

## La verifica della conformità a leggi e regolamenti

Oltre al Collegio sindacale che ha compiti di vigilanza sulla conformità della gestione aziendale a leggi e regolamenti, anche il revisore deve verificare il rispetto delle leggi e dei regolamenti valutandone gli effetti delle deviazioni sul risultato d'esercizio su cui esprimerà un giudizio<sup>1</sup>.

In alcuni casi la mancata conformità a leggi e regolamenti può avere effetti significativi sul bilancio sottoposto a revisione e presenta anche profili civili e penali nei confronti degli amministratori con una inevitabile influenza degli effetti sull'integrità della direzione e del personale.

Durante l'incarico bisognerà quindi:

- ottenere sufficienti elementi probativi sul rispetto delle leggi e dei regolamenti che hanno un effetto sulla determinazione dei saldi di bilancio e sulle informazioni incluse nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione;
- acquisire una sufficiente conoscenza delle leggi e dei regolamenti, per la verifica delle asserzioni relative alla determinazione dei valori e delle informazioni da rendere in bilancio;
- ottenere una dichiarazione scritta nella quale la direzione attesti di aver comunicato al revisore ogni evento conosciuto di mancata conformità, effettiva o potenziale, alle leggi ed ai regolamenti, i cui effetti sono stati considerati nel redigere il bilancio.

### SCOPO DEL PRINCIPIO DI REVISIONE N. 250

- accertare e valutare il livello di rispetto delle leggi e regolamenti nei paesi in cui opera l'impresa
- considerarne gli effetti sul bilancio in caso di deviazioni
- discuterne gli effetti con chi si occupa di vigilanza e di verifica di efficacia ed efficienza dei sistemi interni

### INDIRETTAMENTE CIÒ SIGNIFICA

- valutare la integrità della direzione
- valutare l'integrità e lo stato di aggiornamento del personale in materia
- garantire i lettori del bilancio che l'impresa rispetta le leggi nei paesi in cui opera

Naturalmente bisogna intendersi su cosa si intenda per “non conformità” alle norme: in genere si considera come una serie di comportamenti di tipo “omissivo” o di tipo “commissivo”, sia intenzionali sia volontari, compiuti dalla società e contrari a leggi e regolamenti.

Il giudizio sulla “non conformità” alle leggi o ai regolamenti di determinati comportamenti o atti è spesso una questione di natura legale con risvolti anche sulla applicazione del d.lgs. 231/2001 “*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche*” e, quindi, può talvolta esulare dalla competenza professionale del revisore.

<sup>1</sup> Si veda il Principio di revisione n. 250 – *Gli effetti connessi alla conformità a leggi e regolamenti*.

In tali casi per stabilire se un comportamento o un atto specifico siano, o meno, non conformi, è opportuno chiedere il parere di un legale e verificarne l'atteggiamento tenuto in circostanze simili dall'Autorità giudiziaria.

Naturalmente se fossero in corso accertamenti giudiziari da parte di un Pubblico Ministero o di un GIP, il revisore non potrà non considerare questi fatti.

Ma come influiscono le leggi e i regolamenti sulla vita dell'azienda?

La risposta non è univoca perché vi sono settori molto regolamentati e, inoltre, le diverse leggi ed i regolamenti che possono influire in modo diverso sulla formazione del bilancio.

Esistono, infatti, società che operano in mercati fortemente regolamentati (ad esempio il settore dell'intermediazione finanziaria, bancario e assicurativo, petrolifero, ecc.), altre che sono soggette a leggi e regolamenti di carattere generale e che non si addentrano negli aspetti operativi dell'attività (quali, per esempio, le norme sulla sicurezza del lavoro, della tutela della salute e la parità dei diritti dei lavoratori). Altri infine che si applicano a tutte le imprese: ad esempio, la tutela e i reati ambientali.

Tutti questi aspetti devono essere debitamente considerati nel controllo di conformità.

#### COME INFLUISCONO LEGGI E REGOLAMENTI SULLA VITA DELL'AZIENDA?

- Le norme contabili hanno effetti sul bilancio influenzando sulle modalità di formazione, classificazione e valutazione
- Altre norme hanno effetti sulla gestione
- Altre ancora hanno effetti sul modo di comportarsi dell'azienda nel settore in cui opera (ad esempio, norme sulla sicurezza nei luoghi di lavoro)

Naturalmente se un gruppo aziendale opera in diversi paesi, la conformità a norme e leggi va estesa a tutte le norme e leggi dei paesi ove il gruppo opera. Questo può portare a significative variazioni, perché non tutti i paesi sono allo stesso livello di sviluppo dei diversi temi sociali, politici contabili ed organizzativi ed inoltre le norme sono tra loro differenti. Si pensi al maggior, minor o inesistente sviluppo di norme a tutela dell'ambiente tra paesi come gli USA, l'Europa, la Cina e l'India.

### 1) **La responsabilità della direzione aziendale**

La responsabilità primaria dell'osservanza di norme di legge e regolamenti è di competenza della direzione aziendale; conseguentemente è a quest'ultima che spetta la responsabilità della prevenzione e dell'individuazione di eventuali comportamenti o atti non conformi.

Nell'espletamento di tale attività, la direzione, per prevenire ed identificare eventuali comportamenti non conformi deve:

- monitorare gli obblighi previsti dalle leggi e accertare che le procedure operative siano sviluppate in modo da tenere conto di tali obblighi;
- istituire e gestire un sistema di controllo interno adeguato;
- predisporre, divulgare ed applicare un codice di comportamento etico-professionale;
- accertare che il personale sia adeguatamente preparato e comprenda i motivi sottostanti alle norme del codice di comportamento;
- monitorare il rispetto del codice di comportamento ed adottare adeguate misure nei confronti del personale che venga meno agli obblighi in esso codificati;
- nominare consulenti legali per verificare il rispetto degli obblighi;
- mantenere una raccolta di leggi e regolamenti ai quali la società deve conformarsi in funzione del settore economico in cui opera<sup>2</sup>.

Questo significa l'obbligo di introdurre nel sistema di controllo interno ogni modifica rilevante prima che le norme entrino in vigore e di verificare attentamente.

#### **COSA PUÒ FARE LA DIREZIONE PER PREVENIRE E IDENTIFICARE COMPORAMENTI NON CONFORMI?**

- Monitorare gli obblighi imposti dalle leggi
- Istituire e gestire un sistema di controllo interno efficace ed efficiente
- Redigere, divulgare e far applicare codici di comportamento etico
- Accertare che il personale sia preparato e aggiornato
- Monitorare il rispetto del codice di comportamento con sanzioni
- Nominare consulenti legali per verificare rispetto degli obblighi
- Mantenere una raccolta di leggi e regolamenti del settore in cui si opera

## **2) Ruolo del revisore nel valutare la conformità a leggi e regolamenti**

Abbiamo detto che il revisore non è, e non può essere ritenuto responsabile, della prevenzione dei comportamenti non conformi di altri organi aziendali; tuttavia, nell'esecuzione delle verifiche deve mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale, nella consapevolezza che si potrebbe sempre imbattere in situazioni, condizioni od avvenimenti tali da indurlo a domandarsi se la società rispetti le leggi ed i regolamenti.

Naturalmente, una buona pianificazione e l'esecuzione del lavoro in conformità ai principi di revisione non elimina del tutto il rischio che alcuni errori (anche significativi) contenuti nel bilancio possano non essere individuati. Questo rischio è maggiore se le leggi e i regolamenti riguardano aspetti tecnico-operativi della società. Essi normalmente non hanno un effetto diretto significativo sul bilancio e le "difformità" non sono oggetto di rilevazione da parte del sistema contabile o di controllo interno. Si pensi, ad esempio, all'uso di sostanze cancerogene in un processo produttivo e alla difficoltà per il revisore di riconoscere tale fenomeno.

<sup>2</sup> Nel caso di imprese di grandi dimensioni, è prassi assegnare adeguate responsabilità a una funzione di revisione interna, a un Comitato per il controllo interno o a un Comitato d.lgs. 231, a seconda dei casi.

**IL REVISORE, DURANTE LO SVOLGIMENTO  
DELLE SUE VERIFICHE ...**

- valuta la responsabilità della Direzione per mantenere l'azienda in linea a leggi e regolamenti
- forma la sua valutazione in merito
- svolge procedure in caso di non conformità accertata
- comunica le non conformità rilevate alla Direzione e alle Autorità preposte al controllo

Nella fase di pianificazione, quindi, il revisore deve acquisire una conoscenza generale del quadro normativo e regolamentare della società, del settore economico in cui opera, del modo in cui tale quadro viene rispettato.

Nella raccolta delle informazioni relative alle leggi ed ai regolamenti il revisore può:

- avvalersi delle conoscenze maturate nell'ambito del settore economico della società;
- intervistare la Direzione sulle procedure in essere che accertano la conformità alle leggi ed ai regolamenti;
- interrogare la direzione su quali leggi e regolamenti possano avere un impatto determinante sulla gestione della società;
- discutere con la direzione le procedure adottate ai fini dell'identificazione, valutazione e contabilizzazione delle contestazioni e degli accertamenti ricevuti;
- discutere il quadro normativo e regolamentare con i revisori di succursali o controllate estere (per esempio, se alla controllata viene richiesto di conformarsi alle norme sul bilancio della controllante).

**3) L'accertamento della mancata conformità a leggi e regolamenti**

Qualora emergano possibili casi di comportamento non conforme, occorre ben comprendere la natura dello stesso e le circostanze nelle quali esso si è verificato, nonché acquisire sufficienti informazioni per valutarne il possibile effetto sul bilancio.

In particolare questi effetti possono riguardare:

- possibili conseguenze economiche e patrimoniali (quali, ad esempio, le sanzioni pecuniarie, il risarcimento di danni, la possibilità di espropriazione di beni, la sospensione dell'attività, ecc.);
- potenziali conseguenze economiche e patrimoniali. In questo caso il revisore dovrà valutare se le stesse debbano formare oggetto di informazione in bilancio ovvero, nell'ipotesi in cui le stesse siano particolarmente significative, se le stesse debbano comportare un accantonamento a fondo rischi o possano far dubitare della veridicità e correttezza del bilancio.

Se la direzione è reticente nel fornire spiegazioni e nel dimostrare l'ottemperanza alle leggi, è necessario consultare un legale della società per valutare gli effetti di tale mancata osservanza.

Nell'ipotesi che anche il legale della società non fornisca spiegazioni, o non si sia soddisfatti delle spiegazioni ottenute, è necessario rivolgersi ad un proprio legale.

In quest'ultimo caso, anche in base delle spiegazioni fornite dal legale interpellato, si devono decidere le ulteriori azioni da intraprendere.

Nell'ipotesi, infine, in cui non sia possibile ottenere adeguate informazioni in merito alla presunta mancata conformità, bisogna considerare l'effetto di una mancanza di elementi probatori nell'esprimere il proprio giudizio.

Come già sottolineato in precedenza, infatti, il giudizio finale espresso al termine delle verifiche deve essere corroborato da tutte le evidenze raccolte durante l'espletamento dell'incarico.

Nell'ipotesi, quindi, in cui non sia stato possibile ottenere un'adeguata documentazione, il revisore deve tutelare la veridicità del proprio giudizio, sottolineando nella relazione finale gli effetti dovuti alla mancanza di tale documentazione dovuta, ovviamente, a cause a lui non imputabili.

#### **4) La comunicazione della mancata conformità a leggi e regolamenti**

Le mancate conformità rilevate devono essere tempestivamente comunicate alla direzione, agli organi aziendali di amministrazione e di controllo (ad esempio, Consiglio di amministrazione, Collegio sindacale, Comitato di controllo interno, Comitato d.lgs. 231 e via dicendo) e alle Autorità di controllo (Consob).

Si dovrà inoltre valutare la generale affidabilità delle attestazioni della direzione e l'affidabilità dell'intero sistema di controllo interno, se tali non conformità non sono state individuate dal sistema stesso o non sono state incluse nell'informativa destinata al pubblico.

La comunicazione può essere evitata solo nell'ipotesi in cui i fatti rilevati abbiano chiaramente scarse conseguenze sul bilancio e, anche con colloqui con i responsabili della funzione interessata, siano stati acquisiti elementi probatori che attestino il superamento dei problemi riscontrati.

Nello stabilire a chi si debba riferire in caso di mancata conformità a leggi e regolamenti, il revisore deve considerare diverse ipotesi. Solitamente è opportuno sottoporre la questione ai responsabili di un livello superiore a quello che si ritiene possa essere coinvolto.

Nell'ipotesi in cui esse ricadono sui soggetti appartenenti ai massimi vertici della società, bisogna formalmente comunicare quanto riscontrato agli organi aziendali di controllo (Collegio sindacale o Comitato di controllo interno) indicandone gli eventuali riflessi sull'espressione del proprio giudizio.

L'obbligo della riservatezza impedisce al revisore di denunciare a terzi le non conformità rilevate eccetto che nel caso in cui la comunicazione di tali non conformità sia obbligatoria per legge o per regolamento. In questa ipotesi il revisore potrà consultarsi con un legale, tenendo anche presente le sue responsabilità nei confronti dei soci, della società revisionata e dei terzi in genere.

Gli effetti del riscontro di non conformità sul giudizio espresso dal revisore possono essere sintetizzati in due fattispecie:

- rilevazione e valutazione delle non conformità con effetti significativi sul bilancio (ovviamente effetti non rappresentati). In questo caso bisognerà esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo;
- rilevazione delle non conformità ma impossibilità di poterne valutare in modo attendibile gli effetti sul bilancio, per cause attribuibili alla società. In pratica, in questo caso, non si ha la possibilità di ottenere elementi probatori sufficienti ed appropriati per valutare se una non conformità, ritenuta significativa ai fini del bilancio, sia effettivamente tale. Il revisore deve quindi esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

Vediamo ora di seguito alcune potenziali situazioni di “non conformità” a leggi e regolamenti:

#### **ESEMPI DI MANCATA CONFORMITÀ A LEGGI E REGOLAMENTI**

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