

I limiti tipici di una revisione legale condotta in presenza di frodi

Come illustrato nel Principio di revisione n. 200 – *Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio*, l'obiettivo della revisione legale è quello di esprimere un giudizio se il bilancio nel suo complesso sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile.

Cerchiamo di comprendere ora quali possono essere i motivi per cui è così difficile scoprire delle frodi. Il rischio di non identificare un errore significativo derivante da frodi è maggiore rispetto a quello di non rilevare un errore significativo non intenzionale in quanto le frodi sono accompagnate da schemi organizzativi sofisticati e attentamente progettati per occultarle come, ad esempio, falsificazioni, omissioni intenzionali nella registrazione contabile di operazioni o dichiarazioni e informazioni fuorvianti fornite a tutti gli attori 8.

Simili atti volti ad occultare l'esistenza di frodi possono essere ancora più difficili da rilevare se accompagnati da fenomeni di collusione.

In questo caso, il revisore può essere indotto a ritenere che gli elementi probativi ottenuti siano persuasivi quando in realtà sono falsi. La possibilità che si ha di rilevare una frode dipende da fattori quali l'abilità di chi la commette, la frequenza e l'ampiezza delle manipolazioni, il livello di collusione, l'ammontare dei singoli importi falsificati ed il livello di autorità delle persone coinvolte. Anche se il revisore può essere in grado di identificare le potenziali circostanze di attuazione di una frode, è difficile determinare se errori in aree soggette a valutazioni, come le stime contabili, siano causati da frodi o da altri fattori.

Inoltre, il rischio di non rilevare errori significativi dovuti a frodi poste in essere dalla direzione è maggiore rispetto ad un analogo rischio in presenza di frodi perpetrate dal restante personale dipendente, perché la direzione è spesso nella posizione di intervenire per modificare, direttamente o indirettamente, le scritture contabili e di presentare una informativa economico-finanziaria falsa.

Per esempio, alcune posizioni apicali della direzione, ad esempio il Presidente o l'Amministratore delegato possono essere in una posizione tale da consentire loro di forzare le procedure di controllo, dando istruzioni di contabilizzare alcune operazioni in modo non corretto o di occultarle.

La successiva scoperta nel bilancio di un errore significativo dovuto a frodi non indica di per sé che la revisione non sia stata svolta secondo i principi di revisione.

In alcuni casi, in particolare, le procedure di revisione possono rivelarsi inefficaci nell'individuare gli errori significativi conseguenti a comportamenti od eventi intenzionali occultati mediante la collusione tra uno o più membri della direzione, dei responsabili delle attività di *governance*, del restante personale dipendente o di terzi, o che comportano la falsificazione di documentazione.

Per stabilire se il revisore abbia operato in conformità ai principi di revisione è necessario valutare le procedure eseguite caso per caso, la sufficienza e l'adeguatezza degli elementi probativi ottenuti a seguito dello svolgimento di tali procedure e la coerenza della relazione di revisione emessa sulla base della valutazione degli elementi probativi acquisiti. In alcuni casi di frode (KPMG, 1980) il revisore non è stato ritenuto responsabile in quanto, considerando come la frode era stata congegnata, non sarebbe stato possibile in ogni caso rilevarla pur svolgendo i principi di revisione statuiti.