

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA) 250
LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI
NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal
15 dicembre 2009 o da data successiva)

Indice

| | Paragrafo |
|---|-----------|
| Introduzione | |
| Oggetto del presente principio di revisione internazionale | 1 |
| Effetto di leggi e regolamenti | 2 |
| Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti | 3-8 |
| Data di entrata in vigore | 9 |
| Obiettivi | 10 |
| Definizione | 11 |
| Regole | |
| La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore | 12-17 |
| Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette | 18-21 |
| Comunicazione delle non conformità identificate o sospette | 22-28 |
| Documentazione | 29 |
| Linee guida ed altro materiale esplicativo | |
| Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti | A1-A6 |
| La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore | A7-A12 |
| Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette | A13-A18 |
| Comunicazione delle non conformità identificate o sospette | A19-A20 |
| Documentazione | A21 |

Il principio di revisione internazionale n. 250 “La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nel considerare leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio. Il presente principio di revisione non si applica ad altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità nei quali il revisore ha l'incarico specifico di verificare ed emettere una relazione in merito alla conformità a leggi o regolamenti specifici.

Effetto di leggi e regolamenti

2. Le leggi e i regolamenti cui un'impresa è soggetta costituiscono il quadro normativo e regolamentare, i cui effetti sul bilancio possono variare considerevolmente. Le disposizioni di alcune leggi o regolamenti hanno un effetto diretto sul bilancio in quanto determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa. Altre leggi o altri regolamenti devono essere rispettati dalla direzione o contengono disposizioni che disciplinano lo svolgimento dell'attività da parte dell'impresa, ma che non hanno un effetto diretto sul suo bilancio. Alcune imprese operano in settori fortemente regolamentati (quali banche e società chimiche). Altre sono soggette unicamente alle numerose leggi e regolamenti che in via generale si riferiscono agli aspetti operativi dell'attività (quali, per esempio, quelle relative alla tutela della salute e alla sicurezza sul lavoro, e alle pari opportunità di impiego). La non conformità alle leggi e ai regolamenti può portare a sanzioni, controversie legali o altre conseguenze per l'impresa, che possono avere un effetto significativo sul bilancio.

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti (Rif.: Parr. A1-A6)

3. È responsabilità della direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, di assicurare che la gestione dell'impresa avvenga in conformità alle disposizioni di leggi e regolamenti, incluso il rispetto di quelle disposizioni che determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa.

Responsabilità del revisore

4. Le regole del presente principio di revisione hanno lo scopo di assistere il revisore nell'identificazione degli errori significativi nel bilancio dovuti alla non conformità a leggi e regolamenti. Tuttavia, il revisore non è responsabile della prevenzione della non conformità, né può essere tenuto ad individuare la non conformità a tutte le leggi e a tutti i regolamenti.
5. Il revisore ha la responsabilità di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi

o a comportamenti o eventi non intenzionali.¹ Nell'effettuare la revisione contabile del bilancio, il revisore tiene conto del quadro normativo e regolamentare applicabile. A causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata pianificata nel modo appropriato e svolta in conformità ai principi di revisione.² Nel contesto legislativo e regolamentare, gli effetti potenziali dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per le ragioni che seguono:

- esistono molte leggi e regolamenti, che riguardano principalmente gli aspetti operativi dell'impresa, che normalmente non influiscono sul bilancio e non sono rilevati dai sistemi informativi aziendali relativi alla redazione dell'informativa finanziaria;
- la non conformità può implicare l'esistenza di comportamenti volti ad occultarla, quali la collusione, la falsificazione, la volontaria mancata registrazione di operazioni, la forzatura dei controlli da parte della direzione o le attestazioni intenzionalmente errate fornite al revisore;
- stabilire se un atto specifico costituisca una non conformità è in ultima analisi un aspetto che costituisce oggetto di una decisione di natura giuridica da parte dell'autorità giudiziaria.

Solitamente, quanto più la non conformità si discosta dai fatti e dalle operazioni rappresentati nel bilancio, tanto meno è probabile che il revisore ne venga a conoscenza ovvero riconosca la non conformità.

6. Il presente principio di revisione distingue le responsabilità del revisore in relazione alla conformità a due diverse categorie di leggi e regolamenti, come riportato di seguito:
- a) le disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio, quali ad esempio le leggi e i regolamenti tributari e previdenziali (si veda paragrafo 13);
 - b) altre leggi e regolamenti che non hanno un effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa nel bilancio, ma la cui osservanza può essere fondamentale per gli aspetti operativi dell'attività, per la capacità dell'impresa di continuare la sua attività, ovvero per evitare sanzioni significative (ad esempio, l'osservanza dei termini di una licenza di attività, l'osservanza della regolamentazione in materia di solvibilità o in materia ambientale); la non conformità

¹ Principio di revisione internazionale n. 200, "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali", paragrafo 5.

² Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo A51.

a tali leggi e regolamenti può quindi avere un effetto significativo sul bilancio (si veda paragrafo 14).

7. Nel presente principio di revisione vengono specificate regole diverse per ognuna delle suddette categorie di leggi e regolamenti. Per la categoria di cui al paragrafo 6 a), la responsabilità del revisore è di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti la conformità alle disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti. Per la categoria di cui al paragrafo 6 b), la responsabilità del revisore è limitata a porre in essere specifiche procedure di revisione volte a favorire l'identificazione della non conformità a quelle leggi e a quei regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio.
8. Il presente principio di revisione richiede che il revisore vigili sulla possibilità che altre procedure di revisione applicate per la formazione del giudizio sul bilancio possano portare alla sua attenzione casi di non conformità identificate o sospette. Considerata la quantità di leggi e regolamenti che riguardano l'impresa, è importante in questo contesto che il revisore mantenga un atteggiamento di scetticismo professionale per tutta la durata della revisione, come stabilito dal principio di revisione internazionale n. 200.³

Data di entrata in vigore

9. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva.

Obiettivi

10. Gli obiettivi del revisore sono:
 - a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati circa la conformità alle disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio;
 - b) svolgere specifiche procedure di revisione volte a favorire l'identificazione di casi di non conformità ad altre leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio;
 - c) adottare misure appropriate nei casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti identificati nel corso della revisione contabile.

³ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 15.

Definizione

11. Ai fini del presente principio di revisione, il termine seguente ha il significato sotto riportato:

Non conformità – Atti di tipo omissivo o commissivo, sia intenzionali sia involontari, compiuti dall'impresa, contrari alle leggi o ai regolamenti vigenti. Tali atti includono operazioni compiute dall'impresa, o in nome o per conto dell'impresa, dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione o dai dipendenti. La non conformità non include comportamenti non corretti personali (cioè non connessi alle attività dell'impresa), da parte dei responsabili delle attività di governance, della direzione o dei dipendenti dell'impresa.

Regole

La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore

12. Nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera in conformità al principio di revisione internazionale n. 315,⁴ il revisore deve acquisire una comprensione generale:
- a) del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e al settore di attività in cui opera;
 - b) delle modalità con cui l'impresa rispetta tale quadro. (Rif.: Par. A7)
13. Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati circa la conformità alle disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio. (Rif.: Par. A8)
14. Il revisore deve svolgere le seguenti procedure di revisione volte a favorire l'identificazione dei casi di non conformità alle altre leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio: (Rif.: Parr. A9-A10)
- a) indagini presso la direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di governance, per verificare se l'impresa sia conforme a tali leggi e regolamenti;
 - b) esame dell'eventuale corrispondenza intercorsa con le autorità preposte alla concessione delle autorizzazioni o alla vigilanza.

⁴ Principio di revisione internazionale n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafo 11.

15. Nel corso della revisione, il revisore deve vigilare sulla possibilità che altre procedure di revisione applicate possano portare alla sua attenzione casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti. (Rif.: Par. A11)
16. Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance di fornire attestazioni scritte che tutti i casi conosciuti di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti, i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore stesso. (Rif.: Par. A12)
17. In assenza di casi di non conformità, identificate o sospette, il revisore non è tenuto a svolgere procedure di revisione, diverse rispetto a quelle stabilite nei paragrafi 12-16, sulla conformità da parte dell'impresa a leggi e regolamenti.

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

18. Se il revisore viene a conoscenza di informazioni su un caso di non conformità, o di sospetta non conformità a leggi e regolamenti, egli deve acquisire: (Rif.: Par. A13)
 - a) una comprensione della natura dell'atto e delle circostanze in cui il caso si è verificato;
 - b) ulteriori informazioni per valutare il possibile effetto sul bilancio. (Rif.: Par. A14)
19. Se il revisore sospetta che possa sussistere una non conformità, egli deve discutere la questione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance. Se la direzione o, se appropriato, i responsabili delle attività di governance non forniscono informazioni sufficienti a comprovare che l'impresa sia conforme alle leggi e ai regolamenti e se, secondo il giudizio del revisore, l'effetto della sospetta non conformità può essere significativo sul bilancio, egli deve considerare la necessità di acquisire un parere legale. (Rif.: Parr. A15-A16)
20. Quando non è possibile acquisire informazioni sufficienti in merito alla sospetta non conformità, il revisore deve valutare il relativo effetto, ai fini dell'espressione del proprio giudizio, derivante dalla mancanza di elementi probativi sufficienti e appropriati.
21. Il revisore deve valutare le implicazioni della non conformità sugli altri aspetti della revisione contabile, incluse la valutazione del rischio da parte del revisore stesso e l'attendibilità delle attestazioni scritte, e adottare misure appropriate. (Rif.: Parr. A17-A18)

Comunicazione delle non conformità identificate o sospette

Comunicazione delle non conformità ai responsabili delle attività di governance

22. Ad eccezione dei casi in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella direzione dell'impresa, e quindi siano a conoscenza degli aspetti che riguardano le non conformità identificate o sospette già comunicate dal revisore,⁵ quest'ultimo deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti che riguardano le non conformità a leggi e regolamenti di cui sia venuto a conoscenza nel corso della revisione, a meno che non si tratti di aspetti chiaramente irrilevanti.
23. Se, a giudizio del revisore, la non conformità di cui al paragrafo 22 è ritenuta intenzionale e significativa, egli deve comunicare la questione appena possibile ai responsabili delle attività di governance.
24. Se il revisore sospetta che la direzione o i responsabili delle attività di governance abbiano avuto un coinvolgimento nel causare la non conformità, deve comunicare la questione a coloro che nell'ambito dell'impresa occupano il livello gerarchico immediatamente superiore, sempre che tale livello esista, ad esempio un comitato per il controllo interno e la revisione contabile o un organo di vigilanza. Qualora un livello gerarchico superiore non esista o il revisore ritenga che la comunicazione non possa aver luogo o sia incerta la persona a cui rivolgerla, egli deve considerare la necessità di acquisire un parere legale.

Comunicazione delle non conformità nella relazione di revisione sul bilancio

25. Se il revisore giunge alla conclusione che la non conformità abbia un effetto significativo sul bilancio e che non sia stata adeguatamente rappresentata nel bilancio, egli deve, in conformità al principio di revisione internazionale n. 705, esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo sul bilancio.⁶
26. Se al revisore viene preclusa dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance la possibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per valutare se sussista, ovvero è probabile che sussista, una non conformità che possa essere significativa ai fini del bilancio, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in ragione delle limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione in conformità al principio di revisione internazionale n. 705.

⁵ Principio di revisione internazionale n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 13.

⁶ Principio di revisione internazionale n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente", paragrafi 7-8.

27. Se il revisore non è in grado di stabilire se una non conformità sussista, a causa delle limitazioni imposte dalle circostanze, piuttosto che dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance, egli deve valutarne l'effetto nell'espressione del proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale n. 705.

Comunicazione delle non conformità alle autorità di vigilanza

28. Se il revisore ha identificato, o sospetta, una non conformità a leggi e regolamenti, egli deve stabilire se abbia la responsabilità di comunicarla a soggetti esterni all'impresa. (Rif.: Parr. A19-A20)

Documentazione

29. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, nonché i risultati delle discussioni avute con la direzione e, ove applicabile, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti esterni all'impresa.⁷ (Rif.: Par A21)

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti (Rif.: Parr. 3-8)

- A1. È responsabilità della direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, di assicurare che la gestione dell'impresa avvenga in conformità alle leggi e ai regolamenti. Le leggi e i regolamenti possono influire sul bilancio di un'impresa in diversi modi: per esempio, più direttamente, essi possono influire su specifiche informative richieste all'impresa nel bilancio o possono stabilire il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Essi possono anche stabilire alcuni diritti e obblighi giuridici dell'impresa, alcuni dei quali saranno riflessi nel bilancio. Inoltre, le leggi e i regolamenti possono prevedere sanzioni nei casi di non conformità.
- A2. Di seguito sono riportati esempi di tipologie di direttive e procedure che un'impresa può mettere in atto per favorire la prevenzione e l'individuazione delle non conformità a leggi e regolamenti:
- monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge e accertamento che le procedure operative siano configurate in maniera tale da rispettare tali obblighi;
 - istituzione e gestione di appropriati sistemi di controllo interno;

⁷ Principio di revisione internazionale n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8-11, e paragrafo A6.

- redazione, divulgazione e applicazione di un codice di comportamento;
- accertamento che il personale dipendente sia adeguatamente preparato e comprenda il codice di comportamento;
- monitoraggio del rispetto del codice di comportamento e adozione di appropriate misure disciplinari nei confronti del personale dipendente che non si conformi ad esso;
- utilizzo di consulenti legali per l'assistenza nel monitoraggio degli obblighi di legge;
- mantenimento di una raccolta di leggi e regolamenti rilevanti ai quali l'impresa è tenuta a conformarsi in funzione del settore di attività in cui opera e adozione di un registro dei reclami.

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

- una funzione di revisione interna;
- un comitato per il controllo interno e la revisione contabile;
- una funzione per la verifica della conformità.

Responsabilità del revisore

- A3. La non conformità dell'impresa a leggi e regolamenti può causare un errore significativo nel bilancio. L'individuazione di non conformità, a prescindere dal livello di significatività, può influenzare altri aspetti della revisione inclusa, ad esempio, la considerazione da parte del revisore dell'integrità della direzione o del personale.
- A4. Stabilire se un atto costituisca una non conformità alle leggi e ai regolamenti è una questione di natura giuridica, la cui determinazione solitamente esula dalla competenza professionale del revisore. Ciò nondimeno, la formazione professionale e l'esperienza del revisore, nonché la comprensione dell'impresa e del settore in cui essa opera, possono fornire una base per riconoscere che alcuni atti, di cui il revisore sia venuto a conoscenza, possono costituire non conformità alle leggi e ai regolamenti.
- A5. In conformità a determinati obblighi di legge, il revisore può essere specificamente tenuto, nell'ambito della revisione contabile del bilancio, a riferire se l'impresa rispetta alcune disposizioni di leggi o regolamenti. In tali circostanze i principi di revisione internazionali n. 700⁸ o n. 800⁹ trattano delle

⁸ Principio di revisione internazionale n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 38.

⁹ Principio di revisione internazionale n. 800, "Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici", paragrafo 11.

modalità con cui il revisore considera tali responsabilità nella relazione di revisione. Inoltre, qualora esistano specifici obblighi legali di reportistica può rendersi necessario includere nel piano di revisione appropriate verifiche sulla conformità a tali disposizioni di leggi e regolamenti.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche

- A6. Nel settore pubblico, possono sussistere ulteriori responsabilità, con riferimento alla considerazione di leggi e regolamenti, che possono riguardare la revisione contabile del bilancio o che possono estendersi ad altri aspetti delle attività dell'amministrazione pubblica.

La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore

Acquisire una comprensione del quadro normativo e regolamentare (Rif.: Par. 12)

- A7. Per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare e delle modalità con cui l'impresa rispetta tale quadro, il revisore può ad esempio:
- avvalersi della comprensione acquisita relativamente al settore dell'impresa, al quadro regolamentare e agli altri fattori esterni;
 - aggiornare la conoscenza di quelle leggi e di quei regolamenti che hanno un effetto diretto sugli importi e sull'informativa riportati nel bilancio;
 - svolgere indagini presso la direzione in merito ad altre leggi o regolamenti che possano avere un effetto determinante sull'attività dell'impresa;
 - svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e sulle procedure dell'impresa aventi ad oggetto la conformità alle leggi e ai regolamenti;
 - svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e sulle procedure adottate ai fini dell'identificazione, valutazione e contabilizzazione delle contestazioni ricevute.

Leggi e regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione di importi e informativa significativi nel bilancio (Rif.: Par. 13)

- A8. Alcune leggi e regolamenti sono consolidati, conosciuti all'impresa e nel settore in cui opera, e sono rilevanti per il bilancio dell'impresa (come descritto al paragrafo 6 a). Tra tali leggi e regolamenti possono figurare quelli che riguardano, per esempio:
- la forma e il contenuto del bilancio;
 - problematiche relative all'informativa finanziaria specifica del settore;

- contabilizzazione di operazioni connesse ad appalti pubblici; ovvero
- accantonamento o rilevazione degli oneri per imposte sul reddito ovvero degli oneri previdenziali.

Alcune disposizioni di tali leggi e regolamenti possono essere direttamente pertinenti a specifiche asserzioni del bilancio (per esempio, la completezza degli accantonamenti per imposte), mentre altre possono avere un effetto diretto sul bilancio nel suo complesso (per esempio, i prospetti obbligatori che costituiscono il bilancio). Lo scopo della regola di cui al paragrafo 13 è che il revisore acquisisca elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti la determinazione degli importi e dell'informativa nel bilancio in conformità alle disposizioni applicabili di tali leggi e regolamenti.

La non conformità ad altre disposizioni di tali leggi e regolamenti e ad altre leggi e regolamenti può causare sanzioni, controversie legali o altri tipi di conseguenze per l'impresa, a fronte delle quali può essere necessario accantonare gli oneri relativi in bilancio, ma che non si considerano avere un effetto diretto su di esso, come illustrato nel paragrafo 6 a).

Procedure per identificare i casi di non conformità ad altre leggi e regolamenti (Rif.: Par. 14)

- A9. Alcune altre leggi e regolamenti possono richiedere una particolare attenzione da parte del revisore poiché hanno un effetto determinante sulla gestione dell'impresa (come illustrato al paragrafo 6 b). La non conformità a leggi e regolamenti che hanno un effetto determinante sulla gestione dell'impresa può determinare l'interruzione dell'attività imprenditoriale, o mettere in dubbio la possibilità di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Ad esempio, la non conformità agli obblighi che derivano da una licenza o da qualunque altra autorizzazione ad operare, potrebbe avere un impatto simile (per esempio per una banca la non conformità ai requisiti di adeguatezza patrimoniale o di politiche di investimento). Ci sono anche molte leggi e regolamenti che riguardano principalmente gli aspetti operativi dell'impresa che normalmente non influiscono sul bilancio e non sono rilevati dai sistemi informativi aziendali relativi alla redazione dell'informativa finanziaria.
- A10. Poiché le conseguenze delle altre leggi e regolamenti sulla redazione dell'informativa finanziaria possono variare in base all'attività dell'impresa, le procedure di revisione di cui al paragrafo 14 sono finalizzate a richiamare l'attenzione del revisore sui casi di non conformità a leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio.

Casi di non conformità di cui il revisore venga a conoscenza mediante altre procedure di revisione (Rif.: Par. 15)

- A11. Le procedure di revisione messe in atto per formarsi un giudizio sul bilancio possono portare all'attenzione del revisore casi di non conformità, o di

sospette non conformità, a leggi e regolamenti. Tali procedure di revisione possono includere ad esempio:

- lettura di verbali;
- indagini presso la direzione dell'impresa e presso i consulenti legali interni o esterni su controversie, contestazioni e accertamenti;
- svolgimento di verifiche di dettaglio su classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 16)

A12. Poiché l'effetto di leggi e regolamenti sul bilancio può variare considerevolmente, le attestazioni scritte forniscono gli elementi probativi necessari sulla conoscenza da parte della direzione di non conformità, identificate o sospette, a leggi e regolamenti, che possono avere un effetto significativo sul bilancio. Tuttavia, le attestazioni scritte non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati e, pertanto, non influiscono sulla natura e sull'estensione di altri elementi probativi che il revisore è tenuto ad acquisire.¹⁰

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

Indizi di non conformità a leggi e regolamenti (Rif.: Par. 18)

A13. Se il revisore viene a conoscenza dell'esistenza degli aspetti descritti di seguito, o riceve informazioni al riguardo, ciò può rappresentare un indizio di non conformità a leggi e regolamenti:

- indagini da parte di organismi di vigilanza e di enti di controllo pubblici o pagamento di sanzioni o penali;
- pagamenti per servizi non specificati o prestati a consulenti, parti correlate, propri dipendenti o dipendenti degli organismi pubblici;
- provvigioni sulle vendite o commissioni di agenzia che appaiano eccessive rispetto a quelle normalmente corrisposte dall'impresa o nell'ambito del settore di attività o rispetto ai servizi effettivamente ricevuti;
- acquisti a prezzi significativamente al di sopra o al di sotto del prezzo di mercato;
- pagamenti inusuali in contanti, acquisti regolati con assegni pagabili al portatore o rimesse su conti correnti cifrati;
- operazioni inusuali con società aventi sede in paradisi fiscali;

¹⁰ Principio di revisione internazionale n. 580, "Attestazioni scritte", paragrafo 4.

- pagamenti per beni o servizi presso paesi diversi da quelli di provenienza dei beni e dei servizi;
- pagamenti non supportati da apposita documentazione di controllo valutario;
- esistenza di un sistema informativo che non fornisca, volutamente o incidentalmente, una documentazione idonea per la revisione contabile o elementi probativi sufficienti;
- operazioni non autorizzate o erroneamente registrate;
- notizie negative divulgate dagli organi di stampa.

Aspetti rilevanti ai fini della valutazione del revisore (Rif.: Par. 18 b)

A14. Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione del revisore del possibile effetto sul bilancio includono:

- le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie della non conformità a leggi e regolamenti sul bilancio incluse, per esempio, la comminazione di sanzioni, penali, risarcimenti di danni, la minaccia di espropriazione di beni, la sospensione dell'attività, e le controversie legali;
- l'eventualità che le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie richiedano un'informativa in bilancio;
- l'eventualità che le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie siano talmente serie da mettere in dubbio la corretta rappresentazione del bilancio, o tali da renderlo fuorviante.

Procedure di revisione (Rif.: Par. 19)

A15. Il revisore può discutere i risultati delle procedure di revisione con i responsabili delle attività di governance ove questi possano essere in grado di fornirgli ulteriori elementi probativi. Per esempio, il revisore può appurare che i responsabili delle attività di governance abbiano tutti la medesima comprensione dei fatti e delle circostanze attinenti alle operazioni o agli eventi che hanno portato alla possibilità di non conformità a leggi e regolamenti.

A16. Se la direzione o, se appropriato, i responsabili delle attività di governance non forniscono informazioni sufficienti al revisore sull'effettiva osservanza di leggi e regolamenti da parte dell'impresa, egli può considerare appropriato consultarsi con i consulenti legali interni o esterni dell'impresa in merito all'applicazione delle leggi e dei regolamenti nelle circostanze, inclusa la possibilità di frode, e i possibili effetti sul bilancio. Se non si è considerato appropriato confrontarsi con i consulenti legali dell'impresa o se il revisore non è soddisfatto del parere da questi espresso, egli può considerare appropriato consultare il proprio consulente legale per appurare se si tratti di una violazione di una legge o di un regolamento, quali siano le possibili

conseguenze legali, inclusa la possibilità di frode, e quali siano le eventuali ulteriori azioni che egli può intraprendere.

Valutazione delle implicazioni della non conformità (Rif.: Par. 21)

- A17. Come stabilito dal paragrafo 21, il revisore valuta le implicazioni della non conformità sugli altri aspetti della revisione, incluse la sua valutazione del rischio e l'attendibilità delle attestazioni scritte. Le implicazioni di casi particolari di non conformità identificati dal revisore dipenderanno dalla correlazione tra: l'aver commesso l'atto, ed il suo eventuale occultamento alle specifiche attività di controllo, rispetto al livello di responsabilità della direzione o del personale coinvolto, con particolare riferimento al coinvolgimento delle posizioni gerarchicamente più elevate all'interno dell'impresa.
- A18. In casi eccezionali, il revisore può considerare se sia necessario recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito da leggi o regolamenti applicabili, nel caso in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance non pongano in essere le misure correttive che il revisore considera appropriate nelle circostanze, anche quando la non conformità non sia significativa per il bilancio. Per stabilire se sia necessario recedere dall'incarico, il revisore può considerare se acquisire un parere legale. Qualora recedere dall'incarico non sia consentito, il revisore può considerare azioni alternative, tra cui quella di descrivere la non conformità in un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione.¹¹

Comunicazione delle non conformità identificate o sospette

Comunicazione delle non conformità alle autorità di vigilanza (Rif.: Par. 28)

- A19. L'obbligo professionale del revisore di mantenere la riservatezza sulle informazioni relative al cliente può impedirgli di comunicare ad un soggetto esterno all'impresa le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette. Tuttavia, le responsabilità giuridiche del revisore variano da un ordinamento giuridico all'altro e, in alcune circostanze, l'obbligo di riservatezza può essere superato da norme di legge o da provvedimenti dell'autorità giudiziaria. In alcuni ordinamenti giuridici, il revisore di un istituto finanziario ha l'obbligo legale di comunicare alle autorità di vigilanza la non conformità a leggi e regolamenti, identificata o sospetta. In altri ordinamenti giuridici il revisore ha invece l'obbligo di comunicare alle autorità gli errori significativi rilevati nel bilancio, in relazione ai quali la direzione e, ove applicabile, i responsabili delle attività di governance non abbiano adottato dei provvedimenti correttivi. Il revisore può considerare appropriato acquisire un parere legale per definire la linea di condotta appropriata.

¹¹ Principio di revisione internazionale n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 8.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche

- A20. Un revisore del settore pubblico può essere obbligato a comunicare i casi di non conformità all'organo legislativo o ad altro organo governativo ovvero di indicarli nella relazione di revisione.

Documentazione (Rif.: Par. 29)

- A21. La documentazione del revisore sui risultati delle attività svolte sui casi di non conformità, identificate o sospette, a leggi e regolamenti può includere ad esempio:
- copie di registrazioni contabili o documenti;
 - verbali delle discussioni avute con la direzione, con i responsabili delle attività di governance o con soggetti esterni all'impresa.