

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 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 1° gennaio 2022 o
successivamente)

Indice

Paragrafo

Introduzione

| | |
|---|-----|
| Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) | 1 |
| Effetto di leggi e regolamenti | 2 |
| Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti | 3-9 |
| Data di entrata in vigore | 10 |
| Obiettivi | 11 |
| Definizione | 12 |

Regole

| | |
|--|----------|
| La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore | 13-18 |
| Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette | 19-22 |
| Comunicazione e segnalazione delle non conformità identificate o sospette | 23-29(I) |
| Documentazione..... | 30 |

Linee guida ed altro materiale esplicativo

| | |
|---|---------|
| Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti | A1-A8 |
| Definizione | A9-A10 |
| La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore | A11-A16 |
| Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette | A17-A25 |
| Comunicazione e segnalazione delle non conformità identificate o sospette | A26-A34 |
| Documentazione..... | A35-A36 |
| Appendice (Italia): Principali fonti di riferimento relativamente agli obblighi di segnalazione alle autorità competenti in capo ai revisori | |

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

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B, (SA Italia) n. 700B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications". La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

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 (incarichi di assurance) nei quali il revisore verifica la conformità a leggi o regolamenti specifici ed emette una autonoma relazione a riguardo.

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 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 della 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-A8)

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 Con riferimento alle leggi e ai regolamenti, 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 rilevanti per l'informativa finanziaria;

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 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 (ISA Italia) n. 200, paragrafi A56-A57.

- 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 spetta, in ultima analisi, all'autorità giudiziaria o ad altra autorità competente a pronunciarsi.

Solitamente, quanto più la non conformità non è direttamente attinente ai fatti ed alle operazioni rappresentati nel bilancio, tanto meno è probabile che il revisore venga a conoscenza della non conformità ovvero la identifichi.

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: (Rif.: Parr. A6, A12–A13)
 - 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 14) (Rif.: Par. A12);
 - 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 determinante 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 a tali leggi e regolamenti può quindi avere un effetto significativo sul bilancio (si veda paragrafo 15) (Rif.: Par. A13).
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 ad agevolare l'identificazione delle 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. 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 (ISA Italia) n. 200.³
9. Il revisore può avere ulteriori responsabilità previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili riguardanti la non conformità dell'impresa a leggi e regolamenti, che possono differire o andare oltre a quanto previsto dal presente principio, quali: (Rif.: Par. A8)
 - a) agire in risposta alle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, inclusi gli obblighi relativi a specifiche comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance, valutare l'appropriatezza delle loro risposte alle non conformità e stabilire se sia necessario intraprendere ulteriori azioni;
 - b) comunicare ad altri revisori le non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette (ad esempio, nella revisione di un bilancio di gruppo);
 - c) obblighi di documentazione riguardanti le non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette.

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 15.

L'adempimento delle ulteriori responsabilità può fornire informazioni aggiuntive rilevanti per il lavoro del revisore in conformità al presente principio e ad altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) (ad esempio, sull'integrità della direzione o, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance).

Data di entrata in vigore

10. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente.

Obiettivi

11. 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 ad agevolare 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 identificate o sospette a leggi e regolamenti identificati nel corso della revisione contabile.

Definizione

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

Non conformità – Atti di tipo omissivo o commissivo, intenzionali o involontari, compiuti dall'impresa, o dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione o da altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione, contrari alle leggi o ai regolamenti vigenti. La non conformità non include comportamenti personali non corretti non connessi alle attività dell'impresa. (Rif.: Parr. A9–A10)

Regole

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

13. Nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 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. A11)
14. 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. A12)
15. Il revisore deve svolgere le seguenti procedure di revisione volte ad agevolare l'identificazione dei casi di non conformità alle altre leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio: (Rif.: Parr. A13-A14)
- a) richiesta di informazioni alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, in merito al fatto che 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 (ISA Italia) n. 315, *Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi*, paragrafo 19.

16. Nel corso della revisione, il revisore deve prestare attenzione alla possibilità che altre procedure di revisione applicate possano far emergere casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti. (Rif.: Par. A15)
17. 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. A16)
18. 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 13-17, sulla conformità da parte dell'impresa a leggi e regolamenti.

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

19. 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. A17-A18)
 - 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. A19)
20. Se il revisore sospetta che possa sussistere una non conformità, egli deve discutere la questione, ove non vietato da leggi o regolamenti, con la direzione ad un livello appropriato e con i responsabili delle attività di governance, ove appropriato. 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. A20-A22)
21. 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.
22. Il revisore deve valutare le implicazioni della non conformità identificata o sospetta 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. A23-A25)

Comunicazione e segnalazione delle non conformità identificate o sospette

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance in merito alle non conformità identificate o sospette

23. 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, ove non vietato da leggi o regolamenti, con i responsabili delle attività di governance in merito agli 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.
 24. Se, a giudizio del revisore, la non conformità di cui al paragrafo 23 è ritenuta intenzionale e significativa, egli deve comunicare appena possibile con i responsabili delle attività di governance in merito alla questione.
- 23-24 (I). Ai sensi dall'art. 7 del Regolamento (UE) 537/14, se il revisore incaricato della revisione legale dei conti di un EIP e, in virtù di quanto previsto dall'art. 19-ter del D.Lgs. 39/10, di un ESRI "sospetta o ha validi motivi per sospettare che possano verificarsi o si siano verificate irregolarità, frodi incluse, relative

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*, paragrafo 13.

al bilancio dell'ente sottoposto a revisione, ne informa l'ente sottoposto a revisione invitandolo a svolgere accertamenti sulla questione, nonché ad adottare le misure appropriate per porre rimedio alle suddette irregolarità ed evitare che le stesse si ripresentino in futuro”.

25. Se il revisore sospetta che la direzione o i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella 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 il comitato per il controllo interno e la revisione contabile o altro organo di controllo.^{5-bis} 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.

Potenziali implicazioni delle non conformità identificate o sospette per la relazione di revisione (Rif.: Parr. A26-A27)

26. Se il revisore giunge alla conclusione che la non conformità identificata o sospetta abbia un effetto significativo sul bilancio e che non sia stata adeguatamente rappresentata nel bilancio, egli deve, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo sul bilancio.⁶
27. 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 (ISA Italia) n. 705.⁷
28. 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 (ISA Italia) n. 705.

Segnalazione delle non conformità identificate o sospette all'autorità competente

29. Se il revisore ha identificato, o sospetta, una non conformità a leggi e regolamenti, egli deve stabilire se leggi, regolamenti o principi etici applicabili (Rif.: Parr. A28-A34)
- a) richiedono al revisore di segnalare tale non conformità all'autorità competente;
 - b) attribuiscono al revisore la responsabilità di considerare se la segnalazione della stessa all'autorità competente possa essere appropriata alle circostanze.
- 29 (I). Ai sensi dall'art. 7 del Regolamento (UE) 537/14, nel caso in cui l'EIP o l'ESRI non svolga accertamenti sulla questione di cui al paragrafo 23-24 (I), il revisore legale “informa le autorità designate dagli Stati membri quali responsabili di esaminare tali irregolarità”. Nel considerare gli obblighi di comunicazione alle autorità competenti, il revisore legale degli EIP o degli ESRI tiene anche conto di quanto previsto dall'art. 12 del Regolamento (UE) 537/14. Si rinvia, inoltre, all'Appendice (Italia) che riporta le principali disposizioni contenute nella normativa comunitaria e nazionale che fanno riferimento agli obblighi di segnalazione in capo ai revisori.

Documentazione

^{5-bis} Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo A1 (I).

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*, paragrafi 7-8.

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafi 7 e 9.

- 30 Il revisore deve includere nella documentazione della revisione⁸ le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette nonché: (Rif.: Parr. A35-A36)
- a) le procedure di revisione svolte, i giudizi professionali significativi formulati e le conclusioni raggiunte in merito;
 - b) le discussioni degli aspetti significativi riguardo alle non conformità con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, incluse le modalità con cui la direzione e, ove applicabile, i responsabili delle attività di governance, hanno risposto a detti aspetti.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti (Rif.: Parr. 3-9)

- 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 agevolare 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;
 - 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, dei responsabili delle attività di governance o del personale dipendente.

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, *La documentazione della revisione contabile*, paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

- A4. Stabilire se un atto costituisca una non conformità alle leggi e ai regolamenti spetta all'autorità giudiziaria o ad altra autorità competente a pronunciarsi; tale 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 (ISA Italia) n. 700⁹ o n. 800¹⁰ trattano delle 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.

Categorie di leggi e regolamenti (Rif.: Par. 6)

- A6. La natura e le circostanze dell'impresa possono influire sul fatto se le leggi e i regolamenti applicabili rientrino nelle categorie illustrate al paragrafo 6 a) o al paragrafo 6 b). Tra gli esempi di leggi e regolamenti che possono essere inclusi nelle categorie descritte nel paragrafo 6, rientrano quelli che riguardano:
- frode, corruzione e concussione;
 - riciclaggio, finanziamento del terrorismo e appropriazione indebita;
 - abusi di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato;
 - prodotti e servizi bancari e finanziari;
 - protezione dei dati personali;
 - passività fiscali e previdenziali e relativi pagamenti;
 - protezione ambientale;
 - tutela della salute e sicurezza pubblica.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche ^{10-bis}

A7. *(omissis)*.

Ulteriori responsabilità stabilite da leggi, regolamenti o principi etici applicabili (Rif.: Par. 9)

- A8. Leggi, regolamenti o principi etici applicabili possono richiedere al revisore di svolgere ulteriori procedure e intraprendere ulteriori azioni. Per esempio, l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) richiede al revisore di adottare misure in risposta alle non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette e di stabilire se si rendano necessarie ulteriori azioni. Tali misure possono includere la comunicazione delle non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette ad altri revisori all'interno del gruppo, incluso il responsabile dell'incarico di revisione del

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*, paragrafo 43.

¹⁰ 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.

^{10-bis} Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

gruppo, i revisori delle componenti o altri revisori che svolgano la revisione contabile del bilancio delle componenti per finalità diverse dalla revisione contabile del bilancio del gruppo^{11 11-bis}.

Definizione (Rif.: Par. 12)

- A9. Atti che costituiscono non conformità a leggi e regolamenti includono operazioni poste in essere dall'impresa, o in nome della stessa, o per suo conto, dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione o da altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione.
- A10. La non conformità include anche comportamenti personali non corretti connessi alle attività dell'impresa, ad esempio, in circostanze in cui un membro della direzione con poteri e responsabilità strategiche ha accettato, a titolo personale, una tangente da un fornitore dell'impresa e in cambio gli garantisce l'affidamento dell'incarico per la fornitura di servizi all'impresa o contratti con la stessa.

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

Acquisire una comprensione del quadro normativo e regolamentare (Rif.: Par. 13)

- A11. 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;
 - richiedere informazioni alla direzione in merito ad altre leggi o regolamenti che possano avere un effetto determinante sull'attività dell'impresa;
 - richiedere informazioni alla direzione sulle direttive e sulle procedure dell'impresa aventi ad oggetto la conformità alle leggi e ai regolamenti;
 - richiedere informazioni alla 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.: Parr. 6, 14)

- A12. 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;
 - gli aspetti relativi all'informativa finanziaria specifica del settore;
 - la contabilizzazione di operazioni connesse ad appalti pubblici; ovvero
 - l'accantonamento o la 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 14 è che il revisore acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti la determinazione degli importi e dell'informativa nel bilancio in conformità alle disposizioni applicabili di tali leggi e regolamenti.

¹¹ Si vedano, per esempio, i paragrafi R360.16 – 360.18 A1 del Codice IESBA.

^{11-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. Conseguentemente il riferimento al Codice IESBA non è applicabile.

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.: Parr. 6, 15)

A13. 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 comportare l'interruzione dell'attività imprenditoriale, o mettere in dubbio la possibilità di continuare ad operare come un'entità in funzionamento¹². 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 rilevanti per l'informativa finanziaria.

A14. 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 15 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.16)

A15. 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;
- richiesta di informazioni alla direzione dell'impresa e ai 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. 17)

A16. Poiché l'effetto di leggi e regolamenti sul bilancio può variare considerevolmente, le attestazioni scritte forniscono elementi probativi necessari sulla conoscenza da parte della direzione di non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, 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.¹³

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

Indizi di non conformità a leggi e regolamenti (Rif.: Par. 19)

A17. Il revisore può venire a conoscenza in altro modo di informazioni riguardanti un caso di non conformità a leggi e regolamenti, oltre che dallo svolgimento delle procedure di cui ai paragrafi 13-17, (ad esempio quando il revisore sia avvertito della non conformità da un *whistle-blower*).

A18. Gli aspetti descritti di seguito possono rappresentare un indizio di non conformità a leggi e regolamenti:

¹² Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, *Continuità aziendale*.

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, *Attestazioni scritte*, paragrafo 4.

- 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, personale dipendente 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;
- pagamenti per beni o servizi presso paesi diversi da quelli di provenienza dei beni o 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. 19 b)

A19. 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 identificata o sospetta 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 gravi da mettere in dubbio la corretta rappresentazione del bilancio, o tali da renderlo fuorviante.

Procedure di revisione e comunicazione con la direzione e con i responsabili delle attività di governance in merito alle non conformità identificate o sospette (Rif.: Par. 20)

A20. Il revisore è tenuto a discutere le non conformità sospette con la direzione a un livello appropriato e con i responsabili delle attività di governance, ove appropriato, poiché questi possono essere in grado di fornire ulteriori elementi probativi. Per esempio, il revisore può appurare che la direzione e, ove appropriato, 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 sospetta non conformità a leggi e regolamenti.

A21. Tuttavia, in alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di determinati aspetti tra revisore, direzione e responsabili delle attività di governance. Leggi o regolamenti possono specificamente proibire una comunicazione, o altra azione, che possa pregiudicare un'indagine da parte dell'autorità competente su un atto illecito, commesso o presunto, incluso informare l'impresa, per esempio, quando il revisore è tenuto a segnalare la non conformità, identificata o sospetta, all'autorità competente in base alla normativa anti-riciclaggio. In tali circostanze, gli aspetti considerati dal revisore possono essere complessi e lo stesso può ritenere opportuno acquisire un parere legale.

A22. 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 confrontarsi 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 in via confidenziale altre persone all'interno del soggetto incaricato della revisione, dei soggetti appartenenti alla rete, di un organismo professionale o il proprio consulente legale per appurare se si tratti di una violazione di una legge o di un regolamento, inclusa la possibilità di frode, quali siano le possibili conseguenze legali e quali siano le eventuali ulteriori azioni che egli può intraprendere.

Valutazione delle implicazioni della non conformità identificata o sospetta (Rif.: Par. 22)

A23. Come stabilito dal paragrafo 22, il revisore valuta le implicazioni della non conformità identificata o sospetta sugli altri aspetti della revisione, incluse la sua valutazione del rischio e l'attendibilità delle attestazioni scritte. Le implicazioni delle specifiche non conformità identificate o sospette dipenderanno dalla correlazione tra l'aver commesso l'atto ed il suo eventuale occultamento a specifici controlli rispetto al livello di responsabilità della direzione o dei soggetti coinvolti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione, con particolare riferimento al coinvolgimento delle posizioni gerarchicamente più elevate all'interno dell'impresa. Come evidenziato al paragrafo 9, il rispetto da parte del revisore di leggi, regolamenti o principi etici applicabili può fornire ulteriori informazioni che sono rilevanti per le sue responsabilità in conformità al paragrafo 22.

A24. Esempi di circostanze che possono indurre il revisore a valutare le implicazioni delle non conformità, identificate o sospette, sull'attendibilità delle attestazioni scritte della direzione e, ove applicabile, dei responsabili delle attività di governance includono quanto segue:

- il revisore nutre sospetti, o ha evidenze sul coinvolgimento o sul previsto coinvolgimento della direzione e, ove applicabile, dei responsabili delle attività di governance, in una non conformità identificata o sospetta;
- il revisore è consapevole che la direzione e, ove applicabile, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza di tale non conformità e, contrariamente alle disposizioni di leggi o regolamenti, non hanno segnalato né autorizzato la segnalazione dell'aspetto all'autorità competente in un periodo di tempo ragionevole.

A25. In determinate circostanze, il revisore può valutare di recedere dall'incarico, ove consentito da leggi o regolamenti,^{13-bis} per esempio, 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, oppure nel caso in cui la non conformità, identificata o sospetta, sollevi dubbi sull'integrità della direzione o dei responsabili delle attività di governance, anche quando la non conformità non sia significativa per il bilancio. Il revisore può ritenere opportuno acquisire un parere legale per stabilire se sia appropriato recedere dall'incarico. Stabilire che sia appropriato recedere dall'incarico non esime il revisore dall'adempiere ad altre responsabilità relative alle non conformità, identificate o sospette, che possono essere previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220¹⁴ indica che alcuni principi etici applicabili possono prevedere che il revisore

^{13-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/10, l'art. 13 del medesimo Decreto e l'apposito regolamento attuativo (D.M. n. 261 del 28 dicembre 2012) disciplinano le circostanze di interruzione anticipata dell'incarico, vale a dire le circostanze di revoca, dimissioni dall'incarico e risoluzione del contratto.

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, *Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio*.

precedente, su richiesta del revisore entrante, fornisca a quest'ultimo le informazioni relative alla non conformità a leggi e regolamenti.^{14-bis}

Comunicazione e segnalazione delle non conformità identificate o sospette

Potenziali implicazioni delle non conformità identificate o sospette per la relazione di revisione (Rif.: Parr. 26-28)

A26. Le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, sono comunicate nella relazione di revisione quando il revisore esprime a tale riguardo un giudizio con modifica in conformità ai paragrafi 26-28. In alcune altre circostanze, il revisore può comunicare le non conformità identificate o sospette nella relazione di revisione, per esempio:

- quando il revisore ha altri obblighi di reportistica, in aggiunta a quelli prevista dai principi di revisione internazionali (ISA Italia), come indicato al paragrafo 43 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700;
- quando il revisore stabilisce che le non conformità identificate o sospette costituiscano un aspetto chiave della revisione e le comunica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701,¹⁵ tranne qualora si applichi il paragrafo 14 di detto principio; ovvero
- in circostanze eccezionali quando la direzione o i responsabili delle attività di governance non abbiano adottato i provvedimenti correttivi che il revisore ritiene appropriati alle circostanze e non sia possibile recedere dall'incarico (si veda il paragrafo A25), il revisore può valutare di descrivere la non conformità identificata o sospetta in un paragrafo relativo ad altri aspetti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706.¹⁶

A27. Leggi o regolamenti possono proibire la comunicazione pubblica da parte della direzione, dei responsabili delle attività di governance o del revisore di uno specifico aspetto. Per esempio, leggi o regolamenti possono specificamente vietare una comunicazione, o altra azione, che possa pregiudicare un'indagine da parte dell'autorità competente su un atto illecito, commesso o presunto, incluso il divieto di informare l'impresa. Quando il revisore intende comunicare non conformità identificate o sospette nella relazione di revisione nelle circostanze descritte al paragrafo A26 o in altri casi, tali leggi o regolamenti possono avere implicazioni sulla capacità del revisore di descrivere l'aspetto nella relazione di revisione, o in alcune circostanze di emettere la relazione di revisione. In questi casi, il revisore può valutare di acquisire un parere legale per stabilire la linea di condotta appropriata.

Segnalazione delle non conformità identificate o sospette all'autorità competente (Rif.: Par. 29)

A28. Segnalare le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, all'autorità competente può essere richiesto o appropriato alle circostanze in quanto:

- a) leggi, regolamenti, o principi etici applicabili richiedono al revisore di effettuare la segnalazione (si veda il paragrafo A29);

^{14-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/10, in virtù di quanto previsto dall'art. 9-bis, co.5, del medesimo Decreto, il revisore precedente consente al revisore l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'impresa sottoposta a revisione e l'ultima revisione di tale ente. A tale proposito si vedano anche le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente.*

¹⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, *Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente.*

- b) il revisore ha stabilito che effettuare la segnalazione sia una misura appropriata per rispondere alle non conformità identificate o sospette in linea con i principi etici applicabili (si veda il paragrafo A30); ovvero
- c) leggi, regolamenti o principi etici applicabili attribuiscono al revisore il diritto di farlo (si veda il paragrafo A31).

- A29. In alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può essere tenuto in base a leggi, regolamenti o principi etici applicabili, a segnalare le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette all'autorità competente. Per esempio, in alcuni ordinamenti giuridici, disposizioni normative impongono al revisore di un istituto finanziario di segnalare alle autorità di vigilanza una non conformità a leggi o regolamenti, identificata o sospetta. Inoltre, possono emergere errori derivanti dalle non conformità a leggi e regolamenti e, in alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può essere tenuto a segnalare gli errori all'autorità competente nei casi in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance non abbiano adottato dei provvedimenti correttivi.
- A30. In altri casi, i principi etici applicabili possono richiedere al revisore di stabilire se segnalare le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, all'autorità competente, sia una misura appropriata alle circostanze. Per esempio, il Codice IESBA richiede al revisore di adottare misure per rispondere alle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette e stabilire se sia necessario intraprendere ulteriori azioni, che potrebbero includere la segnalazione all'autorità competente.¹⁷ Il Codice IESBA spiega che tale segnalazione non sarebbe considerata una violazione dell'obbligo di riservatezza previsto dal Codice stesso.^{18 11-bis}
- A31. Anche quando leggi, regolamenti o principi etici applicabili non includono disposizioni che trattano la segnalazione di non conformità identificate o sospette, gli stessi possono comunque attribuire al revisore il diritto di segnalare le non conformità identificate o sospette all'autorità competente. Per esempio, nell'effettuare la revisione contabile del bilancio di istituti finanziari, il revisore può avere il diritto, in base a leggi o regolamenti, di discutere con l'autorità di vigilanza aspetti quali le non conformità identificate o sospette a leggi o regolamenti.
- A32. In altre circostanze, la segnalazione di non conformità a leggi o regolamenti, identificate o sospette, all'autorità competente può essere proibita dall'obbligo di riservatezza del revisore previsto da leggi, regolamenti o principi etici applicabili.
- A33. La determinazione prevista dal paragrafo 29 può comportare valutazioni complesse e giudizi professionali. Di conseguenza il revisore può valutare di consultarsi internamente (ad esempio, nell'ambito del soggetto incaricato della revisione o dei soggetti appartenenti alla rete) oppure in via confidenziale con una autorità preposta alla vigilanza del revisore o un organismo professionale (tranne qualora ciò sia vietato da leggi o regolamenti o violi l'obbligo di riservatezza). Il revisore può inoltre valutare di acquisire un parere legale per comprendere le opzioni a sua disposizione e le implicazioni professionali o legali derivanti da una specifica linea di condotta.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{10-bis}

A34. *(omissis)*.

Documentazione (Rif.: Par. 30)

A35. La documentazione del revisore sui risultati delle attività svolte sulle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, può includere ad esempio:

- copie di registrazioni contabili o documenti;

¹⁷ Si vedano, per esempio, i paragrafi 360.21 A1 e 360.25 A1- R360.27 del Codice IESBA.

¹⁸ Si vedano, per esempio, i paragrafi R114.1 – 114.1 A1 e R360.26 del Codice IESBA.

- verbali delle discussioni avute con la direzione, con i responsabili delle attività di governance o con soggetti esterni all'impresa.

A36. Leggi, regolamenti o principi etici applicabili possono inoltre stabilire ulteriori obblighi sulla documentazione con riferimento alle non conformità identificate o sospette a leggi e regolamenti.¹⁹

¹⁹ Si veda, per esempio, il paragrafo R360.28 del Codice IESBA.

Principali fonti di riferimento relativamente agli obblighi di segnalazione alle autorità competenti in capo ai revisori

Nella tabella che segue vengono riportate le principali disposizioni contenute nella normativa comunitaria e nazionale che fanno riferimento agli obblighi di segnalazione alle autorità competenti in capo ai revisori.

| NORMATIVA COMUNITARIA | NORMATIVA NAZIONALE - TUIF | NORMATIVA NAZIONALE - TUB | NORMATIVA NAZIONALE – COD. ASS. PRIV. | NORMATIVA NAZIONALE – D.LGS. 231/2007 |
|---|---|---|--|---|
| <p><i>Art. 7 Reg. 537/2014</i> “Senza pregiudizio dell’articolo 12 del presente regolamento”, se un revisore legale di un EIP “<i>sospetta o ha validi motivi per sospettare che possano verificarsi o si siano verificate irregolarità, frodi incluse, relative al bilancio dell’ente sottoposto a revisione, ne informa l’ente sottoposto a revisione invitandolo a svolgere accertamenti sulla questione, nonché ad adottare le misure appropriate per porre rimedio alle suddette irregolarità ed evitare che le stesse si ripresentino in futuro</i>”.</p> <p>Nel caso in cui l’EIP non svolga accertamenti sulla questione, il revisore legale “<i>informa le autorità designate</i></p> | <p><i>Art. 155, co. 2, TUIF</i> Per le società con azioni quotate, come definite all’art. 119 del TUIF, i revisori “<i>informano senza indugio la Consob e l’organo di controllo dei fatti ritenuti censurabili rilevati nello svolgimento dell’attività di revisione legale</i>”.</p> <p><i>Comunicazione Consob n. 93002422 del 31 marzo 1993</i> “Può definirsi fatto censurabile un fatto irregolare o illecito compiuto derivante da deviazioni dalla norma giuridica o dalla norma statutaria che abbia un effetto rilevante ai fini del bilancio”.</p> <p><i>Art. 8, co. 4, TUIF</i> Il revisore legale di SIM, di società di gestione del risparmio, delle Sicav o delle Sicaf</p> | <p><i>Art. 52, co. 2 TUB</i> Il revisore legale di una banca “<i>comunica senza indugio alla Banca d’Italia gli atti o i fatti, rilevati nello svolgimento dell’incarico, che possano costituire una grave violazione delle norme disciplinanti l’attività bancaria ovvero che possano pregiudicare la continuità dell’impresa o comportare un giudizio negativo, un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio</i>”.</p> | <p><i>Art. 190, co. 4 e 4-bis Cod. Ass. Priv.</i> I revisori legali di compagnie di assicurazione “<i>comunicano senza indugio all’IVASS gli atti o i fatti, rilevati nello svolgimento dell’incarico, che possano costituire una grave violazione delle norme disciplinanti l’attività delle società sottoposte a revisione ovvero che possano pregiudicare la continuità dell’impresa o comportare un giudizio negativo, un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, o che possano determinare l’inosservanza del</i></p> | <p><i>Art. 35.D. Lgs. 231/2007</i> I revisori legali, in quanto soggetti obbligati ai sensi dell’art. 3 del D. Lgs. 231/2007, “<i>prima di compiere l’operazione, inviano senza ritardo alla UIF, una segnalazione di operazione sospetta quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o che comunque i fondi, indipendentemente dalla loro entità, provengano da attività criminosa</i>”.</p> |

| NORMATIVA COMUNITARIA | NORMATIVA NAZIONALE - TUIF | NORMATIVA NAZIONALE - TUB | NORMATIVA NAZIONALE – COD. ASS. PRIV. | NORMATIVA NAZIONALE – D.LGS. 231/2007 |
|--|--|------------------------------|---|---|
| <p>dagli Stati membri quali responsabili di esaminare tali irregolarità”.</p> <p>Art. 12, par. 1, Reg. UE 537/2014</p> <p>Il revisore legale di un EIP “ha l’obbligo di segnalare tempestivamente alle autorità competenti preposte alla vigilanza di tale ente [...] qualsiasi informazione riguardante detto ente di cui sia venuto a conoscenza nell’esecuzione della revisione legale dei conti e che possa comportare:</p> <p>a) una violazione significativa delle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative che stabiliscono, laddove appropriato, le condizioni per l’autorizzazione o disciplinano in modo specifico l’esercizio delle attività di tale ente di interesse pubblico;</p> <p>b) una minaccia o un dubbio significativo per la continuità aziendale dell’ente di interesse pubblico;</p> | <p>“comunicano senza indugio alla Banca d’Italia e alla CONSOB gli atti o i fatti, rilevati nello svolgimento dell’incarico, che possano costituire una grave violazione delle norme disciplinanti l’attività delle società sottoposte a revisione ovvero che possano pregiudicare la continuità dell’impresa o comportare un giudizio negativo, un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sui bilanci o sui prospetti periodici degli OICR da persone o organi della società”.</p> | | <p>Requisito Patrimoniale di Solvibilità o l’inosservanza del Requisito Patrimoniale Minimo”.</p> | |

| NORMATIVA COMUNITARIA | NORMATIVA NAZIONALE - TUIF | NORMATIVA NAZIONALE - TUB | NORMATIVA NAZIONALE – COD. ASS. PRIV. | NORMATIVA NAZIONALE – D.LGS. 231/2007 |
|--|-------------------------------|------------------------------|---|---|
| <i>c) il rifiuto dell'emissione di un giudizio di revisione riguardante il bilancio o l'emissione di un giudizio negativo o di un giudizio con rilievo".</i> | | | | |