

ISA 240

LE RESPONSABILITA' DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE FRODI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Dott.ssa Elisabetta Volpi
Dott. Davide Villa
- GDA revisori indipendenti



Premessa

Determina della Ragioneria Generale dello Stato del 1 settembre 2022

- ✓ Pubblicata la versione aggiornata dei principi allegati ISA Italia nn. 200, 210, 230, **240**, 250, 260, 265, 300, 315, 320, 330, 402, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 600, 610, 620, 700, 701, 705, 706, 710 e 720, nonché i principi di revisione (SA Italia) nn. 250B, 700B e 720B
- ✓ Si applicano alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente

Oggetto del principio

approfondisce le modalità con cui il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 e il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 debbano trovare applicazione in relazione **ai rischi di errori significativi dovuti a frodi**

Frodi per il revisore

Gli errori in bilancio possono derivare:

- ✓ sia da frodi
- ✓ sia da comportamenti o eventi non intenzionali

Ai fini dei principi di revisione internazionali il revisore si occupa di quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio.

Per il revisore sono rilevanti due tipologie di errori intenzionali:

- ✓ errori derivanti da una falsa informativa finanziaria
- ✓ errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa.

Sebbene il revisore possa sospettare, ovvero più raramente identificare, l'esistenza di frodi, non stabilisce se la frode sia effettivamente avvenuta sotto il profilo giuridico.

Falsa informativa

Implica l'esistenza di incentivi o pressioni a commetterla, la percezione di un'occasione per perpetrarla e la possibilità di giustificare l'atto:

- possono sussistere incentivi o pressioni a realizzare una falsa informativa finanziaria quando la direzione è sottoposta a pressioni, interne o esterne all'impresa, per conseguire un obiettivo di redditività o un risultato finanziario atteso
- la percezione dell'occasione di commettere una frode può sussistere quando un soggetto ritiene che il controllo interno possa essere forzato, per esempio, nel caso in cui sia in una posizione di fiducia, oppure sia a conoscenza di specifiche carenze nel controllo interno
- alcuni possono avere un'inclinazione, un carattere o un sistema di valori etici che consente loro di commettere coscientemente ed intenzionalmente azioni disoneste.

La **falsa informativa finanziaria** include errori intenzionali, inclusa l'omissione in bilancio di importi o di adeguata informativa, al fine di trarre in inganno gli utilizzatori dello stesso.

- ✓ manipolazioni, falsificazioni (incluse le contraffazioni) o alterazioni delle registrazioni contabili, ovvero della relativa documentazione di supporto utilizzata nella redazione del bilancio;
- ✓ rappresentazioni fuorvianti o omissioni intenzionali in bilancio di fatti, operazioni o altre informazioni significative;
- ✓ applicazioni intenzionalmente errate dei principi contabili relativi agli importi, alle classificazioni delle voci, alle modalità di presentazione e all'informativa in bilancio.

**Le frodi possono essere commesse dalla direzione forzando
i controlli attraverso modalità quali:**

- ✓ registrare scritture contabili fittizie, in particolare in prossimità della fine di un periodo contabile, al fine di alterare i risultati operativi o di raggiungere altri obiettivi;
- ✓ modificare illecitamente le assunzioni e le valutazioni utilizzate per la stima dei saldi contabili;
- ✓ omettere, anticipare o ritardare la rilevazione in bilancio di fatti o operazioni che si sono verificati nel periodo amministrativo;
- ✓ occultare, o non dare adeguata informativa di fatti che possono influenzare i valori contabilizzati nel bilancio;
- ✓ realizzare operazioni complesse strutturate allo scopo di fornire una rappresentazione distorta della situazione patrimoniale e finanziaria o del risultato economico dell'impresa

Appropriazione indebita

L'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa comporta la sottrazione degli stessi ed è spesso perpetrata da dipendenti per valori relativamente piccoli e non significativi.

- ✓ distrazione di incassi (per esempio, appropriandosi di incassi di crediti verso clienti o dirottando su conti personali incassi a fronte di crediti già stralciati);
- ✓ il furto di beni materiali o di proprietà intellettuali (per esempio sottraendo merci di magazzino per uso personale o per rivenderle, appropriandosi di scarti di produzione per rivenderli, accordandosi con un concorrente per rivelare informazioni tecnologiche dietro pagamento);
- ✓ pagamenti da parte dell'impresa per beni e servizi non ricevuti (per esempio pagamenti a fornitori inesistenti, tangenti pagate dai fornitori ai responsabili degli acquisti in cambio di prezzi gonfiati, pagamenti a dipendenti inesistenti);

**spesso accompagnata da registrazioni contabili
o da altra documentazione falsa o fuorviante**

Definizioni utilizzate dal principio

Frode

Un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti

Fattori di rischio di frodi

Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per la commissione di frodi.

Responsabilità dei responsabili delle attività di governance e della direzione

Hanno la responsabilità principale per

- la prevenzione e
- l'individuazione delle frodi

E' importante che la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, ponga forte enfasi sulla prevenzione delle frodi volta a ridurre le occasioni che esse si verifichino, nonché introduca azioni deterrenti finalizzate a dissuadere dal commettere le frodi a causa della più elevata probabilità che queste siano individuate e punite.

Responsabilità del revisore

acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali.

A causa dei limiti intrinseci dell'attività di revisione, **esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati**, nonostante la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione

Obiettivi del revisore

- ✓ identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi – PIANIFICAZIONE
- ✓ acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate – LAVORO DI ANALISI
- ✓ fronteggiare adeguatamente frodi o sospette frodi individuate durante la revisione - CONCLUSIONE

Regole

- ✓ Scetticismo professionale
- ✓ Discussione tra i membri del team di revisione
- ✓ Procedure di valutazione del rischio e le attività correlate
- ✓ Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi
- ✓ Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi
- ✓ Valutazione degli elementi probativi
- ✓ Impossibilità per il revisore di continuare a svolgere l'incarico
- ✓ Attestazioni scritte
- ✓ Comunicazioni alla direzione e con i responsabili delle attività di governance
- ✓ Comunicazioni alle autorità di vigilanza
- ✓ Documentazione

Regole – lo scetticismo professionale

Va mantenuto per tutta la durata della revisione, tenendo presente la possibilità che un errore significativo dovuto a frodi possa comunque sussistere, a prescindere dall'esperienza precedentemente acquisita dal revisore circa l'onestà e l'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili delle attività di governance.

Qualora le informazioni acquisite come risposta alle indagini svolte presso la direzione o i responsabili delle attività di governance risultino incoerenti, il revisore deve indagare le ragioni di tali incoerenze.

Scetticismo professionale

La revisione svolta in conformità ai principi di revisione raramente comporta la verifica dell'autenticità della documentazione, né il revisore è preparato a tale scopo o ci si può attendere che sia un esperto in questo campo

MA...

quando il revisore identifica delle condizioni che lo inducano a ritenere che **un documento possa non essere autentico o che il suo contenuto sia stato modificato** senza comunicarlo al revisore, le procedure possibili per indagare ulteriormente possono includere:

- ✓ una richiesta di conferma diretta ai terzi;
- ✓ l'utilizzo del lavoro di un esperto per accertare l'autenticità del documento.

Regole - Discussione tra i membri del team

La discussione deve porre una particolare attenzione *alle modalità* ed alle *aree* in cui il bilancio può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi, incluse le modalità con cui la frode potrebbe verificarsi.

La discussione deve avvenire in assenza di pregiudizi da parte dei membri del team di revisione in merito all'onestà ed all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance.

Regole - Procedure di valutazione del rischio e le attività correlate

Il revisore **deve svolgere indagini presso la direzione** aventi ad oggetto:

- ✓ la valutazione, da parte della direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione;
- ✓ il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa;
- ✓ le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai responsabili delle attività di governance in merito ai processi da essa adottati per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa;
- ✓ le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai propri dipendenti in merito ai suoi orientamenti riguardo le prassi aziendali ed il comportamento etico.

Regole - Procedure di valutazione del rischio e le attività correlate

Se i responsabili delle attività di governance non sono coinvolti nella gestione dell'impresa, il revisore deve:

- ✓ acquisire una comprensione delle modalità con cui i responsabili delle attività di governance supervisionano i processi adottati dalla direzione
- ✓ il revisore deve svolgere indagini presso i responsabili delle attività di governance per stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate concernenti l'impresa

Regole - Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi

Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a:

- livello di bilancio
- a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

Regole - Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi

Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, *il revisore, basandosi sul presupposto che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi, deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi.*

Se il revisore ha concluso che la presunzione che vi sia un rischio di errori significativi dovuti a frodi correlato alla rilevazione dei ricavi non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico, *egli deve includere nella documentazione della revisione le motivazioni di tale conclusione.*

Regole - Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi nei RICAVI

- ✓ rilevazione anticipata dei ricavi o la registrazione di ricavi fittizi
- ✓ sottovalutazione dei ricavi, per esempio, attraverso il loro non corretto rinvio ad un periodo amministrativo successivo

DIFFERENTI PER TIPOLOGIA DI AZIENDA

- ✓ pressioni o incentivi sulla direzione a realizzare una falsa informativa finanziaria mediante una rilevazione impropria dei ricavi nel caso di società quotate, quando, per esempio, la performance è misurata in termini di crescita annuale dei ricavi o di profitti generati rispetto all'anno precedente.
- ✓ rischi maggiori di frode nella rilevazione di ricavi nel caso di imprese che generano una quota sostanziale di ricavi mediante vendite per contanti

Regole - Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi nei RICAVI

La presunzione che sussistano rischi di frode nella rilevazione dei ricavi può essere confutata.

Esempio:

Il revisore può concludere che non sussista alcun rischio di errori significativi dovuti a frodi correlato alla rilevazione dei ricavi nel caso vi sia un'unica tipologia di operazione che generi ricavi, per esempio, ricavi per locazione relativi ad un'unica proprietà immobiliare.

Regole - Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

- Risposte generali di revisione
- Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni
- Procedure di revisione in risposta ai rischi connessi alla forzatura dei controlli da parte della direzione

Regole - Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Risposte generali di revisione

- assegnare all'incarico e supervisionare il personale, tenendo conto delle conoscenze, delle competenze e delle capacità delle persone cui affidare responsabilità significative nell'incarico
- valutare se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a quantificazioni soggettive e ad operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della direzione di manipolare i risultati d'esercizio;
- *inserire un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione.*

Regole - Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi IMPREVEDIBILITA' dove?

nella selezione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione da svolgere *in quanto coloro che, all'interno dell'impresa, conoscono le procedure di revisione normalmente svolte durante gli incarichi, possono essere maggiormente in grado di occultare una falsa informativa finanziaria.*

- svolgendo procedure di validità su quei saldi contabili che altrimenti non sarebbero verificati dal revisore
- modificando la tempistica delle procedure di revisione rispetto a quella normalmente prevista;
- utilizzando differenti metodi di campionamento;
- svolgendo procedure di revisione presso sedi aziendali diverse ovvero senza preavviso

Regole - Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Procedure di revisione in risposta ai rischi connessi alla forzatura dei controlli da parte della direzione

A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per

- a) verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di redazione dei bilanci
- b) riesaminare le stime
- c) analizzare operazioni significative che esulano dall'attività dell'impresa

Regole – Valutazione degli elementi probativi

Se il revisore identifica un errore, significativo o meno, ed ha motivo di credere che esso sia, o possa essere, dovuto a frode e che la direzione (in particolare, i vertici della direzione) sia coinvolta

ALLORA

deve riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi ed il conseguente effetto sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

Nel riconsiderare l'attendibilità degli elementi probativi precedentemente raccolti, il revisore deve considerare anche se le circostanze o le condizioni riscontrate indicano possibili collusioni tra dipendenti, direzione e soggetti terzi.

Regole – Impossibilità del revisore a svolgere l'incarico

- stabilire le responsabilità professionali e legali applicabili alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo, da parte sua, di dare informativa al soggetto o ai soggetti che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, all'autorità di vigilanza
- considerare se sia appropriato recedere dall'incarico, sempre che ciò sia consentito da leggi e regolamenti applicabili

Se il revisore recede dall'incarico:

- discutere, ad un livello di responsabilità appropriato, con la direzione e con i responsabili delle attività di governance, in merito al proprio recesso dall'incarico e alle ragioni che lo hanno motivato
- Stabilire se esista l'obbligo legale o professionale di comunicare il proprio recesso e le relative motivazioni al soggetto o ai soggetti che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, all'autorità di vigilanza.

Regole – Attestazioni scritte di direzione o responsabili attività di governance

- riconoscono la propria responsabilità per la configurazione, la messa in atto ed il mantenimento del controllo interno al fine di prevenire ed individuare le frodi;
- hanno comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi;
- hanno comunicato al revisore quanto a loro conoscenza relativamente a frodi o sospette frodi che interessino l'impresa e che coinvolgano:
 - la direzione;
 - i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno;
 - altri soggetti, nel caso in cui la frode possa avere un impatto significativo;
 - sul bilancio;
- hanno comunicato al revisore quanto a loro conoscenza in merito ad eventuali segnalazioni di frodi o di sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, da parte di dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o altri soggetti.

***Regole – Comunicazioni alla direzione e
con i responsabili della attività di governance***

Quando il revisore ha acquisito elementi probativi circa l'effettiva o la possibile esistenza di una frode, è importante che la questione sia posta **quanto prima all'attenzione di un appropriato** livello della direzione.

Anche quando la vicenda possa essere considerata priva di importanza (ad esempio nel caso di un ammanco di scarso rilievo imputabile ad un dipendente di basso livello gerarchico nell'organigramma dell'impresa)

Regole – Comunicazioni alle autorità di vigilanza

L'obbligo professionale di mantenere la riservatezza sulle informazioni raccolte relative al cliente può impedire al revisore di comunicare l'esistenza di frodi a soggetti terzi rispetto al cliente.

Le responsabilità legali del revisore variano da un paese all'altro e, in alcuni casi, l'obbligo di riservatezza può essere superato dalle leggi.

Il revisore può considerare appropriato acquisire un parere legale per stabilire le azioni appropriate da intraprendere nelle specifiche circostanze, allo scopo di determinare i passi necessari nella considerazione degli aspetti di interesse pubblico delle frodi identificate.

Regole – Documentazione

- ✓ comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e alla valutazione dei rischi di errori significativi
- ✓ le decisioni significative prese nel corso della discussione tra i membri del team di revisione
- ✓ i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni
- ✓ il piano di revisione
- ✓ le comunicazioni effettuate alla direzione, ai responsabili delle attività di governance, alle autorità di vigilanza e ad altri soggetti.

Se il revisore ha concluso che la presunzione che vi sia un rischio di errori significativi dovuti a frodi correlato alla rilevazione dei ricavi non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico, egli deve includere nella documentazione della revisione le motivazioni di tale conclusione

Esempi di FATTORI DI RISCHIO FRODE

APPENDICE 1 DEL PRINCIPIO DI REVISIONE

Esempi di fattori di rischio frode

Fattori di rischio connessi ad errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

Incentivi e pressioni

- La stabilità finanziaria o la redditività sono minacciate da condizioni economiche, di settore o da condizioni operative dell'impresa
- Sono esercitate eccessive pressioni sulla direzione per soddisfare le richieste o le aspettative di terzi
- Le informazioni disponibili indicano che la situazione finanziaria personale della direzione e dei responsabili dell'attività di governance è minacciata dal risultato economico dell'impresa
- Si riscontra un'eccessiva pressione sulla direzione o sul personale con funzioni operative per il raggiungimento di obiettivi economico-finanziari stabiliti dai responsabili dell'attività di governance, fra cui obiettivi incentivanti relativi alle vendite o alla redditività.

Esempi di fattori di rischio frode

Fattori di rischio connessi ad errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

Occasioni

- La natura del settore o dell'operatività dell'impresa offre occasioni per realizzare una falsa informativa finanziaria
- Il monitoraggio della direzione è inefficace
- Vi è una struttura organizzativa complessa o instabile
- Le componenti del controllo interno sono carenti

Esempi di fattori di rischio frode

Fattori di rischio connessi ad errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

Inclinazioni /Giustificazioni

- Inefficace comunicazione, attuazione, sostegno o verifica del rispetto di valori e di principi etici da parte della direzione o comunicazione di valori o principi etici inappropriati;
- Eccessiva partecipazione o interessamento dei membri della direzione non afferenti al settore finanziario/contabile alla selezione dei principi contabili o nella definizione di stime contabili significative;
- Rapporti tesi tra la direzione ed il revisore attuale o il precedente revisore, come indicato dalle seguenti circostanze.

Esempi di fattori di rischio frode

*Fattori di rischio che emergono da errori dovuti ad
appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa*

Incentivi/Pressioni

- Obbligazioni pecuniarie personali possono creare pressioni sulla direzione o sui dipendenti che hanno accesso alla gestione delle disponibilità finanziarie e ad altre attività suscettibili di furto, spingendoli a commettere un'appropriazione illecita.
- Una situazione conflittuale tra l'impresa ed i dipendenti che hanno accesso alle disponibilità finanziarie o ad altre attività suscettibili di furto, può motivare gli stessi ad appropriarsi illecitamente di questi beni ed attività.

Esempi di fattori di rischio frode

Fattori di rischio che emergono da errori dovuti ad appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa

Occasioni

- Talune caratteristiche o circostanze possono aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei beni e delle attività; (Esempio: l'esistenza o la gestione di rilevanti disponibilità liquide; la presenza di articoli di magazzino di dimensioni ridotte, di rilevante valore unitario, oppure facilmente rivendibili);
- L'inadeguatezza del controllo interno sui beni e sulle attività può aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei medesimi.

Esempi di fattori di rischio frode

Fattori di rischio che emergono da errori dovuti ad

appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa

Inclinazioni/giustificazioni

- Disinteresse per la necessità di monitorare o di ridurre i rischi connessi alle appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa;
- Disinteresse per il controllo interno sulla appropriazione illecita di beni ed attività attuata forzando i controlli esistenti, o non prendendo appropriate azioni per rimediare alle carenze conosciute nel controllo interno;
- Comportamento che manifesta una forma di mancato apprezzamento o di insoddisfazione nei confronti dell'impresa o del trattamento da questa riservato ai suoi dipendenti;
- Cambiamenti nel comportamento o nello stile di vita che possono segnalare che dei beni e delle attività dell'impresa sono stati oggetto di appropriazione illecita;
- tolleranza di piccoli furti.

Esempi di procedure di revisione

APPENDICE 2 DEL PRINCIPIO DI REVISIONE

Esempi di procedure di revisione

Considerazioni a livello di asserzioni

- Modificare l'approccio di revisione nell'anno in corso. Ad esempio, in aggiunta all'invio della conferma scritta, contattare verbalmente i principali clienti e fornitori; trasmettere le richieste di conferme ad uno specifico soggetto all'interno dell'organizzazione o cercare ulteriori e diverse informazioni.
- Per le operazioni significative ed inusuali, con particolare riferimento a quelle effettuate in prossimità o alla fine dell'esercizio, esaminare con attenzione la possibilità che siano poste in essere con parti correlate e la provenienza delle risorse finanziarie utilizzate per tali operazioni.
- Svolgere procedure basate su tecniche computerizzate, come ad esempio l'estrazione di dati con l'obiettivo di esaminare le anomalie in una popolazione.
- Verificare l'integrità delle registrazioni e delle operazioni generate dal sistema computerizzato.

Esempi di procedure di revisione

Specifiche procedure in risposta a errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

RICAVI

- Ottenere conferma dai clienti di alcune condizioni contrattuali rilevanti, dell'assenza di accordi "a latere", in quanto la contabilizzazione appropriata è spesso influenzata da tali condizioni o accordi e il motivo degli sconti o il periodo cui essi si riferiscono sono spesso scarsamente documentati.
- Svolgere indagini presso il personale dell'impresa addetto alle attività di commercializzazione e di vendita, o all'ufficio legale interno, sulle operazioni di vendita e le spedizioni effettuate in prossimità della fine del periodo amministrativo e sulla loro conoscenza di eventuali condizioni e clausole inusuali connesse a tali operazioni.

Esempi di procedure di revisione

Specifiche procedure in risposta a errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

QUANTITA' MAGAZZINO

- Assistere, senza preavviso, all'inventario in alcune sedi, ovvero assistere alle conte inventariali in tutte le sedi dell'azienda alla stessa data.
- Svolgere procedure di revisione aggiuntive mentre si assiste all'inventario, quali ad esempio un esame più rigoroso dei contenuti dei cartoni delle merci imballate; del modo in cui le merci sono accatastate (che non vi siano vuoti all'interno) o etichettate e della qualità delle sostanze liquide quali profumi o prodotti chimici (ossia purezza, qualità e concentrazione). A tale scopo può essere utile ricorrere al lavoro di un esperto.

Esempi di procedure di revisione

Specifiche procedure in risposta a errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

STIME

- Ricorrere ad un esperto per ottenere una stima indipendente da confrontare con quella fornita dalla direzione.
- Ampliare le indagini a soggetti che non fanno parte della direzione e del settore contabile per acquisire conferma circa la capacità e le intenzioni della direzione di attuare i piani sui quali si basa l'elaborazione delle stime.

Esempi di procedure di revisione

Specifiche procedure in risposta a errori dovuti ad appropriazione illecite di beni e attività

- conta di cassa e dei titoli alla fine del periodo amministrativo o in prossimità della stessa;
- richiesta ai clienti di una conferma diretta circa i movimenti del conto (comprese le informazioni sulle note di accredito, sui resi su vendite e sulle date nelle quali sono stati effettuati i pagamenti) per il periodo soggetto a revisione;
- analisi delle differenze inventariali per sede o per tipo di prodotto; riesame della documentazione a supporto delle differenze negative nelle registrazioni dell'inventario permanente;
- confronto tramite computer delle registrazioni contabili degli stipendi al fine di individuare eventuali doppioni di indirizzi, numeri di identificazione dei dipendenti o codici fiscali degli stessi, o conti correnti;
- esame delle schede del personale al fine di individuare quelle che contengono prove scarse o inesistenti delle prestazioni svolte, per esempio, l'assenza di valutazioni del lavoro svolto

***Esempi di CIRCOSTANZE CHE INDICANO
LA POSSIBILE ESISTENZA DI FRODI***

APPENDICE 3 DEL PRINCIPIO DI REVISIONE

DISCREPANZE CONTABILI

- Operazioni che non siano registrate in maniera completa e tempestiva ovvero siano registrate in maniera impropria per quanto riguarda il loro ammontare, il periodo contabile, la classificazione o le direttive aziendali;
- operazioni o saldi contabili non documentati o non autorizzati;
- rettifiche dell'ultimo minuto che influenzano significativamente i risultati economico-finanziari;
- evidenze di accesso a sistemi e registrazioni da parte dei dipendenti non conforme ai limiti previsti dalle loro funzioni autorizzate.

EVIDENZE CONTRADDITTORIE O MANCANTI

- documentazione che sembra aver subito manipolazioni;
- indisponibilità di documentazione diversa da quella fotocopiata o trasmessa elettronicamente nei casi in cui dovrebbe esistere documentazione originale;
- significative partite in riconciliazione non giustificate;
- risposte incoerenti, vaghe o non plausibili fornite dalla direzione o dai dipendenti alle indagini del revisore o alle procedure di analisi comparativa;
- numerose registrazioni di crediti e di rettifiche effettuate nei conti dei crediti.

RELAZIONI PROBLEMATICHE O INUSUALI TRA IL REVISORE E LA DIREZIONE

- rifiuto di concedere l'accesso alle registrazioni contabili, alle strutture dell'impresa, e di consentire il contatto con determinati dipendenti, clienti, fornitori o con altri soggetti presso i quali si potrebbero ricercare elementi probativi;
- ingiustificata pressione imposta dalla direzione riguardo la tempistica per la risoluzione di aspetti complessi e controversi;
- ritardi inusuali da parte dell'impresa nel fornire le informazioni richieste;
- riluttanza a facilitare l'accesso del revisore ai principali archivi elettronici per il loro esame a mezzo di procedure di revisione basate su tecniche computerizzate;
- rifiuto di consentire il contatto con il personale che si occupa delle principali operazioni informatiche e di accedere ai relativi servizi, incluso il personale addetto alla sicurezza, alle attività operative e allo sviluppo dei sistemi.