

Le frodi e la revisione legale del bilancio

Trattare di frodi è un argomento assai delicato soprattutto in Italia ove su questa tematica le attese del pubblico sono molto elevate. In effetti la revisione delle frodi ha portato allo sviluppo di un ramo molto importante della professione del controllo (*fraud auditing* o *forensic auditing*) richiedendo la formazione di personale specifico con speciali caratteristiche e conoscenze diverse da quelle del revisore contabile.

Non è lo scopo di questo testo sviluppare questa area del controllo, ma solo quello di definire le differenze tra la responsabilità del revisore legale e degli amministratori per non cadere nell'errore comune di credere che *“le frodi siano aspetti che riguardano solo i revisori”*. Verranno quindi solo accennati i motivi da cui si originano le frodi e chi le commette, per poi passare all'analisi del ruolo che il revisore svolge in tale sede, dei suoi limiti e responsabilità. Tutto ciò si trova nel Principio di revisione n. 240 – *La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio*, del quale richiameremo solo gli aspetti essenziali.

Se vi sono dubbi di frode, è necessario affidare un apposito incarico di indagine che esula dall'incarico di revisione di un bilancio.

Lo scopo del Principio di revisione n. 240 è di stabilire regole e fornire una guida sulle responsabilità dei revisori nel considerare la possibile esistenza di frodi¹.

Inoltre, il presente documento approfondisce le modalità con cui il Principio di revisione n. 315 – *La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi* ed il Principio di revisione n. 330 – *Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati* devono trovare applicazione in relazione ai rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Per affrontare correttamente questo tema bisogna distinguere tra diversi obiettivi che si possono così riassumere:

- *distinguere gli errori dovuti alle frodi dagli errori dovuti a comportamenti ed eventi non intenzionali*: ci si riferisce a due tipi di errori dovuti a frodi rilevanti per il revisore. I primi derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa e i secondi derivanti da una falsa informativa economicofinanziaria. Bisogna considerare le responsabilità della direzione e dei responsabili delle attività di *governance* nel prevenire ed individuare le frodi; è utile riprendere i limiti intrinseci di una revisione condotta in presenza di frodi e definire le responsabilità del revisore nell'individuare errori significativi dovuti a frodi;
- *richiedere al revisore di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale*: tale atteggiamento va tenuto durante lo svolgimento dell'attività di verifica, tenendo presente la possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi indipendentemente dalla esperienza precedente presso l'impresa in merito

¹ Se la frode dipende da violazione di leggi e norme cogenti, la responsabilità del revisore di valutarne il rispetto rientra nel Principio di revisione n. 250 – *Gli effetti connessi alla conformità a leggi ed a regolamenti*.

- all'onestà e all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di *governance*;
- *richiedere una discussione tra i membri del team di revisione* sulla possibilità che i bilanci dell'impresa contengano errori significativi dovuti a frodi e richiede che il responsabile della revisione valuti quali aspetti debbano essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione;
 - *richiedere al revisore di:*
 - svolgere procedure di revisione per ottenere informazioni da utilizzare per identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi;
 - identificare e valutare i rischi di errori significativi per frodi sia a livello di bilancio che a livello di asserzioni e, per quei rischi identificati e valutati che potrebbero determinare errori significativi dovuti a frodi, valutare la struttura dei controlli adottati dall'impresa a fronte di tali rischi, incluse le relative attività di controllo, e verificare se gli stessi siano stati messi in atto;
 - definire risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e di tenere conto nell'assegnazione del personale all'incarico e nella supervisione dello stesso; considerare i principi contabili adottati dall'impresa e di inserire un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione da svolgere;
 - definire e svolgere procedure di revisione in risposta al rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione;
 - definire risposte attendibili per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi;
 - considerare se un errore individuato possa essere indicativo di una frode;
 - ottenere attestazioni scritte dalla direzione con riferimento alla tematica delle frodi;
 - comunicare con la direzione e con i responsabili delle attività di *governance*;
 - *fornire una guida per rispondere alle autorità di vigilanza*;
 - *fornire una guida nel caso in cui il revisore ritenga di trovarsi in un contesto tale da mettere in discussione la possibilità di proseguire l'incarico*;
 - *stabilire come documentare il lavoro svolto*.

In ogni pianificazione e nell'esecuzione delle verifiche per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso, si deve considerare la probabilità del verificarsi del rischio con effetti significativi sul bilancio.