di controllo interno nonché dallo svolgimento di verifiche a campione;
- gli elementi probativi ottenuti dal revisore sono spesso di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva;
- la non conformità può comportare l'esistenza di comportamenti volti a nascondere le operazioni non conformi, quali la collusione, la falsificazione, la volontaria non registrazione di operazioni, il superamento dei controlli da parte dell'alta dirigenza o le rappresentazioni volontariamente erate fornite al revisore.

11. Come indicato nel principio di revisione "Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio", il revisore deve pianificare ed eseguire la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale, nella consapevolezza che il lavoro svolto potrebbe rivelare condizioni od avvenimenti tali da indurlo a domandarsi se la società rispetti le leggi ed i regolamenti.

12. Sulla base di specifici obblighi di legge, al revisore potrebbe essere richiesto, nell'ambito della revisione contabile del bilancio, di esprimere un giudizio circa la conformità della società o della sua attività ad alcune disposizioni di legge o regolamenti. In tal caso, il revisore pianifica le proprie verifiche per accertare se vi sia conformità a tali leggi e regolamenti.
13. Nella fase di pianificazione del lavoro di revisione, il revisore deve acquisire una conoscenza generale del quadro normativo e regolamentare applicabile alla società ed al settore economico nel quale essa opera, e del modo in cui tale quadro viene rispettato.
14. Nell'acquisire tali conoscenze, il revisore può rilevare che alcune leggi e regolamenti hanno un effetto fondamentale sulla gestione della società. Ciò considerato, la non conformità dei comportamenti aziendali a tali leggi e regolamenti potrebbe determinare l'interruzione dell'attività imprenditoriale, o addirittura mettere in dubbio il presupposto della continuità aziendale. Ad esempio, il mancato rispetto degli obblighi che derivano da una licenza o da qualunque altra autorizzazione ad operare, potrebbe portare alla revoca dell'autorizzazione stessa.
15. Per ottenere la conoscenza generale delle leggi e dei regolamenti il revisore deve, normalmente:
  - avvalersi della conoscenza maturata nell'ambito del settore economico della società;
  - intervistare la Direzione sulle procedure in essere che accertano la conformità alle leggi ed ai regolamenti;
  - chiedere alla Direzione quali leggi e regolamenti possano avere un impatto determinante sulla gestione della società;
  - discutere con la Direzione le procedure adottate ai fini dell'identificazione, valutazione e contabilizzazione delle contestazioni e degli accertamenti ricevuti;
  - discutere il quadro normativo e regolamentare con i revisori di filiali o controllate estere (per esempio, se alla controllata viene richiesto di conformarsi alle norme sul bilancio della controllante).
16. Dopo avere ottenuto una conoscenza generale, il revisore deve eseguire quelle procedure che possono aiutarlo ad identificare casi di non conformità a quelle leggi e regolamenti la cui non osservanza potrebbe avere un effetto sul bilancio, specificatamente:
  - deve chiedere alla Direzione se la società ha compiutamente applicato tali leggi e regolamenti;
  - deve esaminare la corrispondenza con le autorità preposte al controllo o al rilascio delle autorizzazioni necessarie per l'operatività.
17. Il revisore, inoltre, deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi sul rispetto di quelle leggi e regolamenti che a suo giudizio hanno un effetto sulla determinazione dei saldi di bilancio e significativi sulle informazioni della nota integrativa. Il revisore deve avere una sufficiente conoscenza di queste leggi e regolamenti, al fine di tenerne adeguatamente conto nella verifica delle asserzioni relative alla determinazione dei valori e delle informazioni che devono essere rese nel bilancio.
18. Tali leggi e regolamenti devono essere ben conosciuti e fatti propri dalla società e il loro rispetto deve essere riconsiderato ogni volta che il bilancio viene redatto. Tali leggi e regolamenti possono, ad esempio, riguardare la forma ed il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico, inclusi gli specifici obblighi attinenti al settore di attività della società, possono riguardare la particolare contabilizzazione di determinati fatti aziendali o particolari informazioni di bilancio.

19. Il revisore deve essere consapevole che le procedure applicate per giungere all'espressione del proprio giudizio sul bilancio possono portare alla sua attenzione casi di non conformità alle leggi ed ai regolamenti. Tali procedure, ad esempio, includono la lettura di verbali, richieste alla Direzione ed ai legali della società di informazioni riguardanti controversie, reclami ed accertamenti, nonché l'esecuzione di verifiche di validità su fatti aziendali o saldi dei conti.
20. Il revisore deve ottenere una dichiarazione scritta nella quale la Direzione attesti di aver comunicato al revisore stesso ogni caso conosciuto di non conformità, effettiva o potenziale, alla legge ed ai regolamenti, i cui effetti sono stati considerati nel redigere il bilancio.
21. In mancanza di evidenza contraria, il revisore può ragionevolmente presumere che la società operi nel rispetto di leggi e regolamenti.

### **Procedure da eseguire nel caso di accertata non conformità**

22. In appendice sono esposti alcuni esempi di situazioni che possono segnalare al revisore la possibile esistenza di comportamenti non conformi.
23. Quando un revisore è al corrente di un possibile caso di comportamento non conforme, deve comprendere la natura dell'atto e delle circostanze nelle quali esso si è verificato, nonché acquisire sufficienti informazioni per valutarne il possibile effetto sul bilancio.
24. Nel valutare il possibile effetto sul bilancio il revisore deve considerare:
  - le possibili conseguenze economiche e patrimoniali, quali, ad esempio, sanzioni pecuniarie, risarcimento di danni, possibilità di espropriazione di beni, sospensione dell'attività e controversie;
  - l'eventualità che le potenziali conseguenze economiche e patrimoniali debbano formare oggetto di informazione in bilancio;
  - l'eventualità che le potenziali conseguenze economiche e patrimoniali siano significative al punto da far dubitare della veridicità e correttezza del bilancio.
25. Quando il revisore ritiene che possano esistere comportamenti non conformi, deve documentare le proprie conclusioni (con la raccolta di elementi probativi relativi ai documenti ed alle registrazioni contabili e con la stesura di verbali dei colloqui avuti) e discutere di esse con la Direzione.
26. Se la Direzione non fornisce informazioni soddisfacenti per dimostrare l'ottemperanza alle leggi ed ai regolamenti, il revisore deve consultare il legale della società in merito all'applicazione delle leggi e regolamenti nel caso specifico ed ai possibili effetti sul bilancio. Se il revisore non ritiene opportuno consultare il legale della società o se non è soddisfatto delle spiegazioni ricevute, deve consultare il proprio legale per accertare se vi sia effettivamente violazione di una legge o di un regolamento. In quest'ultimo caso il revisore deve farsi spiegare quali possano essere le possibili conseguenze legali e decidere le eventuali ulteriori azioni da intraprendere.
27. Quando non è possibile ottenere adeguate informazioni in merito alla presunta non conformità, il revisore deve considerare l'effetto della mancanza di elementi probativi nell'esprimere il proprio giudizio.

28. Il revisore deve considerare le implicazioni dei comportamenti non conformi rilevati sugli altri aspetti della revisione contabile, particolarmente sull'affidabilità delle attestazioni fornite dalla Direzione. A tal fine, il revisore deve riconsiderare la sua valutazione del rischio e la validità delle attestazioni della Direzione, qualora i comportamenti non conformi rilevati non siano stati individuati dal sistema di controllo interno o non siano stati inclusi nelle attestazioni della Direzione. Le implicazioni dei casi di non conformità scoperti dal revisore dipenderanno dalle interrelazioni tra chi ha perpetrato ed eventualmente occultato i fatti, eludendo le specifiche procedure di controllo, ed il livello della Direzione e del personale coinvolti.

### **Comunicazione delle non conformità rilevate**

29. Le non conformità rilevate dal revisore devono essere tempestivamente comunicate alla Direzione, agli organi aziendali di controllo e alle autorità di controllo secondo le circostanze e con le modalità sotto indicate.

#### ***Alla Direzione e agli Organi Aziendali***

30. Il revisore deve comunicare tempestivamente i fatti rilevati alla Direzione della società e agli organi aziendali e di controllo o acquisire elementi probativi sufficienti a comprovare l'adeguata conoscenza dei fatti medesimi da parte della stessa Direzione e degli stessi organi. Qualora i fatti rilevati abbiano chiaramente scarse conseguenze sul bilancio e, anche mediante colloqui con i responsabili della funzione interessata, siano stati acquisiti elementi probativi che attestino il venir meno delle non conformità rilevate, il revisore può valutare l'opportunità di non comunicare tali fatti.

31. Se, a giudizio del revisore, le non conformità rilevate, sono intenzionali e hanno un effetto significativo sul bilancio, il revisore deve comunicare tempestivamente i fatti rilevati alla Direzione e agli organi aziendali di controllo.

32. Nello stabilire a quale responsabile della società debba essere riferita l'esistenza di una non conformità, il revisore deve considerare tutte le circostanze. Nella maggiore parte dei casi, è opportuno sottoporre la questione a responsabili di un livello superiore a quello che si ritenga coinvolto. Nel caso in cui il revisore sospetti che siano implicati soggetti appartenenti ai massimi vertici della società, egli deve formalmente comunicare quanto riscontrato agli organi aziendali di controllo indicandone gli eventuali riflessi sull'espressione del proprio giudizio.

33. Il revisore inoltre deve tener conto degli obblighi di comunicazione al Collegio sindacale eventualmente previsti da leggi o da regolamenti.

34. Il revisore può inoltre, nei casi in cui esista, valutare l'opportunità di segnalare al Presidente del Comitato per il controllo interno, i fatti rilevati.

#### ***Alle Autorità preposte al controllo***

35. L'obbligo del revisore alla riservatezza preclude la denuncia a terzi di situazioni di non conformità. Tuttavia tale dovere di riservatezza è superato nei casi previsti da leggi o regolamenti che pongono a carico del revisore specifici obblighi di comunicazione alle Autorità a fronte di irregolarità, violazioni di norme e fatti censurabili. In tali circostanze il revisore può valutare l'opportunità di consultarsi con un legale, tenendo nella dovuta considerazione la sua responsabilità nei confronti dei soci e dei terzi in genere.



***Effetti sull'espressione del giudizio del revisore***

36. Se il revisore giunge alla conclusione che le non conformità rilevate hanno un effetto significativo sul bilancio e che tale effetto non è stato adeguatamente rappresentato, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo.
37. Se al revisore viene preclusa dalla società la possibilità di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati per valutare se una non conformità, ritenuta significativa ai fini del bilancio, sia effettivamente tale, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi per limitazioni relative al procedimento di revisione ovvero dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.
38. Se il revisore, a causa di limitazioni imposte dalle circostanze, non è in grado di stabilire se una non conformità sia effettivamente tale deve considerarne l'effetto nell'espressione del suo giudizio. In tali circostanze il revisore deve seguire i principi dettati per le situazioni di incertezza dalla Consob e dagli organismi professionali.

***Rinuncia all'incarico***

39. Il revisore può ritenere opportuno rinunciare all'incarico ove la società non assuma quei provvedimenti che egli considera necessari date le circostanze, anche quando la non conformità non sia significativa rispetto al bilancio. Il revisore nell'assumere tale decisione deve tener conto anche delle implicazioni derivanti dal coinvolgimento dei massimi responsabili della società, coinvolgimento che può influire sull'attendibilità delle attestazioni rilasciate dalla Direzione. Se le norme di legge o gli impegni contrattuali non consentono di rinunciare all'incarico, il revisore deve continuare, fino alla scadenza del contratto, a svolgere la revisione contabile applicando le procedure che ritiene necessarie in relazione al rischio implicito nella circostanza.
40. In presenza di una richiesta da parte di un revisore chiamato a sostituire il revisore uscente, questi deve indicare al revisore entrante se vi siano ragioni professionali per cui quest'ultimo non dovrebbe accettare l'incarico. Se vi sono elementi che vanno comunicati, il revisore uscente deve, una volta acquisita l'autorizzazione della società, informare dettagliatamente il revisore entrante e discutere liberamente di tutti gli argomenti ritenuti rilevanti. Se tale permesso viene negato dalla società, il fatto deve essere comunicato al revisore entrante.

## **APPENDICE**

### **Esempi di situazioni che possono indicare eventuali “non conformità” a leggi e regolamenti**

- Indagine da parte di enti di controllo pubblici o applicazione di sanzioni.
- Pagamenti per servizi non specificati o prestati a consulenti, parti correlate e dipendenti degli enti di controllo.
- Commissioni sulle vendite o commissioni di agenzia che appaiano eccessive in relazione a quelle normalmente corrisposte dalla società o nell'ambito del settore economico di attività o per servizi similari ricevuti.
- Acquisti a prezzi significativamente al di sopra o al di sotto del prezzo di mercato.
- Pagamenti insoliti in contanti o rimesse su conti correnti cifrati.
- Operazioni insolite con società aventi sede in paradisi fiscali.
- Pagamenti per beni o servizi presso stati diversi da quelli nei quali i beni ed i servizi hanno avuto origine.
- Pagamenti non supportati da documenti di controllo valutario, ove necessari.
- Esistenza di un sistema contabile non in grado di fornire una documentazione idonea per la revisione contabile o sufficienti elementi probativi.
- Operazioni non autorizzate o erroneamente registrate.
- Notizie divulgate dagli organi di stampa.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

**	Rondelli Michelangelo - Presidente		
*	Loli Giorgio - Vice Presidente		
**	Portaluppi Pietro - Vice Presidente		
*	Adami Gianna	*	Ferrarese Giuseppe
*	Badalotti Claudio	*	Gallassi Fabio
**	Baudo Sebastiano	*	Insaudo Gaspare
*	Bauer Riccardo	*	Officio Gianluca
*	Caratozzolo Matteo	**	Palma Emilio
**	Cassandrelli Sergio	**	Pulcini Massimo
**	Ciarcia Ulderico	**	Serafini Maurizio
*	Colombo Dario	*	Tedde Vittorino
**	Cossu Giovanni	*	Zanzi Ambrogina

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- \* Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- \*\* Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuzione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.