

## Le scritture contabili e le rettifiche

Errori significativi nei bilanci per frodi sono spesso dovuti alla “manipolazione” dell’informativa economico-finanziaria con la registrazione, in corso d’anno o a fine esercizio, di scritture contabili non appropriate nelle circostanze o non autorizzate, o con l’effettuazione di rettifiche ai saldi contabili riportati in bilancio non formalmente riportate nelle scritture contabili ufficiali, ad esempio attraverso rettifiche di consolidamento e riclassifiche.

Nel definire e nello svolgere le procedure di revisione bisogna:

- a) acquisire una comprensione del processo di predisposizione dell’informativa economico-finanziaria dell’impresa dei controlli sulle scritture contabili e sulle rettifiche;
- b) valutare la configurazione dei controlli sulle scritture contabili e sulle rettifiche ed accertare se tali controlli siano stati messi in atto;
- c) svolgere indagini presso i soggetti coinvolti nel processo di predisposizione dell’informativa economico-finanziaria in merito ad attività non appropriate nelle circostanze o inusuali riguardanti l’elaborazione delle scritture contabili e delle rettifiche;
- d) determinare la tempistica delle verifiche;
- e) identificare e selezionare le scritture contabili e le rettifiche da controllare.

Per individuare e selezionare le scritture contabili e le rettifiche da verificare e per determinare un metodo appropriato per l’esame della documentazione delle voci selezionate, il revisore considera:

- la valutazione dei rischi di errori significativi per frodi. La presenza di fattori di rischio di frode e altre informazioni ottenute durante il processo di valutazione dei rischi di errori significativi per frodi può aiutare nell’individuare specifiche classi di scritture contabili o rettifiche da sottoporre a verifica;
- i controlli messi in atto sulle scritture contabili e sulle rettifiche. La presenza di efficaci controlli sulla predisposizione e registrazione delle scritture contabili e delle rettifiche può ridurre l’estensione delle procedure di validità necessarie, purché si sia esaminata l’efficacia operativa dei controlli;
- il processo di predisposizione dell’informativa economico-finanziaria dell’impresa e la natura degli elementi probativi che possono essere raccolti.

Per molte imprese l’elaborazione ordinaria delle operazioni comporta una combinazione di passaggi e di procedure sia automatizzate sia manuali o viceversa.

Quando viene utilizzata la tecnologia informatica le scritture contabili e le rettifiche potrebbero esistere solo in forma elettronica;

- le caratteristiche di scritture contabili e rettifiche false. Scritture contabili e rettifiche non appropriate alle circostanze presentano spesso le medesime caratteristiche, quali, ad esempio, scritture:

- a) effettuate in contropartita di conti non pertinenti, inusuali o raramente usati;
  - b) effettuate da personale normalmente non addetto a tali funzioni;
  - c) registrate alla fine di un periodo contabile, ovvero come scritture di chiusura accompagnate da scarse o del tutto assenti spiegazioni o descrizioni;
  - d) effettuate prima o durante la predisposizione del bilancio, ma in entrambi i casi prive di indicazioni di codifica di conto;
  - e) contenenti importi a cifra tonda o con cifre finali ripetute;
- la natura e la complessità dei conti. Inappropriate registrazioni contabili o rettifiche possono essere effettuate in conti che:
- a) contengono operazioni complesse o inusuali;
  - b) contengono significative stime e rettifiche di fine periodo;
  - c) si sono rivelati nel passato soggetti ad errori;
  - d) non sono stati riconciliati periodicamente ovvero contengono differenze non riconciliate;
  - e) contengono operazioni infragruppo;
  - f) sono in altro modo collegati ad un rischio identificato di errori significativi per frodi. Nella revisione di imprese che dispongono di più sedi aziendali componenti occorre considerare la necessità di selezionare registrazioni contabili da più sedi o componenti;
- scritture contabili o rettifiche diverse da quelle ricorrenti. Le registrazioni contabili diverse da quelle ordinarie possono non essere state sottoposte allo stesso livello di controllo interno delle scritture contabili utilizzate regolarmente per registrare operazioni quali, ad esempio, le registrazioni delle vendite mensili, degli acquisti e dei pagamenti.

Dato che le scritture contabili e rettifiche false sono spesso contabilizzate alla fine dell'esercizio, bisogna selezionare maggiormente le scritture contabili e le rettifiche in quel periodo. Tuttavia, ciò non va considerato come un "assioma" per cui può capitare la necessità di verificare le registrazioni contabili e le rettifiche anche nel corso dell'esercizio.