A.2.5 – ISA Italia 220

controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio

Introduzione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 220 è uno standard che **disciplina il *controllo della qualità nell'incarico di revisione contabile del bilancio***, con l'obiettivo di **assicurare che il lavoro di revisione sia svolto con *competenza, indipendenza e rigore***.

Punti chiave di ISA Italia 220

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

1. **Responsabilità del Partner**: Il partner responsabile ha l'obbligo di **supervisionare la qualità** dell'intero processo di revisione, assicurandosi che sia **conforme agli standard professionali** e alle normative vigenti.
2. **Indipendenza e conflitti d'interesse**: Tutti i membri del team devono **mantenere una posizione indipendente** per evitare qualsiasi influenza esterna che potrebbe compromettere l'integrità e l'obiettività della revisione.
3. **Pianificazione e Risorse**: È richiesta una pianificazione accurata e una gestione efficace delle risorse, assicurando che il team sia **adeguatamente formato e competente** per affrontare l'incarico.

Punti chiave di ISA Italia 220

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

4. **Documentazione completa**: l'ISA Italia 220 richiede una documentazione dettagliata **del lavoro svolto e delle decisioni prese**, a **garanzia della tracciabilità** e per supportare eventuali verifiche di qualità.
5. **Indicatori di Qualità**: lo standard incoraggia l'**uso di KPI per monitorare la qualità e l'efficienza** durante tutto il processo di revisione, come l'accuratezza delle revisioni e la tempestività delle correzioni.
6. **Reporting Finale**: Il partner deve redigere un rapporto finale che sintetizzi le **procedure di controllo qualità applicate**, evidenziando eventuali problematiche riscontrate e raccomandazioni per miglioramenti futuri.

Obiettivo

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 220 mira a **garantire l'affidabilità e la trasparenza del bilancio** revisionato, proteggendo così la **fiducia degli stakeholder** e contribuendo a un **ambiente finanziario più sicuro e stabile**.

Scopo e importanza di ISA Italia 220

- ISA Italia 220 **stabilisce uno standard** per assicurare che ogni revisione contabile sia svolta con **uniformità, professionalità e indipendenza, senza compromessi sull'accuratezza.**
- Lo scopo è **garantire che le informazioni finanziarie dei bilanci siano affidabili e trasparenti**, fungendo così da base solida per decisioni finanziarie e investimenti.

Scopo e importanza di ISA Italia 220

- **Esempio**: un **caso emblematico è quello di *Enron e Arthur Andersen* negli anni 2000**. La mancanza di controllo qualità adeguato e l'assenza di standard ISA nell'operato di Arthur Andersen hanno condotto a violazioni dei principi di etica e indipendenza. L'episodio ha dato origine a regolamenti più severi, ponendo le basi per l'introduzione di standard come ISA Italia 220.
- **Applicare ISA Italia 220 non è solo un obbligo normativo ma anche uno strumento per prevenire rischi reputazionali e sanzioni**. In Italia, le PMI e le grandi società quotate che richiedono una revisione di alta qualità sono in aumento, e con questo aumenta anche la responsabilità di rispettare gli standard per salvaguardare l'interesse degli investitori e del pubblico.

Origine degli ISA e contesto italiano

- Gli ISA sono stati sviluppati a livello internazionale dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ma **in Italia l'applicazione è stata adattata per armonizzare i principi internazionali con le normative nazionali**, come il Decreto Legislativo 39/2010. **ISA Italia 220 è quindi una fusione degli standard globali con specifiche linee guida locali**.
- Negli ultimi anni, ISA Italia 220 **è stato aggiornato** per rispondere all'aumento di revisioni di bilanci di aziende globali e **a fronte della crescente complessità delle transazioni finanziarie**. Ad esempio, nel 2021 è stato introdotto l'obbligo di maggiore documentazione e supervisione per le revisioni di entità di interesse pubblico (EIP), dato l'alto rischio di impatto su mercati e investitori.
- Con l'introduzione di **norme più stringenti** per le EIP, **l'Italia ha recepito pratiche internazionali adottate in Europa e negli Stati Uniti, che richiedono ai revisori una rotazione obbligatoria e una valutazione qualitativa indipendente dei bilanci delle entità critiche come le banche**.

Scenari di rischio specifici per il Controllo Qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Rischi qualitativi in vari settori: **i rischi per il controllo della qualità non sono gli stessi**. Consideriamo in particolare i settori:

- **Finanziario**
- **Industriale e Manifatturiero**
- **Startup e PMI in crescita**

Scenari di rischio specifici per il Controllo Qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Settore Finanziario

- Qui il **rischio maggiore** è rappresentato dalla **complessità degli strumenti finanziari**, che richiede ai revisori **competenze specifiche in valutazione e *fair value***.
- Senza ISA 220, i team di revisione potrebbero non essere adeguatamente attrezzati per riconoscere i rischi derivanti da una contabilizzazione errata degli asset finanziari.

Scenari di rischio specifici per il Controllo Qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Settore Industriale e Manifatturiero

- Per le aziende con ampie operazioni in supply chain globali, i rischi includono la **contabilizzazione delle scorte** e la **valutazione di immobilizzazioni materiali**.
- ISA 220 impone che ogni membro del team sia qualificato e adeguatamente formato per riconoscere le pratiche di manipolazione delle scorte o di “window dressing”.

Scenari di rischio specifici per il Controllo Qualità

Startup e PMI in crescita

- Qui il rischio è la **rapidità con cui le modifiche avvengono nel business e nei relativi bilanci**.
- Il controllo qualità assicura che i cambiamenti, come fusioni o l'adozione di nuovi principi contabili, siano documentati e valutati in modo uniforme e coerente con gli standard.

Caso pratico di fallimento

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Nel caso del colosso delle telecomunicazioni WorldCom, negli Stati Uniti, **una combinazione di mancanza di competenza** nel team di revisione **e assenza di un controllo qualità rigoroso ha portato alla registrazione di spese operative come investimenti**.

Questo caso dimostra l'importanza di avere team esperti e ben addestrati, come prescritto dall'ISA 220, per verificare i dettagli e applicare gli standard correttamente.

Riflessioni: in ogni settore, **ISA Italia 220** funge da salvaguardia per i revisori, fornendo una **guida chiara per strutturare un processo di revisione che possa identificare errori e anomalie**, evitando conseguenze negative per la società di revisione e i clienti.

Ruolo e Responsabilità del Partner Responsabile

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Ruolo chiave del partner:

il partner responsabile della revisione **ha la responsabilità finale di garantire che l'incarico di revisione soddisfi i requisiti qualitativi stabiliti da ISA Italia 220**. Il partner è il principale **garante dell'indipendenza e dell'obiettività del team**, e **deve assicurarsi che le attività siano svolte con competenza tecnica e in conformità con le normative**.

Ruolo e Responsabilità del Partner Responsabile

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Compiti specifici:

- **Pianificazione e supervisione:** il partner è tenuto a pianificare il processo di revisione in modo tale da **identificare e valutare i rischi qualitativi specifici legati al cliente e al settore**.
- **Selezione del team:** deve **assicurarsi che il team incaricato abbia le competenze necessarie** per affrontare le complessità dell'incarico. Questo è cruciale, ad esempio, per gli incarichi relativi a settori regolamentati o ad aziende con bilanci particolarmente complessi.
- **Monitoraggio e revisione:** ISA Italia 220 **richiede che il partner supervisioni tutte le fasi critiche del processo** di revisione **e conduca una verifica finale del lavoro svolto**, così da **garantire la qualità del report di revisione** complessivo.

Differenziazione dei ruoli

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **Controllo della qualità**: i **ruoli di controllo** della qualità (come il revisore del lavoro di audit) sono responsabili dell'**esame indipendente di parti specifiche del lavoro**, concentrandosi sulla **coerenza e sull'integrità dei risultati**.
- **Ruoli operativi**: i ruoli operativi comprendono il **lavoro pratico di raccolta e analisi dei dati, il test dei controlli e la raccolta di prove sufficienti e appropriate**. Questi ruoli si occupano della gestione del cliente e dell'**esecuzione delle procedure di audit**, pur restando **sotto la supervisione e la guida del partner responsabile**.

Linee Guida Operative per il Partner

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Definizione degli obiettivi di qualità:

il partner stabilisce i parametri di qualità, che devono essere seguiti in ogni fase della revisione, assicurando che siano conformi a ISA Italia 220 e adattati alle esigenze specifiche dell'incarico.

Linee Guida Operative per il Partner

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **Pianificazione e risk assessment**: prima dell'inizio dell'incarico, **il partner identifica i rischi legati al cliente e al settore**. Ad esempio, in un incarico con una società di servizi finanziari, potrebbe identificare un rischio legato alla contabilizzazione complessa degli strumenti derivati.
- **Formazione e supervisione del team**: il partner **garantisce che il team riceva formazione specifica su rischi e standard qualitativi legati all'incarico**. Esegue regolari ***check* per monitorare l'andamento della revisi**one e correggere eventuali deviazioni dagli standard ISA.
- **Interventi correttivi e riesame**: se emergono criticità durante la revisione, il partner **prende provvedimenti per riesaminare o rivedere le parti del lavoro interessate**, documentando ogni passaggio per garantire trasparenza e conformità.

Caso di revisione complessa

Scenario:

- Una **società multinazionale di energie rinnovabili** incarica un team di revisione per il controllo del bilancio.
- La società **ha operazioni in diversi paesi, ciascuno con diverse normative fiscali, e gestisce numerosi impianti di produzione** che richiedono una valutazione accurata degli asset a lungo termine e delle energie rinnovabili.

Azioni del partner per mitigare i rischi qualitativi

1. **Pianificazione iniziale e identificazione dei rischi**: il partner identifica subito le **aree a rischio**, come **le immobilizzazioni materiali, la conversione delle valute estere e le agevolazioni fiscali per le energie rinnovabili**. Questi rischi richiedono particolare attenzione e competenza.
2. **Scelta del team**: dato il contesto internazionale, il partner assembla un team con **esperti di fiscalità internazionale, contabilità delle energie rinnovabili e valutazione degli asset**, garantendo che i membri abbiano competenze pertinenti e specifiche.
3. **Controllo costante del lavoro svolto**: durante la revisione, il partner **pianifica revisioni periodiche su passaggi critici come la valutazione del *fair value* degli impianti e la verifica dei tassi di cambio utilizzati per le conversioni valutarie**. Supervisiona il lavoro per assicurare che ogni passaggio sia documentato e coerente con gli standard qualitativi.
4. **Esecuzione di un riesame indipendente finale**: prima della consegna del report, il partner **esegue un riesame dell'intero processo e dei principali output, verificando la conformità agli standard di ISA Italia 220 e ai requisiti di settore**. Se emergono discrepanze, il partner attiva una verifica dettagliata o esegue un secondo controllo sulle voci più complesse.

Risultato

- Grazie alla pianificazione mirata e alla supervisione costante del partner, il report finale risulta accurato e senza discrepanze, il che rassicura gli stakeholder sugli investimenti e protegge la reputazione della società di revisione.
- Questi approfondimenti offrono un'immagine chiara di come un partner responsabile, seguendo ISA Italia 220, possa impostare e supervisionare un incarico complesso, garantendo che ogni fase rispetti i più alti standard qualitativi.
- La differenziazione tra ruoli di controllo della qualità e ruoli operativi è una delle chiavi per mantenere un livello elevato di qualità in una revisione contabile, soprattutto in contesti complessi. Vediamo cosa significa in pratica.

1. Ruoli Operativi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Questi sono i ruoli di chi esegue il **lavoro pratico** e quotidiano della revisione, focalizzandosi sull'acquisizione di prove, l'analisi di dati, e l'esecuzione delle procedure di revisione

Compiti principali

- **Raccolta e analisi delle evidenze**: si occupano di raccogliere prove adeguate e sufficienti su aspetti specifici del bilancio, come inventari, liquidità, debiti e crediti, investimenti e immobilizzazioni.
- **Test dei controlli interni**: valutano l'efficacia dei controlli interni del cliente per ridurre il rischio di errori materiali nel bilancio.
- **Comunicazione con il cliente**: mantengono un contatto operativo con i responsabili amministrativi e contabili del cliente per ottenere informazioni e chiarimenti.

Esempi di ruoli: revisore junior, revisore senior, e manager incaricati del progetto.

Orientamento del lavoro: questi ruoli sono orientati all'esecuzione dettagliata e puntuale delle procedure di revisione.

2. Ruoli di Controllo della Qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

I ruoli di controllo della qualità, invece, **sono progettati per garantire che il lavoro svolto dal team operativo sia conforme agli standard** di qualità richiesti, come definiti dall'ISA Italia 220, **e che i risultati finali siano accurati e affidabili.**

Compiti principali

- **Supervisione indipendente**: si tratta di una supervisione “a distanza” rispetto al lavoro quotidiano, con un focus sull’assicurare la qualità del prodotto finale. Questi ruoli eseguono **controlli su campioni di documenti o su intere sezioni della revisione per verificare la correttezza delle procedure**.
- **Revisione finale e giudizio professionale**: **valutano criticamente i risultati principali e verificano che siano supportati da evidenze adeguate**. Possono richiedere chiarimenti, modifiche o approfondimenti al team operativo.
- **Garanzia di indipendenza e conformità**: oltre alla revisione tecnica, i ruoli di controllo della qualità **verificano che non vi siano conflitti d’interesse o influenze che possano compromettere l’indipendenza del team**.

Esempi di ruoli: responsabile qualità dell’incarico, revisore esterno indipendente, partner di revisione.

Orientamento del lavoro: questi ruoli sono orientati alla verifica della qualità complessiva e alla conformità, **non all’esecuzione delle procedure**.

3. Esempio di Differenziazione dei Ruoli

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- In un **incarico per la revisione di una grande azienda**, **il revisore senior del team operativo raccoglie prove** sui conti di magazzino e sui processi di inventario. Dopo aver completato l'analisi, **prepara un rapporto documentando le procedure, i risultati, e le osservazioni**.
- **Il responsabile qualità dell'incarico** (ruolo di controllo qualità) **esamina successivamente il rapporto** del revisore senior. Durante la revisione, **nota che la documentazione non evidenzia un controllo specifico sull'inventario presso un magazzino estero**. Decide quindi di richiedere un **approfondimento per assicurarsi che tutte le sedi siano state coperte e che i risultati siano completi e affidabili**.
- **Questa separazione tra chi fa il lavoro** (ruolo operativo) **e chi lo verifica** (ruolo di controllo della qualità) permette di identificare e correggere eventuali lacune, migliorando l'affidabilità complessiva del processo.

Progettazione del controllo qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La progettazione del controllo della qualità, in un contesto di revisione, **è cruciale per garantire che l'intero processo di revisione sia conforme agli standard e che gli output siano affidabili** e rispondenti alle aspettative degli stakeholder.
- Vediamo come impostare un controllo della qualità robusto, approfondendo alcune strategie e con l'ausilio di esempi più complessi.
- Per strutturare un controllo della qualità efficace, **è necessario considerare alcune componenti strategiche chiave**, integrate dal principio ISA Italia 220,

Componenti fondamentali per la progettazione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

1. **Definizione di Standard di Qualità**:

Prima di iniziare, **il partner responsabile e i responsabili della qualità definiscono gli obiettivi** di qualità specifici per l'incarico. Questi devono essere **chiari e misurabili**, vale a dire che:

- Il **margine di errore tollerabile** nella verifica dei dati finanziari.
- Le **aspettative sulla documentazione a supporto** delle voci critiche.
- I **requisiti di trasparenza e di tracciabilità** per ogni procedura.

Esempio: Per una **multinazionale con bilanci consolidati complessi**, il partner potrebbe **stabilire che ogni sede coinvolta debba rispettare standard documentali uniformi**, adottando una checklist rigorosa per facilitare l'analisi centralizzata. Inoltre, potrebbe richiedere l'impiego di software per la gestione della qualità che consenta di monitorare, in tempo reale, i progressi su documentazione e valutazioni.

Componenti fondamentali per la progettazione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

2. **Assegnazione di Ruoli e Responsabilità Chiave**

La scelta di personale qualificato è una **fase critica**. Il team deve essere composto da **professionisti con esperienza specifica nel settore**, ma anche da figure che possano ricoprire ruoli indipendenti di revisione della qualità. **Ogni membro del team deve conoscere chiaramente il proprio ruolo e gli standard attesi**.

Esempio: in una revisione di **un'azienda farmaceutica quotata in borsa**, il partner potrebbe **scegliere esperti in normative del settore farmaceutico**, vista la specificità dei costi di ricerca e sviluppo e dei controlli di conformità. Potrebbe inoltre **coinvolgere revisori indipendenti con competenze avanzate in auditing per aziende regolamentate e di interesse pubblico**, assicurandosi che vi sia una supervisione di qualità distinta e altamente specializzata.

Componenti fondamentali per la progettazione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

3. Pianificazione del Processo di Controllo

Pianificare la revisione e integrare controlli di qualità in ogni fase è essenziale per prevenire errori o mancanze. La pianificazione **include**:

- **La definizione di revisioni intermedie** (per esempio, revisioni trimestrali del lavoro).
- **L'uso di strumenti di tracciamento della qualità** per verificare costantemente il rispetto degli obiettivi.
- **La documentazione continua** per rendere il processo trasparente e verificabile.

Esempio: In un incarico di revisione per **una banca d'investimento con bilanci trimestrali**, la progettazione del controllo qualità includerà **revisioni specifiche sugli strumenti finanziari derivati**. L'azienda potrebbe prevedere **controlli mensili da parte del team di qualità, con un controllo formale trimestrale dei processi per valutare la conformità** del reporting ai principi contabili, ai requisiti di fair value, e agli standard di rischio.

Strumenti e tecnologie a supporto del controllo qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

L'adozione di tecnologie avanzate è un elemento che rafforza la qualità del controllo e migliora la supervisione:

- **Software di audit e gestione della qualità**: questi strumenti consentono di tenere traccia delle attività del team, monitorare le performance e documentare il lavoro in modo trasparente. **Ad esempio, piattaforme come TeamMate o CaseWare possono essere utilizzate per strutturare le verifiche, standardizzare i report e garantire una visione d'insieme** sul rispetto degli obiettivi di qualità.
- **Data Analytics e intelligenza artificiale (IA)**: analizzare grandi quantità di dati in tempi brevi, individuando outlier e incongruenze, è sempre più comune nelle revisioni avanzate. Per esempio, **l'IA può aiutare a identificare transazioni anomale e controlli mancanti, migliorando così il controllo qualità nelle revisioni complesse**.

Questi elementi e strumenti consentono di costruire un processo di controllo qualità rigoroso, strutturato e avanzato, assicurando che le revisioni rispondano alle aspettative di affidabilità e conformità degli standard.

Indipendenza e risoluzione dei conflitti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Il tema della risoluzione dei conflitti e dell'indipendenza è cruciale nel contesto di una revisione di alta qualità.
- **Il partner responsabile e il team di revisione devono mantenere una posizione indipendente, anche nelle situazioni di tensione o conflitto con il cliente, per preservare l'integrità del processo**.

Principio di Indipendenza

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Definizione e scopo: L'indipendenza è **essenziale per garantire che il giudizio del revisore sia libero da influenze esterne e possa esprimere opinioni basate solo sull'analisi obiettiva dei fatti**. Questo principio protegge la fiducia degli stakeholder nell'imparzialità della revisione.

Ruolo dell'ISA Italia 220: Questo standard **richiede che ogni membro del team di revisione mantenga l'indipendenza in tutte le fasi e assicura che nessun conflitto d'interesse comprometta la qualità e la credibilità del lavoro** di revisione.

Esempi di potenziali conflitti e soluzioni

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Caso 1: Revisione di una società con relazioni familiari tra i vertici e i revisori

Scenario: in una società di medie dimensioni **un membro del team di revisione è parente del CFO**. **Questo potrebbe compromettere l'indipendenza del revisore e, di conseguenza, la qualità del lavoro** svolto.

Risoluzione: in conformità con ISA Italia 220, **il partner responsabile deve riassegnare l'incarico a un revisore non influenzato da legami familiari**. Alternativamente, se il revisore ha competenze specifiche necessarie, si può coinvolgere un revisore indipendente esterno per supervisionare in modo obiettivo le aree di rischio legate al CFO, evitando interferenze.

Esempi di potenziali conflitti e soluzioni

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Caso 2: Pressioni da parte della dirigenza per alterare il reporting finanziario

Scenario: una **grande azienda del settore tecnologico**, di cui il revisore è cliente da molti anni, **tenta di influenzare il partner di revisione affinché riduca le segnalazioni di rischi, per mantenere stabile il valore delle azioni**. Questa situazione rappresenta una **pressione indebita che potrebbe compromettere l'integrità della revisione**.

Risoluzione: Il partner deve **attivare il supporto di un esperto esterno per esaminare la situazione e implementare un riesame di qualità con un team indipendente**. L'obiettivo è **mantenere un giudizio imparziale e dimostrare che la revisione non è influenzata da interessi economici**. In alcuni casi, potrebbe essere necessario informare il consiglio di amministrazione della situazione per assicurare trasparenza.

Esempi di potenziali conflitti e soluzioni

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Caso 3: Situazioni di minaccia di revoca dell'incarico

Scenario: Durante una revisione di una **società quotata, il team di revisione scopre irregolarità contabili nei contratti di leasing operativo. Il CEO minaccia di interrompere l'incarico e di cambiare società di revisione se queste irregolarità saranno segnalate.**

Risoluzione: In questo caso, **l'ISA Italia 220 impone di salvaguardare l'indipendenza anche in situazioni di pressione estrema. Il partner deve segnalare la questione** internamente, attivando le procedure di escalation e documentando tutti i passaggi. **Se le minacce persistono, il partner ha il dovere etico di ritirarsi dall'incarico, notificando il motivo alla società e, se necessario, agli organi di regolamentazione**. Questo dimostra come un revisore esperto mantenga la propria indipendenza anche a rischio di perdere un cliente.

Misure di salvaguardia dell'Indipendenza

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **Formazione continua**: il partner responsabile deve garantire che tutto il team riceva una **formazione aggiornata sui rischi legati ai conflitti d'interesse e sulle tecniche per gestirli**, inclusa la capacità di identificare segnali di pressione indebita.
- **Sviluppo di una cultura di integrità**: implementare **politiche aziendali che sostengano l'indipendenza** e il rispetto delle linee guida, come **codici di condotta o meccanismi di denuncia interna**.
- **Revisione periodica da parte di terzi indipendenti**: per incarichi complessi o di particolare rilievo, può essere **utile prevedere revisioni periodiche da parte di un revisore esterno, che verifichi l'assenza di conflitti** e la conformità agli standard ISA.

Esempio pratico di salvaguardia avanzata

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Scenario avanzato: revisione di un gruppo multinazionale con filiali in paesi con normative contabili locali differenti e un elevato rischio di corruzione.

Strategia di salvaguardia:

- Il partner responsabile istituisce un **protocollo di revisione multilivello, in cui ogni sede è sottoposta a controlli indipendenti da revisori locali** che riportano direttamente al team di revisione centrale. In questo modo**, si riducono i rischi di conflitti legati alla vicinanza dei revisori locali ai manager delle filiali**.
- Viene **attivato anche un revisore terzo che conduce una supervisione trimestrale** per garantire che le linee guida globali siano rispettate e che eventuali segnali di conflitto d'interesse siano identificati e risolti tempestivamente.

Risultato

Queste **strategie avanzate** per la risoluzione dei conflitti e il mantenimento dell'indipendenza **garantiscono che il revisore non sia influenzato da pressioni indebite, preservando così l'integrità e la qualità del lavoro svolto**, come richiesto da ISA Italia 220.

Documentazione e Reporting di Qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- In una revisione di alta qualità, **la documentazione e il reporting sono fondamentali per dimostrare il rispetto delle linee guida** e mantenere la trasparenza del lavoro.
- Vediamo **come strutturare una documentazione esaustiva, monitorare indicatori chiave di qualità, e redigere un rapporto finale** dettagliato

1. Documentazione: tracciabilità e conformità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Una documentazione completa è essenziale per dimostrare che ogni fase della revisione è stata svolta in conformità agli standard. Essa **deve evidenziare i processi, i controlli e i risultati** in modo da rendere trasparente ogni decisione presa dal team di revisione.

Importanza della documentazione:

- La documentazione **rappresenta una traccia verificabile del lavoro svolto e consente** a revisori interni, esterni o autorità di regolamentazione **di valutare la qualità della revisione e la conformità agli standard**.
- È anche uno **strumento difensivo per il revisore, qualora ci fossero contestazioni** sull'indipendenza o sui giudizi espressi.

Esempio: In una revisione di una multinazionale quotata, il partner responsabile potrebbe **utilizzare un sistema di gestione documentale integrato che archivi ogni report, memo, e checklist completata** dal team. Questo sistema **consentirebbe di collegare ogni evidenza raccolta a specifici criteri qualitativi, dimostrando che sono state rispettate le linee guida**. In questo caso, il sistema potrebbe anche registrare feedback su revisioni intermedie per garantire che ogni fase sia stata supervisionata adeguatamente.

2. Indicatori di qualità (KPI) per il monitoraggio della revisione

Gli indicatori chiave di qualità (KPI) aiutano a misurare l'efficacia e l'efficienza del processo di revisione. Monitorare questi indicatori permette al partner responsabile di intervenire tempestivamente se emergono segnali di criticità nella qualità.

Definizione dei KPI:

- **Errori corretti al primo ciclo di revisione**: indica la **capacità** del team **di identificare e correggere errori o incongruenze rapidamente**, senza necessità di ulteriori cicli di revisione.
- **Tempo medio per il riesame:** misura l'**efficienza della revisione** da parte del team e **indica se sono stati rispettati i tempi di consegna**. Se il tempo medio è alto, può segnalare complessità non previste o una necessità di formazione ulteriore.
- **Tasso di documentazione incompleta**: monitorare la completezza della documentazione per evitare lacune che possano compromettere la qualità.

Esempio: In un incarico per un cliente con bilanci consolidati, il partner di revisione imposta dei KPI per ciascuna filiale del gruppo. **Se il tasso di errori corretti al primo ciclo di revisione è inferiore a un livello stabilito, potrebbe segnalare la necessità di rivedere la pianificazione** della revisione per quella filiale, con **un focus su formazione e procedure specifiche**.

3. Rapporto di qualità: strutturare il Report Finale

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il rapporto di qualità **è il documento conclusivo che raccoglie i risultati della revisione e i controlli effettuati per garantire la qualità del lavoro svolto**. Deve essere completo e fornire raccomandazioni basate sui riscontri ottenuti.

Struttura del Rapporto di Qualità:

- **Sintesi dei controlli di qualità**: Un **riepilogo di tutte le attività di controllo** della qualità svolte durante la revisione, evidenziando i passaggi chiave, come l'analisi dei rischi, le verifiche intermedie e la valutazione finale.
- **Risultati del monitoraggio dei KPI**: Presentare i risultati dei KPI, mostrando eventuali deviazioni dagli standard qualitativi e il modo in cui sono state affrontate.
- **Raccomandazioni e miglioramenti**: Evidenziare le aree di miglioramento e fornire suggerimenti per le revisioni future, come rafforzare i controlli in settori critici, migliorare la documentazione o investire in formazione specifica.

Esempio

Per una revisione di una grande azienda manifatturiera con diverse unità produttive, **il rapporto di qualità potrebbe includere dettagli sul rispetto dei KPI per ciascuna unità e una sezione dedicata agli impatti di ciascun risultato sul bilancio consolidato**. Il rapporto, oltre a evidenziare eventuali problematiche riscontrate, **suggerirebbe anche soluzioni specifiche per l'azienda, come l'adozione di nuovi strumenti di controllo o di software** per la gestione della conformità normativa.

Conclusione: una documentazione esaustiva, il monitoraggio costante degli indicatori chiave di qualità, e un rapporto finale dettagliato non solo garantiscono la trasparenza del lavoro di revisione, ma permettono anche di migliorare la qualità del processo per gli incarichi futuri, rispettando appieno le linee guida di ISA Italia 220.

Elementi che apportano i maggiori vantaggi competitivi

- **Responsabilità del Partner**: la **leadership attenta e competente** del partner di revisione contribuisce a creare un ambiente di qualità e affidabilità, valorizzando la reputazione dello studio e aumentando la fiducia dei clienti.
- **Indipendenza e Integrità**: un team di revisione indipendente **assicura l'assenza di conflitti d'interesse e promuove la trasparenza**, caratteristiche che possono attirare clienti alla ricerca di un audit obiettivo.
- **Documentazione completa e tracciabile**: la qualità della documentazione consente allo studio di **dimostrare facilmente la conformità agli standard**, migliorando la capacità di resistere a eventuali verifiche e revisioni esterne.
- **Pianificazione e Monitoraggio continuo**: un processo di pianificazione ben strutturato **permette di identificare e gestire i rischi qualitativi**. L'efficienza operativa e la riduzione dei tempi di revisione aumentano la competitività dello studio.
- **Indicatori di Qualità (KPI)**: l'uso di KPI **permette di monitorare e migliorare continuamente il processo, garantendo elevati standard qualitativi** e differenziando lo studio rispetto alla concorrenza meno attenta a questi aspetti.

Esempi di KPI per aumentare l’efficacia della revisione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Nell'ambito dell'ISA Italia 220, i KPI che possono contribuire all'efficacia della revisione, rispettando i requisiti di controllo qualità, includono:

- **Percentuale di documentazione completa al primo riesame**: misura la **quantità di documentazione che rispetta i requisiti di qualità senza necessità di integrazioni**. Questo KPI è fondamentale nell'ISA Italia 220, poiché una documentazione completa e corretta evidenzia l'aderenza alle linee guida di qualità sin dalle prime fasi, riducendo i tempi di revisione e le risorse necessarie.
- **Tempo medio di conclusione delle procedure di revisione qualitativa**: rileva il **tempo necessario per completare il controllo di qualità in ogni fase**. Un tempo ridotto, mantenendo elevati standard di qualità, dimostra un’efficienza operativa ottimale e un'implementazione efficace dell'ISA Italia 220.
- **Tasso di conformità ai requisiti di indipendenza e obiettività**: misura la **percentuale di incarichi che rispettano i requisiti di indipendenza e obiettività previsti dallo standard**. Un alto livello di conformità indica che il team di revisione opera in modo indipendente e riduce i rischi di conflitti d’interesse, migliorando la fiducia dei clienti e l’integrità della revisione

Esempi di KPI per aumentare l'efficacia della revisione (segue)

- **Percentuale di errori rilevati e correzioni effettuate**: questo KPI monitora **quanti errori significativi vengono rilevati e corretti nel processo di revisione**. Un numero elevato di correzioni fatte al primo ciclo evidenzia la capacità del team di identificare e risolvere problematiche in modo proattivo, migliorando la qualità del bilancio revisionato.
- **Tasso di conformità agli standard operativi per i revisori Junior e Senior**: valuta **se ogni livello del team di revisione (junior, senior) segue le linee guida operative specifiche del loro ruolo**. Questo KPI riflette l'efficacia della leadership e la distribuzione appropriata delle responsabilità, elementi chiave per la gestione di un team sotto l'ISA Italia 220.
- **Valutazione post-incarico sulla qualità del processo da parte del partner responsabile**: misura il **feedback del partner sul controllo qualità** a incarico concluso. Questo feedback è essenziale per identificare le aree di miglioramento e garantire che il processo soddisfi i requisiti di qualità dello standard.

Esempi di KPI per aumentare l'efficacia della revisione (segue)

- **Deviazione dal budget di revisione in termini di tempo e costo**: misura l'**accuratezza della pianificazione del progetto rispetto al budget**. Un basso livello di deviazione segnala una buona pianificazione e gestione dei tempi e delle risorse, riducendo i costi senza compromettere la qualità.
- **Numero di revisione dei lavori da parte di revisori esperti (Quality Review)**: misura il **numero di revisione dei lavori effettuata da revisori esperti, secondo le richieste dell'ISA Italia 220**. Un'adeguata supervisione consente di identificare eventuali rischi e garantire che le revisioni rispettino gli standard qualitativi.

Importanza dei KPI esaminati

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Questi KPI, allineati con l'ISA Italia 220, **consentono al team di revisione di monitorare la qualità in modo continuativo e di assicurare che ogni incarico soddisfi gli standard internazionali richiesti**, aumentando l'efficacia del controllo e la fiducia dei clienti.

Domanda di riflessione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

"Se poteste migliorare un aspetto dei vostri attuali controlli di qualità, quale scegliereste e perché?"

Obiettivo

pensare in modo critico e innovativo su come potrebbero migliorare la qualità del lavoro, adottando nuove tecnologie, migliorando le procedure esistenti o implementando nuove pratiche di supervisione.

Possibili soluzioni

- **introdurre un revisore di qualità interno indipendente per eseguire controlli a campione sugli incarichi completati**, garantendo così che i requisiti qualitativi siano sempre rispettati, anche nei lavori più complessi.
- **formazione del personale su soft skills specifiche per una comunicazione più efficace con i clienti e una migliore gestione delle situazioni conflittuali**, migliorando così la percezione di affidabilità e competenza della revisione.
- **??**

Perché migliorare i controlli di qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

I benefici principali includono:

Miglior fiducia e credibilità: la qualità della revisione aumenta la fiducia dei clienti e degli stakeholders.

Riduzione dei rischi di non conformità: l'aderenza agli standard riduce il rischio di sanzioni e contenziosi.

Efficienza operativa: processi di qualità ben strutturati riducono tempi e costi di revisione, portando a un miglioramento del margine operativo dell'impresa di revisione.

Conclusione

- Questa fase di discussione rappresenta una preziosa **occasione per confrontarsi e riflettere su come migliorare costantemente** la qualità della revisione.
- La **condivisione di esperienze e pratiche avanzate tra revisori esperti offre l'opportunità di trarre ispirazione reciproca**, portando ciascun partecipante a considerare nuove idee per affinare i propri standard qualitativi.
- **l'obiettivo è accrescere il valore del lavoro di revisione non solo per soddisfare ISA Italia 220, ma per superarlo e mantenere standard di eccellenza.**

Per concludere questa lezione, vorrei sottolineare che l'adozione dei principi di ISA Italia 220 non dovrebbe rappresentare solo un obbligo normativo, ma un'opportunità per i revisori di distinguersi e fornire un valore aggiunto. Mantenere e migliorare la qualità del lavoro di revisione va oltre il rispetto delle linee guida: significa creare fiducia, proteggere la reputazione della propria azienda e contribuire alla solidità e trasparenza del mercato.

Ecco alcuni suggerimenti per superare gli standard previsti da ISA Italia 220 e raggiungere un livello di eccellenza:

- **Investire in Formazione Continua**: I revisori che aggiornano costantemente le loro competenze e le conoscenze normative possono meglio identificare rischi emergenti e affrontare scenari complessi.
- **Integrare Tecnologie Avanzate**: Strumenti di *data analytics* e intelligenza artificiale possono migliorare l'efficienza e la precisione delle analisi, permettendo al revisore di focalizzarsi su questioni di valore più elevato.
- **Sviluppare KPI Avanzati**: L'uso di indicatori di performance specifici e dettagliati per monitorare la qualità aiuta a individuare prontamente le aree di miglioramento e a mantenere elevati standard di revisione.
- **Fornire Feedback e Consulenza Strategica ai Clienti**: Andare oltre la semplice verifica dei dati per offrire insights e raccomandazioni concrete può migliorare il rapporto con il cliente e posizionare il revisore come consulente di fiducia.
- **Coltivare un Impegno Etico Solido e Valori di Integrità**: L'integrità è il pilastro su cui si basa tutto il lavoro di revisione; coltivarla rafforza la fiducia che clienti e stakeholder ripongono in noi.

Il controllo qualità, inteso come un processo continuo e proattivo, eleva il lavoro di revisione, portandolo a un livello superiore. Accrescere il valore della revisione significa superare le aspettative, dimostrando impegno per la trasparenza e la responsabilità, e contribuendo in modo sostanziale al miglioramento della fiducia nel sistema economico e finanziario.

A.2.7 – Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 240

Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio

Oggetto del principio

ISA Italia 240 approfondisce le modalità con cui i principi di revisione:

- ISA Italia 315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera»
- ISA Italia 330 «Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati»

debbano trovare applicazione in relazione ai rischi di errori significativi dovuti a frodi

Errori in bilancio

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Gli errori in bilancio possono derivare:

- da frodi
- da comportamenti o eventi non intenzionali

Il revisore si occupa delle **frodi che determinano la presenza di rischi di errori significativi** in bilancio

Errori intenzionali → frodi

- derivanti da una **falsa informativa finanziaria**
- derivanti da **appropriazioni illecite** di beni e attività dell'impresa

Definizione di frode

La frode, sia nel caso di falsa informativa finanziaria sia di appropriazione illecita di beni e attività dell'impresa implica:

- **l'esistenza di incentivi o pressioni** a commetterla
- la **percezione di un'occasione** per perpetrarla e
- la **possibilità di giustificare** l'atto

Esistenza di incentivi o pressioni

- la direzione è sottoposta a pressioni/incentivi a realizzare una falsa informativa finanziaria per **conseguire obiettivi di redditività o un risultato atteso**
- Altri soggetti possono avere un incentivo all'appropriazione illecita quando vivono al di sopra dei propri mezzi.

Percezione dell’occasione

la percezione dell’occasione di commettere una frode può sussistere quando un soggetto ritiene:

- che **il controllo interno possa essere forzato**, nel caso in cui sia in una posizione di fiducia, oppure
- sia a **conoscenza di specifiche carenze** nel controllo interno.

Possibilità di giustificare l'atto

- **Gli autori della frode possono essere in grado di giustificare le azioni fraudolente commesse**. Alcuni possono avere un'inclinazione, un carattere o un sistema di valori etici che consente loro di commettere frodi in un ambiente che li sottopone ad un certo grado di pressioni.

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.
- **Può provenire dalla direzione** → manipolazione dei risultati d'esercizio al fine di ingannare gli utilizzatori del bilancio, influenzandone la percezione sulla redditività e la performance aziendale.
- **Può iniziare con azioni di modesto impatto** o con l'indebita modifica delle assunzioni e delle valutazioni della direzione e progredire fino alla falsa produzione dell'informativa finanziaria.

Falsa informativa finanziaria in concreto

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **Manipolazioni, falsificazioni (contraffazioni) alterazioni** delle registrazioni contabili e della documentazione per la redazione del bilancio
- **Rappresentazioni fuorvianti o omissioni intenzionali** in bilancio di fatti, operazioni o altre informazioni significative
- **Applicazioni intenzionalmente errate di principi contabili** relativi agli importi, alle classificazioni delle voci, alle modalità di presentazione e all'informativa in bilancio.

Forzatura di controlli da parte della direzione

- **Registrare scritture contabili fittizie**, in particolare a fine anno, 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

Forzatura di controlli da parte della direzione

- **Occultare o non dare informativa adeguata** di fatti che possono influenzare i valori contabilizzati nel bilancio
- **Realizzare operazioni complesse allo scopo di dare una rappresentazione distorta** della situazione patrimoniale e finanziaria o del risultato economico dell'impresa
- **Alterare le registrazioni contabili e le condizioni contrattuali** relative ad operazioni significative e inusuali

Appropriazione illecita di beni e attività dell'impresa

- **Perpetrata dai dipendenti ma anche dalla direzione** che ha maggiori possibilità di occultare o dissimulare le appropriazioni illecite con modalità di difficile individuazione.
- Spesso **accompagnata da registrazioni contabili o da altra documentazione falsa o fuorviante** , al fine di dissimulare il fatto che tali beni o attività sono stati sottratti o impegnati come garanzie senza autorizzazione.

Appropriazione illecita di beni e attività dell'impresa

- **Distrazione di incassi** (di crediti v/clienti già stralciati dirottati su conti personali)
- **Furto** di beni materiali o di proprietà intellettuali
- **Pagamenti per beni e servizi non ricevuti** (fornitori inesistenti, tangenti pagate dai fornitori ai responsabili degli acquisti in cambio di prezzi gonfiati, pagamenti a dipendenti inesistenti)
- **Utilizzo** dei beni e delle attività dell'impresa **a fini personali** (garanzia di un prestito)

Frode e fattori di rischio

- 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 della direzione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La direzione e i responsabili delle attività di governance hanno la responsabilità principale per:
  - la **prevenzione**
  - l'**individuazione** delle frodi
- E' importante che la direzione e i responsabili delle attività di governance pongano forte enfasi sulla **prevenzione** delle frodi volta a **ridurre le occasioni** che esse si verifichino, introducendo **azioni deterrenti finalizzate a dissuadere dal commettere le frodi** a causa della **più elevata probabilità che siano individuate** e punite.

Responsabilità del revisore

- È 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 intriseci 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 → serve una adeguata **pianificazione** dell'attività
- **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** → attraverso una attenta **analisi**
- **fronteggiare adeguatamente frodi o sospette frodi** individuate durante la revisione → conclusione e giudizio di revisione

Regole per il revisore

- 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

Scetticismo professionale

- Il revisore si deve continuamente **chiedersi se** le informazioni e **gli elementi probativi** acquisiti **possano segnalare** la possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi.
- È importante sempre **verificare l'attendibilità delle informazioni** da utilizzare come elementi probativi, così come sono importanti i controlli sulla loro preparazione e gli aggiornamenti quando pertinenti.

Attenzione: l'esperienza pregressa del revisore in merito all'onestà e all'integrità della direzione e dei responsabili della governance **NON deve far venire meno lo scetticismo professionale**. Le circostanze possono sempre mutare…

Autenticità della documentazione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Raramente la revisione comporta la **verifica dell'autenticità della documentazione**. Se il revisore individua le circostanze per cui un documento possa ritenersi non autentico o che il suo contenuto sia stato modificato, può procedere:

- Richiedendo conferma diretta a terzi
- Utilizzando il lavoro di un esperto per accertarne l'autenticità

Discussione tra i membri del team

La discussione tra i membri del team di revisione riguardo la possibilità che il bilancio dell'impresa possa contenere errori significativi dovuti a frodi:

- Offre la **possibilità di condividere le conoscenze** sulle aree di bilancio potenzialmente interessate da errori significativi dovuti a frodi e alle modalità in cui questi si manifestano.
- Consente al revisore di **formulare risposte appropriate** alla possibilità che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi.
- Permette al revisore di stabilire come saranno condivisi i risultati delle procedure svolte e **come dovranno essere affrontate le eventuali segnalazioni di frodi**

Aspetti della discussione del team

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **Scambio di idee** sulle aree di bilancio esposte a errori significativi dovuti a frodi, possibilità di manifestarsi di questi errori, **modalità di occultamento** delle false informazioni finanziarie, **modalità di appropriazione indebita**
- **Circostanze** che potrebbero indicare la manipolazione dei risultati di esercizio e **prassi** che la direzione potrebbe utilizzare per condurre a una falsa informazione finanziaria
- Fattori, interni/esterni, che possono rappresentare un **incentivo o una pressione sulla direzione o su altri soggetti a commettere frode o ad offrire occasione per perpetrarla**, fattori che possono indicare una cultura/ambiente che permettono alla direzione/altri soggetti di giustificare le frodi

Aspetti della discussione del team

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Considerazioni sul coinvolgimento della direzione nella supervisione dei dipendenti che hanno **accesso alle disponibilità finanziarie e ad altri beni** e attività suscettibili di appropriazione illecita
- Considerazioni sul **mutamento inusuale del comportamento o del tenore di vita** della direzione o del personale dipendente notata dal team di revisione
- Importanza di **mantenere un atteggiamento mentale critico** con riferimento alla possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi

Aspetti della discussione del team

- Considerazione delle **tipologie di situazioni** che potrebbero essere indicative di frodi
- Considerazioni sulle modalità di **inserire elementi di imprevedibilità** nella natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione da svolgere
- Considerazioni sulle **procedure da svolgere** per fronteggiare la possibilità che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi
- Considerazione di qualsiasi **segnalazione di frode** pervenuta all'attenzione di revisore
- Considerazione del **rischio di forzatura dei controlli** da parte della direzione

Valutazione del rischio e attività correlate

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione per verificare:

- 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.

Valutazione del rischio e attività correlate

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

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
- 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

Identificazione e valutazione dei rischi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

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 (completezza, esistenza, competenza, accuratezza, valutazione)

Rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi

- 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.

Rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Motivazioni: pressioni o incentivi sulla direzione a realizzare una falsa informativa finanziaria mediante una rilevazione impropria dei ricavi quando, per esempio, **la performance è misurata in termini di crescita annuale dei ricavi o di profitti** generati rispetto all'anno precedente.

Occasioni: rischi maggiori di frode nella rilevazione di ricavi nel caso di imprese che generano una **quota sostanziale di ricavi mediante vendite per contanti**

Tecniche:

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

Rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

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 → ricavi per locazione relativi ad un'unica proprietà immobiliare.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati

Per fronteggiare il rischio di frodi il revisore predispone:

- **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

Risposte generali di revisione

- **assegnare l'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.

Imprevedibilità

Una risposta adeguata è l'introduzione dell'imprevedibilità delle procedure di revisione da svolgere considerato che, all'interno dell'impresa, chi conosce le procedure di revisione normalmente svolte durante gli incarichi può essere maggiormente in grado di occultare una falsa informativa finanziaria. L'imprevedibilità si attua:

- 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 o senza preavviso**

Forzatura dei controlli

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**:

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

Valutazione degli elementi probativi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

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**:

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

Impossibilità di svolgere l'incarico

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Se il revisore perviene alla conclusione che, **a causa dell'elevato rischio di frodi e nonostante le risposte di revisione approntate, risulta di fatto impossibile svolgere l'incarico**, deve:

- **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

Impossibilità di svolgere l'incarico

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Se **il revisore recede** dall'incarico deve:

- **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.

Attestazioni scritte

La **direzione o i responsabili dell'attività di governance devono fornire al revisore attestazioni scritte** con le quali:

- **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;

Attestazioni scritte

- **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.

Comunicazioni alla direzione

- 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.
- **La comunicazione deve essere effettuata 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)

Comunicazioni alle autorità di vigilanza

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **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 o da provvedimenti dell'autorità giudiziaria**.
- **Il revisore può valutare se 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.

Documentazione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il revisore deve **predisporre e conservare idonea documentazione** comprovante le attività svolte in merito a:

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

Esempi di fattori di rischio frode

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

APPENDICE 1

DEL PRINCIPIO DI REVISIONE

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.

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

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.

Appropriazioni illecite

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

Appropriazioni illecite

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.

Appropriazioni illecite

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

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

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

APPENDICE 2

DEL PRINCIPIO DI REVISIONE

Considerazioni a livello di asserzioni

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **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
- Visitare sedi aziendali o **svolgere specifiche verifiche a sorpresa o senza preavviso.** Ad esempio assistere all'inventario in sedi dell'impresa nelle quali non era stata preannunciata la presenza del revisore, oppure svolgere controlli di cassa ad una certa data e a sorpresa

Procedure specifiche

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

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

Procedure specifiche

QUANTITA' IN 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.

Procedure specifiche

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.

Procedure specifiche

- **conta di cassa** e dei titoli alla fine del periodo amministrativo o in prossimità;
- **richiesta ai clienti di una conferma diretta** circa i movimenti del conto (comprese le informazioni sulle note di credito, 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

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

POSSIBILE ESISTENZA DI FRODI

APPENDICE 3

DEL PRINCIPIO DI REVISIONE

Circostanze di sospette frodi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

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;

Circostanze di sospette frodi

EVIDENZE CONTRADDITORIE 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

Circostanze di sospette frodi

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.

A.2.36 – ISA (Italia) 720

Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che compongono il bilancio oggetto di revisione contabile

Scopo del principio ISA Italia 720

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- L'obiettivo dell'ISA Italia 720 è quello di **garantire che le "altre informazioni" (non finanziarie)** presenti nei documenti accompagnatori del bilancio **non contengano incongruenze significative rispetto ai dati finanziari**.
- Questo aspetto è **essenziale per tutelare l'integrità del bilancio e mantenere la fiducia degli investitori**, poiché le altre informazioni forniscono un contesto cruciale che può influenzare la percezione e le decisioni degli stakeholder.

Importanza per i Revisori

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La verifica delle altre informazioni richiede un **approccio critico e approfondito**, poiché anche **piccoli errori o omissioni in questi documenti possono avere impatti gravi, sia in termini di reputazione che di responsabilità legale**.
- I revisori devono **andare oltre i numeri** e comprendere il contesto operativo e strategico della società **per rilevare incoerenze potenzialmente dannose.**

Esempi e casi di cronaca

Caso 1: La Relazione sulla Sostenibilità di Volkswagen

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Uno degli esempi più noti è il caso **Volkswagen e lo scandalo delle emissioni** (Dieselgate).

In quel caso, **la relazione sulla sostenibilità dichiarava l'impegno dell'azienda verso l'ambiente**, mentre **i fatti rivelarono che il software dei veicoli era manipolato** per alterare i risultati dei test di emissioni.

Questo tipo di incongruenza tra la dichiarazione non finanziaria (impegno alla sostenibilità) e la realtà operativa ha avuto **ripercussioni gravissime**, con **sanzioni**, un **crollo di fiducia** degli investitori e un forte **danno alla reputazione**.

Caso 1: La Relazione sulla Sostenibilità di Volkswagen

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Lezione per i Revisori: **se avessero riscontrato una possibile incoerenza tra i risultati dichiarati e le pratiche aziendali, avrebbero potuto segnalare il problema**, evitando un disastro a livello reputazionale.
- Questo caso sottolinea l'importanza per i revisori di **considerare anche le "altre informazioni" e di verificarle con scetticismo professionale**.

Caso 2: La Crisi delle Informazioni ESG (Environmental, Social, Governance)

- Negli ultimi anni, la **crescita delle informazioni ESG** ha portato molte aziende a pubblicare **report dedicati alla sostenibilità.**
- Tuttavia, **in alcuni casi**, come per il gigante minerario Rio Tinto, sono state **rilevate discrepanze significative**.
- **Rio Tinto** è stata criticata per aver distrutto un sito aborigeno di rilevanza storica, nonostante il report ESG enfatizzasse il rispetto per le comunità locali.

Caso 2: La Crisi delle Informazioni ESG (Environmental, Social, Governance)

- Lezione per i Revisori: nel verificare report ESG e altre dichiarazioni non finanziarie, **i revisori devono tenere conto di potenziali "greenwashing"** (cioè quando le aziende pubblicizzano un impegno ambientale o sociale che non rispecchia le loro pratiche reali).
- L'**approccio critico e lo scetticismo professionale** aiutano a mantenere l'integrità dell'informazione finanziaria e non finanziaria.

Caso 3: La Relazione sulla Corporate Governance di Wirecard

- Un altro **esempio emblematico** è il caso Wirecard, dove **la relazione sulla governance descriveva un sistema di controlli interni solido, mentre in realtà l'azienda era coinvolta in una delle frodi finanziarie più grandi d'Europa.**
- **La governance riportata era totalmente inconsistente** con le pratiche operative dell'azienda, causando gravi perdite per gli investitori.

Caso 3: La Relazione sulla Corporate Governance di Wirecard

- Lezione per i Revisori: **in casi di frode** e corruzione sistemica come questo, **le altre informazioni**, se analizzate in profondità, **possono rivelare incoerenze che agiscono da "bandiere rosse".**
- L'importanza di una valutazione scrupolosa della corporate governance non può essere sottovalutata: **l'identificazione di elementi di incoerenza in questi report può prevenire disastri finanziari** e salvaguardare gli interessi degli stakeholder.

Importanza delle «altre informazioni»

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Questi esempi dimostrano come le **altre informazioni** siano **fondamentali per presentare un quadro completo e veritiero dell'azienda**. La capacità dei revisori di **identificare incongruenze tra il bilancio e questi documenti** rappresenta un **valore aggiunto** per gli stakeholder e contribuisce a mantenere **alti standard di trasparenza e affidabilità.**
- Questi casi pratici servono a sottolineare che **il ruolo dei revisori va oltre la verifica dei numeri**: devono essere attenti al contesto complessivo e **vigilare affinché le altre informazioni non forniscano una visione fuorviante della realtà aziendale**.

Analisi del caso Wirecard

- Il caso Wirecard è **uno dei più grandi scandali finanziari recenti in Europa**.
- **Wirecard**, una società di servizi finanziari e di pagamento con sede in Germania, **è stata coinvolta in una massiccia frode finanziaria scoperta nel 2020, dopo anni di sospetti** da parte di analisti e giornalisti investigativi.

Analisi del caso Wirecard

StartupItalia

Home » Startup » Caso Wirecard, chi sono i due dirigenti accusati dai pubblici ministeri tedeschi?

STARTUP

Caso Wirecard, chi sono i due dirigenti accusati dai pubblici ministeri tedeschi?

Chiara Buratti · 2 Mins Read – 06/08/2024

Analisi del caso Wirecard

Il caso, scoppiato nel 2020 con il fallimento della ex società di pagamenti online, ha coinvolto anche l'autorità tedesca di vigilanza finanziaria, Ernst&Young e l'allora governo tedesco

I procuratori tedeschi hanno incriminato altri **due ex dirigenti di Wirecard** nell'ambito delle indagini su uno dei più grandi scandali aziendali mai accaduti Germania. Il caso, che è scoppiato nel 2020 con il fallimento di Wirecard, ha coinvolto anche l'**autorità tedesca di vigilanza finanziaria**, la società Ernst&Young e l'allora **governo tedesco**. L'ex **società di pagamenti online** fondata nel 1999 è fallita dopo la scoperta di un **ammanco da 1,9 miliardi di euro** che si pensava fossero depositati come fondi fiduciari in due banche delle Filippine ma che, in realtà, non sono mai esistiti. In Italia il crack Wirecard causò il blocco di **almeno 325mila carte prepagate**, per **oltre 20 milioni di euro.**

Storia ed evoluzione del caso

- **Fondata nel 1999**, Wirecard ha avuto una rapida crescita, diventando una delle maggiori società di pagamento in Europa.
- La società **offriva servizi di pagamento digitale e di carte di credito per aziende** online e aveva posizionato se stessa come un'alternativa innovativa alle banche tradizionali.
- Wirecard è stata anche **inclusa nel prestigioso indice azionario DAX 30 in Germania**, che comprende le principali società quotate del Paese.

Storia ed evoluzione del caso

- Nel corso degli anni, sono emersi numerosi dubbi sulla solidità dei suoi conti.
- **Già nel 2008, alcuni analisti avevano sollevato sospetti** su possibili pratiche fraudolente, ma Wirecard riusciva a respingere le critiche.
- **Nel 2019, il Financial Times ha pubblicato una serie di articoli investigativi**, sostenendo che **l'azienda falsificava i conti** per gonfiare i profitti e attrarre investitori.

Il collasso e la scoperta della frode

- La situazione è precipitata **nel giugno 2020, quando Wirecard ha dichiarato che mancavano 1,9 miliardi di euro nei suoi conti**, una cifra che rappresentava **circa un quarto del bilancio della società**. La società sosteneva che questi fondi fossero depositati presso due banche nelle Filippine, ma un'indagine ha rivelato che i conti in questione non esistevano. La società ha poi ammesso che questi fondi probabilmente non erano mai esistiti.
- Dopo questa rivelazione, il CEO di Wirecard, Markus Braun, si è dimesso ed è stato arrestato poco dopo. Anche altri dirigenti di alto livello sono stati arrestati o sono indagati, mentre Jan Marsalek, l'ex Chief Operating Officer (COO) di Wirecard e figura chiave nello scandalo, è fuggito e attualmente è ricercato a livello internazionale.

Le “Red Flags” e il ruolo dei revisori

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il caso ha messo in evidenza diverse bandiere rosse (**"red flags")** che, **se attentamente analizzate, avrebbero potuto prevenire la frode**. Tra le principali:

1. Incongruenze nelle Entrate
2. Uso di Terze Parti
3. Assenza di Liquidità Reale
4. Mancata Trasparenza e Controlli Insufficienti

1. Incongruenza delle entrate

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Wirecard riportava **tassi di crescita e profitti straordinari, difficili da spiegare** rispetto alle dimensioni e al contesto del mercato.
- L'azienda registrava **profitti enormi** soprattutto da attività in Asia e Medio Oriente, **che però non erano verificabili**.

2. Uso di terze parti

- Una **parte significativa delle entrate** di Wirecard proveniva da terze parti situate in paesi con regolamentazioni meno stringenti, che erano **difficili da controllare**.
- **Le verifiche su queste entrate sono risultate insufficienti**, e Wirecard avrebbe utilizzato partner fittizi per generare ricavi falsi.

3. Assenza di liquidità reale

- I revisori avrebbero **dovuto controllare meglio la liquidità** di Wirecard.
- Nonostante gli **elevati profitti** dichiarati, Wirecard mostrava **livelli di liquidità bassi, un'anomalia che avrebbe dovuto far sospettare delle pratiche contabili**.

4. Mancata trasparenza e controlli insufficienti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Wirecard presentava i suoi conti con una **struttura complessa, difficile da verificare** e comprendere.
- **I revisori** interni ed esterni **avrebbero dovuto indagare ulteriormente** sulle attività aziendali e sui rapporti con terze parti.

Ruolo di EY e le critiche ai revisori

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La società di revisione Ernst & Young (EY), che ha certificato i bilanci di Wirecard per oltre dieci anni, è finita sotto accusa per non aver rilevato la frode. EY **non avrebbe effettuato una verifica completa sui conti bancari nelle Filippine, limitandosi a chiedere alla stessa Wirecard di fornire conferma delle disponibilità liquide, invece di ottenere verifiche indipendenti.**
- Questa mancanza di approfondimento ha sollevato forti critiche e portato a numerose cause legali contro EY. **Alcuni revisori sostengono che, con un controllo di qualità e una verifica indipendente delle disponibilità liquide, la frode sarebbe stata scoperta molto prima.**

Lezioni dal caso Wirecard

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il caso Wirecard è un **monito per l'intero settore della revisione contabile, evidenziando l'importanza** di:

1. Scetticismo professionale
2. Indipendenza e integrità
3. Controlli di qualità rigorosi
4. Verifica delle terze parti

1. Scetticismo professionale

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- I revisori devono **mantenere un atteggiamento critico e non accettare le affermazioni aziendali senza verifica**.
- È fondamentale adottare una mentalità di "scetticismo professionale", **soprattutto quando i risultati sembrano troppo positivi o incoerenti**.

2. Indipendenza e integrità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **La fiducia nelle relazioni** tra il revisore e l'azienda **può ridurre la trasparenza** delle verifiche.
- Il revisore deve **mantenere un ruolo indipendente e non farsi influenzare** dalla reputazione o dalle dimensioni dell'azienda cliente.

3. Controlli di qualità rigorosi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La **mancanza di protocolli e standard di verifica** accurati per le informazioni fornite ha esposto i **limiti del controllo** qualità in contesti di audit complessi.
- I revisori dovrebbero **insistere su verifiche indipendenti**, soprattutto **per dati rilevanti** come le disponibilità liquide.

4. Verifica delle terze parti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La **dipendenza** di Wirecard **da terze parti** per le sue entrate rappresenta un **rischio significativo**.
- I revisori dovrebbero **verificare la legittimità delle terze parti e controllare la provenienza effettiva dei ricavi**, specialmente quando queste rappresentano una porzione rilevante del bilancio.

Conclusioni sul caso Wirecard

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Il caso Wirecard rappresenta **una delle più gravi frodi finanziarie** del decennio e dimostra l'**importanza cruciale del lavoro di revisione per tutelare gli investitori e il mercato**. Il fallimento dei revisori nel rilevare la frode ha causato perdite miliardarie e danni reputazionali che ancora oggi colpiscono il settore. Per garantire l'integrità delle informazioni finanziarie, è essenziale **applicare rigorosamente standard come l'ISA Italia 720**, che impone un controllo critico delle "altre informazioni" e la loro coerenza con il bilancio aziendale.
- Il caso Wirecard è un **chiaro richiamo** a tutte le società di revisione **sull'importanza di controlli rigorosi, scetticismo professionale e indipendenza**, per evitare simili disastri futuri.

Analisi delle "altre informazioni"

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Nel contesto dell'ISA Italia 720, l'analisi delle "altre informazioni" ha un **ruolo centrale, poiché si tratta di dati e dichiarazioni riportati nei documenti accompagnatori del bilancio** (come le relazioni sulla gestione o sui rischi aziendali) **che, pur non essendo parte del bilancio, possono influenzare la percezione che gli stakeholder hanno della solidità aziendale.**
- Il revisore è chiamato a **esaminare queste informazioni per verificarne la coerenza** con il bilancio e **assicurarsi che non siano fuorvianti o in conflitto** con quanto riportato nei dati contabili.

Obiettivi dell’analisi delle "Altre Informazioni"

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

L'obiettivo primario è **garantire che le altre informazioni**:

1. **Siano coerenti con il bilancio** e non contengano errori o dichiarazioni che possano trarre in inganno.
2. **Non presentino discrepanze significative rispetto ai dati finanziari**, che potrebbero alterare l'interpretazione della performance aziendale.
3. **Siano conformi alla normativa e rispondano alle esigenze di trasparenza** richieste dalla regolamentazione italiana ed europea, soprattutto per le informazioni ESG (Environmental, Social, Governance).

Procedure chiave per l'analisi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Per una revisione accurata delle altre informazioni, il revisore adotta le seguenti procedure:

1. Verifica della coerenza interna
2. Analisi della conformità a Standard e Normative
3. Esame di aspetti qualitativi e quantitativi
4. Revisione delle informazioni sugli investimenti in Ricerca e Sviluppo (R&D)

1. Verifica della coerenza interna

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Il revisore **confronta i dati** presentati nelle altre informazioni **con quelli nel bilancio**, per **garantire che non ci siano contraddizioni**.
- Ad **esempio**, se **una società dichiara un alto impegno nelle energie rinnovabili** nella relazione di gestione ma **il bilancio mostra investimenti minimi in questo settore**, il revisore può **evidenziare una potenziale incoerenza**

2. Analisi della conformità

- Nel contesto delle informazioni ESG, sempre più rilevanti, il revisore **verifica che le dichiarazioni rispecchino standard specifici** (come il GRI o il SASB).
- Ad **esempio**, se **un'azienda riporta informazioni sull'impatto ambientale**, il revisore **valuta se i dati forniti sono supportati da documentazione e metodologie di calcolo riconosciute.**

3. Esame aspetti quali-quantitativi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- È **fondamentale che il revisore valuti sia gli aspetti numerici sia quelli descrittivi** delle altre informazioni.
- Se, ad **esempio**, **una società elenca come priorità la "sostenibilità", ma non include parametri misurabili o obiettivi concreti**, il revisore può **evidenziare la mancanza di indicatori chiari**.

4. Informazioni su investimenti R&D

- In particolare per le aziende high-tech o farmaceutiche, **le dichiarazioni sulle spese in R&D devono essere coerenti con gli investimenti riportati a bilancio**.
- Se un'azienda **dichiara grandi investimenti in innovazione** ma **il bilancio evidenzia scarse spese in R&D**, si tratta di un **segnale di incoerenza**.

Importanza della documentazione dell'analisi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Infine, **tutta l'analisi condotta deve essere accuratamente documentata**, per dimostrare che **il revisore**:

1. Ha verificato la coerenza tra bilancio e altre informazioni.
2. Ha identificato eventuali discrepanze e chiesto chiarimenti.
3. Ha fornito una conclusione che sintetizzi i risultati, soprattutto in caso di riscontri critici.

Riflessioni per i Revisori

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **L’analisi delle altre informazioni** è fondamentale per offrire una **visione complessiva e realistica** dell’azienda.
- **Essere scrupolosi** su questo aspetto **accresce la fiducia** degli investitori e **garantisce che le dichiarazioni aziendali siano sostenute da dati concreti**, tutelando **l'integrità dell'informativa aziendale** e, in ultima istanza, la **reputazione dei revisori**.

Identificare discrepanze e incoerenze

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Il **punto centrale dell'ISA Italia 720 è identificare e documentare le discrepanze o incoerenze tra il bilancio e le "altre informazioni**". Questo passaggio è cruciale non solo per conformarsi agli standard, ma anche per fornire un valore aggiunto agli stakeholder, garantendo una rappresentazione precisa dell'azienda e aumentando la trasparenza.
- **Il revisore deve vigilare affinché le dichiarazioni fornite** nella relazione sulla gestione o in altri documenti accompagnatori **siano allineate con i dati di bilancio e le risultanze emerse nel corso dell'audit.**

Alcuni esempi comuni di discrepanze

- **Incoerenze finanziarie**: se **la relazione sulla gestione afferma che l'azienda sta riducendo il proprio debito per migliorare la stabilità finanziaria, ma il bilancio mostra un incremento delle passività**, è essenziale **segnalare** questa discrepanza.
- **Contraddizioni in ambito ESG**: le informazioni ESG rappresentano un campo dove spesso si rilevano incoerenze. Ad esempio, **un'azienda potrebbe dichiarare un impegno verso la riduzione delle emissioni di carbonio, ma il bilancio non mostra investimenti rilevanti in questo senso**.
- **Dichiarazioni non sostenute da evidenze**: se **un'azienda afferma di aver raggiunto certi traguardi strategici ma i risultati finanziari non evidenziano progressi concreti**, il revisore deve **interrogarsi sull'adeguatezza e sulla veridicità di tali affermazioni.**

Procedura di documentazione

Una volta identificate le discrepanze, è fondamentale una documentazione dettagliata. **I revisori possono utilizzare i seguenti passaggi per garantire una documentazione completa e accurata:**

1. Descrivere le discrepanze
2. Fornire un'analisi dell'impatto potenziale
3. Segnalare le comunicazioni con il Management
4. Conclusione documentata

Discrepanze e analisi impatto potenziale

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

1. Descrivere le discrepanze: documentare chiaramente il **tipo di incoerenza** riscontrata e **in quale documento è stata trovata** (ad esempio, nella relazione di gestione o nel report ESG).
2. Fornire un'analisi dell'impatto potenziale: specificare **come la discrepanza potrebbe influenzare gli stakeholder**, ad esempio, creando **false aspettative** sulle prospettive aziendali.

Segnalazioni e conclusioni

3. Segnalare le Comunicazioni con il Management: **documentare qualsiasi chiarimento richiesto** al management **e la risposta ricevuta** per fornire un quadro completo del dialogo e delle conclusioni raggiunte.
4. Conclusione documentata: **inserire la valutazione finale del revisore sulla coerenza** delle altre informazioni con il bilancio**, specificando le aree che possono risultare critiche** per un'interpretazione trasparente.

Vantaggi della documentazione di qualità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La **documentazione accurata** non è solo un **requisito normativo ma anche un vantaggio competitivo**: essa **rafforza la fiducia** degli stakeholder, **migliora la trasparenza** e, in caso di futuri contenziosi o revisioni, rappresenta una **prova fondamentale dell'impegno del revisore** nel valutare l'integrità delle informazioni aziendali.
- In sintesi, **il controllo e la documentazione delle altre informazioni sono strumenti chiave che permettono al revisore di offrire valore aggiunto**, elevando la qualità e l'affidabilità complessiva del bilancio aziendale.

Revisione su altre informazioni

ESEMPI PRATICI

Caso n. 1

Relazione sulla Gestione con dichiarazioni di crescita

Scenario:

un'azienda manifatturiera dichiara nella relazione sulla gestione che, **nonostante il rallentamento del mercato, ha avuto una crescita significativa** in termini di **fatturato e quote di mercato** grazie a un'**espansione internazionale**.

Relazione sulla Gestione con dichiarazioni di crescita

Procedura di Revisione:

- **Confrontare le affermazioni** di crescita con i risultati riportati nel bilancio e **verificare se l'aumento del fatturato è supportato da dati sulle vendite e sulla distribuzione internazionale**.
- **Analizzare la correlazione tra le spese di marketing o distribuzione internazionale e i risultati di crescita**, cercando incongruenze.
- Se le **dichiarazioni di espansione non corrispondono** ai costi operativi e ai ricavi dichiarati, **discutere queste discrepanze con il management** e **documentare le evidenze** ottenute.

Caso n. 2

Dichiarazioni ESG nelle "Altre Informazioni"

Scenario:

Una grande società di energia **sostiene** nella relazione di sostenibilità **che il 40% delle sue risorse proviene da fonti rinnovabili** e che **ha ridotto le emissioni** di carbonio **del 15% negli ultimi 3 anni**.

Caso n. 2

Dichiarazioni ESG nelle "Altre Informazioni"

Procedura di revisione:

- **Richiedere un riscontro dettagliato delle fonti di energia** utilizzate e **confrontare i dati ESG riportati con le evidenze registrate nei documenti contabili** e nei report operativi.
- **Verificare la conformità con standard ESG riconosciuti**, come il GRI, e analizzare se le affermazioni di riduzione delle emissioni sono supportate da **metriche di calcolo attendibili**.
- **Documentare eventuali mancanze di coerenza** nei dati e **discutere con il management** gli eventuali aspetti non chiari o fuorvianti.

Caso n. 3

Relazione sulla Gestione in Settori con Alta Variabilità (es. Farmaceutico)

Scenario:

Un'**azienda farmaceutica dichiara** nella relazione sulla gestione **di aver registrato un'importante innovazione** in fase di sviluppo **e di aver concluso con successo il 70% dei test clinici** per un nuovo farmaco.

Relazione sulla Gestione in Settori con Alta Variabilità (es. Farmaceutico)

Procedura di revisione:

- **Analizzare i dati relativi ai costi di R&D** riportati nel bilancio e **verificare la coerenza tra le spese dichiarate e lo stadio di sviluppo** del nuovo farmaco.
- **Richiedere l'accesso ai report interni sui test clinici** per confermare i risultati dichiarati, **verificando che il progresso dichiarato non sia sovrastimato** rispetto alla documentazione scientifica e clinica.
- **Documentare i risultati dell'analisi, e, in caso di discrepanze, evidenziare al management la necessità di allineare le dichiarazioni** per evitare potenziali fraintendimenti per gli investitori.

Caso n. 4

Dichiarazioni di Responsabilità Sociale

Scenario:

Una multinazionale del retail **afferma nella relazione sulla sostenibilità di avere un impatto positivo sulle comunità locali grazie all'occupazione e alle donazioni** per progetti di sviluppo.

Dichiarazioni di Responsabilità Sociale

Procedura di revisione:

- **Richiedere i dettagli sui numeri di occupati nelle comunità dichiarate e le prove di donazioni** o contributi sociali, confrontandoli con i dati delle spese riportate nel bilancio.
- **Verificare che le dichiarazioni non siano generiche** e che vi sia una **chiara documentazione** che attesti l'effettivo contributo per lo sviluppo locale.
- **Se riscontrate incongruenze, includere nei documenti di revisione la richiesta di chiarimenti e proporre al management eventuali integrazioni** per evitare dichiarazioni non supportate.

Vantaggi competitivi

- Questi esempi pratici illustrano come **una revisione rigorosa delle altre informazioni** non solo **contribuisce alla conformità agli standard ISA**, ma anche alla **credibilità complessiva del bilancio**.
- Con un **approccio attento alla coerenza, alla verificabilità e alla trasparenza**, il revisore può aggiungere valore significativo e dimostrare un impegno verso una reportistica aziendale trasparente e affidabile.

Sfide e rischi comuni

- **La revisione delle "altre informazioni"** in conformità all'ISA Italia 720 **presenta numerose sfide**, sia per la natura stessa di tali informazioni, spesso narrative, sia per la loro **crescente complessità**.
- Ecco le **sfide principali** che i revisori affrontano e le **strategie per gestire i rischi correlati**.

1. Ambiguità e carenza di standardizzazione

- **Sfida:** le “altre informazioni” possono essere presentate in forma qualitativa e narrativa, lasciando **molto spazio all’interpretazione**. Spesso, tali **dati non sono soggetti a standard di rendicontazione così rigorosi come quelli applicabili al bilancio finanziario**.
- **Rischio: l’assenza di parametri uniformi** per valutare queste informazioni **espone il revisore al rischio di omettere errori o incongruenze importanti**.
- **Gestione del Rischio:** stabilire un **approccio sistematico** per analizzare le altre informazioni, sviluppando **checklist di revisione specifiche per la coerenza interna e la congruenza con i dati finanziari**. Anche la **formazione continua su tematiche emergenti come i KPI ESG** può ridurre i rischi di interpretazione ambigua.

2. Risorse limitate e tempi «compressi»

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **Sfida:** spesso, il team di revisione deve gestire un **carico di lavoro elevato**, concentrando l'**attenzione sui principali elementi del bilancio** e lasciando **in secondo piano le altre informazioni**.
- **Rischio:** la **mancanza di un controllo adeguato sulle altre informazioni**, specialmente nei periodi di picco operativo, **può portare a tralasciare aspetti critici**, che potrebbero poi generare **rischi reputazionali o legali**.
- **Gestione del Rischio: pianificare in anticipo le risorse** destinate alla revisione delle altre informazioni e, ove possibile, **automatizzare alcuni processi di verifica**. L'adozione di **strumenti di analisi avanzati** consente di mantenere alta l'attenzione anche sotto pressione, semplificando il confronto dei dati narrativi con i dati contabili.

3. Incoerenze tra informazioni ESG e dati finanziari

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Sfida: con la crescente importanza degli indicatori ESG, **le società spesso pubblicano dati ambientali e sociali non sempre supportati da prove dettagliate.**

Rischio: i revisori possono incorrere nel **rischio di verificare dichiarazioni che potrebbero essere qualificate come "greenwashing" o dati non accuratamente supportati**, compromettendo la trasparenza e l'affidabilità della revisione.

Gestione del Rischio: formare i team di revisione sugli standard ESG e richiedere una verifica documentale delle dichiarazioni. L'adozione di protocolli interni per validare i KPI ESG più comuni può migliorare la coerenza tra report ESG e bilancio.

4. Difficoltà di Accesso alle Informazioni

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Sfida: in molti casi, **le informazioni narrative possono richiedere il coinvolgimento di figure aziendali esterne al dipartimento finanziario**, come HR, marketing o sostenibilità, rendendo difficile l'accesso ai dati.

Rischio: se non si dispone di accesso a dati completi e verificabili, il revisore corre il rischio di **basare il proprio giudizio su affermazioni non sufficientemente dimostrate**.

Gestione del Rischio: i revisori devono **formalizzare le richieste di informazioni aggiuntive presso i reparti specifici, stabilendo protocolli di comunicazione che facilitino il flusso di informazioni** tra reparti, anche durante il processo di revisione.

5. Implicazioni legali e reputazionali

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Sfida: errori o omissioni rilevanti nelle altre informazioni possono avere **implicazioni legali significative**, in particolare per quanto riguarda **dichiarazioni pubbliche non accurate**.

Rischio: **i revisori potrebbero incorrere in responsabilità professionali qualora non riescano a rilevare discrepanze** che possano indurre in errore gli stakeholder.

Gestione del Rischio: implementare un **sistema di supervisione di qualità per la revisione delle altre informazioni**, **documentando attentamente i processi di verifica e le discussioni con il management** per garantire trasparenza e supportare eventuali controlli futuri.

Per riassumere

- Queste sfide richiedono ai revisori di **applicare un approccio meticoloso e multidisciplinare**, considerando non solo gli **aspetti finanziari**, ma anche quelli **normativi e comunicativi**.
- **L'utilizzo di strumenti e metodologie specifiche** per le altre informazioni **rafforza la qualità complessiva della revisione**, migliorando il valore percepito del report di revisione e **aumentando la fiducia degli stakeholder**.

Importanza del principio

- L'ISA Italia 720 rappresenta un **elemento cruciale nel processo di revisione contabile**, poiché garantisce che le **informazioni supplementari** fornite a fianco del bilancio siano **affidabili e rilevanti**.
- **La revisione non si limita alla verifica dei dati finanziari, ma si estende anche all'assicurazione dell'integrità delle altre informazioni**, che possono influenzare le decisioni degli stakeholder.
- **Questo approccio** olistico non solo **protegge gli interessi degli investitori**, ma **contribuisce anche a preservare la reputazione dell'intero settore della revisione**, promuovendo la fiducia nel sistema finanziario.

Andare oltre

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Per i revisori, **superare i requisiti minimi stabiliti dall'ISA Italia 720 è essenziale** per accrescere il valore del loro lavoro e rafforzare la fiducia degli stakeholder.
- Ciò può essere raggiunto attraverso l'**adozione di best practice**, come l'implementazione di **procedure di revisione più rigorose** e la costante **formazione professionale**. Inoltre, mantenere una **comunicazione aperta e trasparente** con le parti interessate, comprese le informazioni sui rischi identificati e le misure adottate per mitigarli, è fondamentale.
- In questo modo, i revisori soddisfano le aspettative normative e diventano anche **partner strategici** per le aziende, contribuendo a un **processo decisionale informato e sostenibile**.

A.3.11 – Le responsabilità del revisore

Aspetti legali, amministrativi, deontologici

Le responsabilità del revisore

Le responsabilità del revisore sono connesse a:

- qualità del lavoro e veridicità della relazione
- organizzazione dell'attività del revisore

Gli aspetti su cui il revisore è responsabile sono disciplinati dal D. Lgs. 39/2010, come modificato del D. Lgs. 135/2016

Aspetti disciplinati dal D.Lgs. 39

Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Tirocinio (art. 3)
- Formazione continua (art. 5)
- Contenuto informativo del Registro (art. 7)
- Deontologia e scetticismo professionale (art. 9)
- Riservatezza e segreto professionale (art. 9-bis)

Aspetti disciplinati dal D. Lgs. 39

Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Indipendenza e obiettività (art.10 e 10-bis)
- Organizzazione interna (art.10-ter)
- Organizzazione del lavoro (art. 10-quater)
- Principi di revisione (art. 11)
- Dimissioni (art. 13, comma 4)

Responsabilità: profili ulteriori

Oltre agli aspetti disciplinati direttamente dalla normativa in tema di revisione legale, devono essere considerate anche le responsabilità del revisore:

- relativamente alle frodi nella revisione del bilancio (principio di revisione ISA Italia 240)
- Sulle comunicazioni ai responsabili della governance (principi di revisione ISA Italia 260 e 265)

Tirocinio: caratteristiche

- E' finalizzato all'**acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche**
- **Ha durata triennale**
- E' svolto **presso un revisore legale** o un'impresa di revisione legale abilitati
- Il revisore legale può accogliere un numero **massimo di tre tirocinanti**

Tirocinio: caratteristiche

- **Obbligo per il tirocinante di collaborare allo svolgimento di incarichi.** L'effettiva collaborazione del tirocinante all'attività relativa a uno o più incarichi di revisione legale deve essere **assicurata e controllata**; la violazione del predetto obbligo equivale alla **violazione delle norme di deontologia professionale**
- Il tirocinante osserva le disposizioni in materia di **segreto professionale**
- L'attività del tirocinante deve essere attestata ai fini dell'aggiornamento del **Registro di Tirocinio**

Tirocinio: responsabilità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Art. 3 nuovo D.Lgs. 39/2010

- **Entro sessanta giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio**, il tirocinante redige una **relazione sull'attività svolta**. La relazione, con la **dichiarazione del revisore legale** o della società di revisione legale presso cui è stato svolto il tirocinio attestante la veridicità delle indicazioni ivi contenute, è trasmessa al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio;
- In caso di **dichiarazioni mendaci** potranno essere applicate le **sanzioni di cui all'art. 24**, a carico del tirocinante e del revisore legale / società di revisione legale

Formazione continua – aspetti principali

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Gli **iscritti nel Registro** sono tenuti al rispetto degli obblighi di formazione continua, le cui caratteristiche principali sono:

- Partecipazione a **programmi di aggiornamento professionale** definiti annualmente dal MEF. Almeno metà del programma di aggiornamento deve riguardare le **materie caratterizzanti la revisione dei conti**
- Il **periodo** di formazione continua è **triennale** e l'impegno è espresso in termini di **crediti formativi**
- Almeno **20 crediti formativi all'anno**, per un totale di un minimo di 60 crediti formativi nel triennio

Formazione continua – responsabilità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Gli ordini professionali e le società di revisione legale devono **comunicare annualmente al Ministero dell'Economia e delle Finanze l'avvenuto assolvimento** degli obblighi formativi da parte dei revisori iscritti, nell'ambito della formazione prevista rispettivamente dai singoli ordini professionali e dalle società di revisione.
- Il **MEF verifica l'effettivo assolvimento** degli obblighi formativi da parte degli iscritti nel Registro e procede, in caso di mancato adempimento, all'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 24.

Contenuto informativo del Registro

- Il Registro riporta obbligatoriamente un **contenuto minimo** di informazioni relative a ciascun **revisore legale / società di revisione** (art. 7 D. Lgs. 39/2010)
- Le finalità informative del Registro richiedono che ciascun iscritto possa essere sempre individuato ed essergli ricondotti incarichi svolti e relativi ricavi e corrispettivi percepiti

Registro: responsabilità

- I soggetti iscritti nel Registro **comunicano tempestivamente ogni modifica delle informazioni** ad essi relative al soggetto incaricato della tenuta del Registro, che provvede al suo aggiornamento
- L'inosservanza di questo obbligo comporta l'applicazione di una **sanzione amministrativa pecuniaria** da 50 a 2.500 euro

Registro: responsabilità

- I soggetti iscritti nel Registro **comunicano tempestivamente ogni modifica delle informazioni** ad essi relative al soggetto incaricato della tenuta del Registro, che provvede al suo aggiornamento
- L'inosservanza di questo obbligo comporta l'applicazione di una **sanzione amministrativa pecuniaria** da 50 a 2.500 euro

Deontologia e scetticismo professionale

- **Deontologia professionale** (art. 9 bis D. Lgs. 39): rispetto dei principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF/Consob e adottati dal MEF, sentita la Consob

Deontologia e scetticismo professionale

- **Scetticismo professionale** (art. 9 commi 2,3, 4 D. Lgs. 39): definizione sostanzialmente allineata agli ISA, ma prevede esplicito richiamo a:

➢ possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori (nel corso dell'intera revisione)

➢ stime di *fair value*, riduzione di valore delle attività, accontamenti, flussi di cassa futuri, *going concern* (valutazione nel presupposto di continuità)

Deontologia e scetticismo professionale

- **Riservatezza e segreto professionale** (art. 9 comma 1 D.Lgs. 39):

➢ permane dopo il termine della partecipazione alla revisione

➢ non può tuttavia ostacolare l'applicazione delle norme in materia di revisione

Indipendenza e obiettività, art. 10 D. Lgs. 39

- Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, **devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione** e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale
- Il requisito di indipendenza deve sussistere **durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa**

Indipendenza e obiettività, art. 10 D. Lgs. 39

- Il revisore legale o la società di revisione legale **deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata** da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale.

Indipendenza e obiettività, art. 10 D. Lgs. 39

- Il revisore legale o la società di revisione non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei **rischi di autoriesame**, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione
- Il revisore legale o la società di revisione non possono detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale
- **Il revisore legale** o la società di revisione legale **documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti** per la sua indipendenza nonché **le misure adottate** per limitare tali rischi.

Indipendenza e obiettività, art. 10 D. Lgs. 39

- **Il revisore legale o la società di revisione non sollecitano o accettano regali o favori** di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione o da qualsiasi ente legato a un ente sottoposto a revisione, **salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante**

Indipendenza e obiettività

Cooling-off period

- cooling off di 4 esercizi per poter assumere un nuovo incarico di revisione di un EIP e ESRI (Enti Soggetti a Regime Intermedio)
- Partner: rotation del partner (art. 17) responsabile chiave della revisione (incluso il responsabile delle controllate significative) ogni 7 anni con cooling off di 3 anni
- Team members: cooling off (art. 10 e 17) da parte del team prima di assumere cariche sociali e funzioni dirigenziali di rilievo in audit client, due anni per i PIE un anno per i NON PIE (*Public Interest Entities)*

Indipendenza e obiettività

- **Documentazione sull'indipendenza e Procedure**
- Obbligo di adozione di procedure di presidio ed incentivazione della qualità e dell'indipendenza (art.10 bis e 10-ter)
- Obbligo di documentazione e valutazione preventiva dei rischi di indipendenza (art 10-bis del Decreto e art. 5 comma 4 del Regolamento UE)
- Remunerazione dei professionisti che partecipano alla revisione in base alla qualità del lavoro di revisione (Art 10-ter comma 9)

Organizzazione interna (art. 10-ter)

Controllo della qualità da parte del MEF

- Il controllo della qualità del MEF è svolto su revisori che non hanno incarichi su EIP o ESRI, viene effettuato sulla base di una **analisi del rischio** ed almeno ogni **6 anni**
- include una **valutazione della conformità ai principi di revisione** e **ai requisiti di indipendenza** applicabili, della **quantità e qualità** delle **risorse** impiegate, dei **corrispettivi** per la revisione, nonché **del sistema interno di controllo della qualità**
- è **appropriato e proporzionato** alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore

Organizzazione interna (art. 10-ter)

- **Controllo della qualità da parte del MEF**
- si conclude con una **relazione** contenente gli **esiti delle verifiche** ed eventuali **raccomandazioni** al revisore legale di **effettuare specifici interventi**, con l'indicazione del **termine** entro cui detti interventi devono essere realizzati (c.d. *remediation*)
- In caso di **mancata, incompleta o tardiva ottemperanza**, il MEF può irrogare le **sanzioni** di cui all'art. 24 e 26, commi 1, 1-ter e 1-quater, D. Lgs. 39/2010 (art. 20, comma 17)

Organizzazione del lavoro (art. 10-quater)

- **SINTESI DELLE PRINCIPALI PREVISIONI**
- la società di revisione deve **designare almeno un responsabile dell'incarico,** che deve essere **attivamente coinvolto, dedicare sufficiente tempo** e assegnare risorse sufficienti allo svolgimento dell'incarico stesso
- Il revisore o la società di revisione conserva la **documentazione delle violazioni** di legge, nonché delle eventuali conseguenze di tali violazioni, **e delle misure adottate per porvi rimedio**

Organizzazione del lavoro (art. 10-quater)

- **SINTESI DELLE PRINCIPALI PREVISIONI**
- Obbligo di documentare le richieste di pareri effettuate da **consulenti esterni** e i pareri ricevuti
- Mantenere una **registrazione** relativa a ogni cliente sottoposto a revisione
- creare un **fascicolo di revisione** per ogni revisione legale con la **documentazione** del lavoro svolto. Il fascicolo di revisione è **chiuso entro sessanta giorni** dalla data in cui viene sottoscritta la relazione di revisione**. I documenti e le informazioni devono essere conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione**

Dimissioni (art. 13 comma 4)

- Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione legale possono dimettersi dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità definiti con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.
- In ogni caso, le dimissioni devono essere poste in essere in tempi e modi tali da consentire alla società sottoposta a revisione di provvedere altrimenti, **salvo il caso d'impedimento grave e comprovato del revisore** o della società di revisione legale.

Dimissioni (Regolamento 261/2012)

Circostanze idonee a motivare le dimissioni (art. 5 Regolamento 261/2012)

- il **cambio del soggetto che esercita il controllo** della società assoggettata a revisione,
- il **cambio del revisore legale del gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione
- i **cambiamenti all'interno del gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione **tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti**, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;

Dimissioni (Regolamento 261/2012)

Circostanze idonee a motivare le dimissioni (art. 5 Regolamento 261/2012)

- il **mancato pagamento del corrispettivo o il mancato adeguamento dei corrispettivi** spettante in base al contratto di revisione, dopo l'avvenuta costituzione in mora ai sensi dell'articolo 1219 del codice civile
- la grave e reiterata **frapposizione di ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione legale**
- l'insorgenza di **situazioni idonee a compromettere l'indipendenza**

Dimissioni (Regolamento 261/2012)

Circostanze idonee a motivare le dimissioni (art. 5 Regolamento 261/2012)

- la sopravvenuta **inidoneità a svolgere l'incarico, per insufficienza di mezzi e risorse**;
- il conseguimento da parte del revisore legale del diritto al trattamento di pensione.

Il revisore legale o la società di revisione legale possono, altresì, presentare le dimissioni dall'incarico **in presenza di altre circostanze, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto** di revisione anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.

Responsabilità (art. 15)

- **I revisori legali** e le società di revisione legale **rispondono in solido tra loro e con gli amministratori, nei confronti della società che ha conferito l'incarico** di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi, per i **danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri**.
- Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato.

Responsabilità (art. 15)

- Il responsabile dell'incarico ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro e con la società di revisione legale, **per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati**.
- Essi sono responsabili **entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato**.

Responsabilità (art. 15)

- L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili **si prescrive nel termine di cinque anni dalla data della relazione di revisione** sul bilancio d'esercizio o consolidato, emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.

Il sistema sanzionatorio

- Normativa di riferimento: D. Lgs. 39/2010 artt. 24-32. Le disposizioni sono di natura sia amministrativa che penale
- Le sanzioni di tipo amministrativo possono essere applicate:
  - **dal Ministero dell'Economia e delle Finanze** (art. 24) nei confronti dei soggetti che effettuano attività di revisione verso enti non di interesse pubblico
  - **dalla CONSOB** (art. 26) relativamente agli incarichi svolti dai revisori degli enti di interesse pubblico
- Per le altre sanzioni si ricorre al giudizio ordinario

Tipologie di sanzioni MEF (art. 24)

- un **avvertimento**, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo
- una **dichiarazione** nella quale è indicato che **la relazione di revisione non soddisfa i requisiti** di cui all'articolo 14
- la **censura**, consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione
- la **sanzione amministrativa pecuniaria** da 1.000 a 150.000 euro
- la **sospensione dal Registro**, per un periodo non superiore a tre anni, del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarità connesse all'incarico di revisione legale
- la **revoca** di uno o più incarichi di revisione legale
- il **divieto** per il revisore legale o la società di revisione legale **di accettare nuovi incarichi** di revisione legale **per un periodo non superiore a tre anni**
- la **cancellazione dal Registro** del revisore legale, della società di revisione o del responsabile dell'incarico

Procedura sanzionatoria per EIP ed ERI

- Le nuove norme hanno introdotto un significativo rafforzamento del sistema sanzionatorio applicabile ai revisori di EIP ed ERI ed un catalogo molto più ampio di sanzioni, che consentono una maggior graduazione del potere sanzionatorio
- Il MEF stabilisce con regolamento le fasi e modalità del procedimento sanzionatorio
- Si è inoltre ampliato l'ambito soggettivo di applicazione delle sanzioni, includendo anche i membri degli organi di amministrazione e direzione delle società di revisione legale e gli organi di amministrazione di EIP ed ERI

Responsabilità per errori dovuti a frodi

I principi di revisione che regolano e forniscono una guida in merito alla responsabilità del revisore riguardo alla «possibile esistenza di frodi» nell'ambito della revisione del bilancio sono:

- ISA Italia 240 – La responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione
- ISA Italia 250 – La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione → applicabile ai possibili rischi di frode
- SAS n. 99 – *Consideration of Fraud* (U.S.A.)

Frode in ambito revisione legale

- Dal punto di vista giuridico la frode è un comportamento intenzionale, che consiste in genere nel mettere in atto artifici o raggiri per conseguire profitti illeciti (art. 640 e ss. c.p.)
- Dal punto di vista della revisione **la frode è tale** non solo quando integra la fattispecie giuridica, ma **anche quando causa un errore significativo** nel bilancio

Obiettivi del revisore (par. 10 ISA 240)

- «Identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi;
- Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, mediante definizione e messa in atto di risposte di revisione appropriate;
- Fronteggiare adeguatamente frodi o sospette frodi individuate durante la revisione,»

Definizione di frode nell'ISA 240

- **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 ne forniscono l'occasione

Frodi rilevanti per il revisore

- **Falsa informativa economico-finanziaria** → errori intenzionali, anche omissivi, che alterino l'informativa di bilancio al fine di trarre in inganno i suoi utilizzatori influenzando la loro percezione della performance aziendale
- **Appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa** → sottrazioni di beni aziendali per scopi personali (distrazioni di fondi, furti, pagamenti non dovuti a soggetti compiacenti …)

Frodi: responsabilità dell'Azienda

La responsabilità principale in merito ai rischi di frode compete alla Direzione Aziendale ed ai responsabili della Governance. **La Direzione deve garantire:**

- **Specifiche attività di prevenzione delle frodi**
- **Istituire un ambiente di controllo adeguato**
- **Implementare e mantenere il sistema di controllo interno** che dia ragionevole sicurezza in merito al rispetto di leggi, regolamenti, principi etici

Frodi: responsabilità del revisore

Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- L'attività di revisione ha propri limiti intrinseci, per i quali esiste un rischio inevitabile che errori significativi presenti nel bilancio, anche dovuti a frodi, non siano individuati, anche se la revisione è stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi

Frodi: responsabilità del revisore

- Il rischio di non identificare errori significativi derivanti da frodi è addirittura più elevato (l'errore è infatti intenzionalmente occultato)
- La successiva scoperta di tali errori non indica di per sé, quindi, che la revisione non sia stata svolta secondo i principi

Frodi: responsabilità del revisore

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Per identificare eventuali responsabilità del revisore è necessario valutare:

- le **specifiche procedure di revisione** svolte nel caso concreto
- **la sufficienza e l'appropriatezza** degli elementi probativi acquisiti
- **la coerenza** della relazione di revisione

Frodi: responsabilità del revisore

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Nell'ambito delle proprie responsabilità il revisore deve:

1. Utilizzare lo scetticismo professionale (atteggiamento professionale)
2. Discutere del rischio di frode all'interno del team (condivisione)
3. Identificare e valutare i rischi di frode (quali possono essere i rischi di frode)
4. Definire le risposte ai rischi identificati (quali procedure vengono poste in essere per quei rischi)

1. Scetticismo professionale

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il revisore:

- Non deve ritenersi soddisfatto da elementi probativi che non siano persuasivi, in base alla semplice convinzione che la Direzione si comporti onestamente e con integrità
- Se ritiene che un documento sia totalmente o parzialmente poco attendibile deve fare approfondimenti (esempio: conferma esterna)
- Se non ha motivo di ritenere diversamente, deve considerare autentiche le scritture contabili e i documenti che gli vengono sottoposti

2. Discussione all'interno del team

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

La discussione prevede uno scambio di idee su:

- Aree di bilancio maggiormente a rischio
- Esistenza di fattori interni / esterni (bonus per manager, pressioni della direzione)
- Inserimento di elementi imprevedibili nelle procedure di revisione (test a sorpresa)
- Eventuali segnalazioni di frodi pervenute

3. Valutazione dei rischi

Il revisore deve effettuare una valutazione dei rischi di frode identificati a livello di ogni singolo saldo di bilancio ed asserzione e valutare, secondo il proprio giudizio professionale, la probabile entità dei potenziali errori per determinare le risposte di revisione necessarie per fronteggiare tali rischi di frode

3. Valutazione dei rischi

- Rischio di frode connesso alla **rilevazione dei ricavi**: il revisore deve sempre tenere conto della presunzione di esistenza di tali rischi, ma si tratta di una **presunzione relativa**
- Rischio di frode per **forzature dei controlli da parte della direzione**: il revisore deve sempre tenere conto anche di questa **presunzione** di esistenza, che in questo caso è **assoluta**

4. Risposte ai rischi identificati

Ai rischi di errori significativi dovuti a frodi il revisore provvede attraverso una risposta:

- con effetto generale sulle modalità di svolgimento della revisione
- a livello di asserzioni
- che comporta lo svolgimento di determinate procedure di revisione

Risposte generali di revisione

- Accresciuto scetticismo professionale
- Valutazione delle modalità di assegnazione del personale dell'incarico e supervisione dello stesso
- Valutazione dei principi contabili adottati dalla società
- Inserimento di un elemento di imprevedibilità nelle procedure

Risposte a livello di asserzioni

- Modifiche alla natura delle procedure di revisione (inserire ispezioni fisiche, conferme esterne …)
- Modifiche alla tempistica delle procedure (in prossimità della chiusura dell'esercizio, test intermedi …)
- Modifiche all'estensione delle procedure (ampliare i campioni, effettuare analisi comparative a livelli di maggiore dettaglio …)

Risposte alla forzatura dei controlli

- Verifica della correttezza delle scritture contabili e delle rettifiche di bilancio (uso della tecnica «*journal entries review*», che consiste nell'estrarre con l'ausilio di strumenti informatici transazioni che potrebbero essere anomale (fatte di notte, nei fine settimana, per importi fissi o sotto una certa soglia o che appaiono inusuali)

Risposte alla forzatura dei controlli

- Esaminare le stime contabili per verificare eventuali ingerenze
- Comprendere le motivazioni economiche di eventuali operazioni significative e che esulano dall'attività ordinaria dell'impresa o che appaiono inusuali rispetto alle conoscenze acquisite su natura e contesto

Valutazione elementi probativi

- Se il revisore ritiene che l'errore significativo individuato derivi da una frode, deve considerarne gli effetti sugli altri aspetti della revisione, in particolare sull'attendibilità delle attestazioni fornite dalla direzione
- Il revisore non può assumere che un caso di frode sia un elemento isolato (se ne trova una, c'è il rischio concreto che ve ne siano altre)

Attestazioni della Direzione

Il revisore deve acquisire un'attestazione scritta dalla Direzione, nella quale confermi di:

- Riconoscere la propria responsabilità nella configurazione e attuazione dei controlli
- Aver comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori dovuti a frodi
- Aver comunicato al revisore quanto a sua conoscenza in relazione a frodi effettive, segnalate o sospette

Comunicazioni

- Se il revisore individua una frode o ha acquisito informazioni che ne indicano la possibile esistenza, deve informare tempestivamente la Direzione ad un appropriato livello di responsabilità
- Se il revisore ha dubbi circa l'integrità e l'onestà della Direzione o dei responsabili delle attività di governance, può chiedere un parere legale che lo assista nel definire le iniziative più appropriate

Effetti sull'incarico

- Il revisore può considerare di recedere dall'incarico nel caso in cui, dopo aver rilevato un errore derivante da frode effettiva o sospetta, ritenga di trovarsi in un contesto tale da mettere in discussione la continuazione dell'incarico stesso
- Il revisore deve valutare la compatibilità del recesso con il quadro normativo e regolamentare applicabile allo specifico incarico (es. D. Lgs. 39/2010 e decreto attuativo 261/2012)

Documentazione

Il revisore predispone e conserva la documentazione delle risposte alla valutazione dei rischi in relazione a possibili frodi. La documentazione deve comprendere:

- La strategia di revisione delineata
- Natura, tempistica ed estensione delle specifiche procedure di revisione attuate
- I risultati ottenuti dalle predette procedure

Comunicazioni ai responsabili della governance

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il revisore deve comunicare alcuni aspetti della propria attività a tutti i soggetti sottoposti a revisione legale, in base al principio ISA Italia 260. In particolare:

- La responsabilità del revisore nell'ambito della revisione del bilancio
- Portata e tempistica pianificate per la revisione
- I risultati significativi emersi

Comunicazioni ai responsabili della governance

Per l'aspetto relativo alle proprie responsabilità, va sottolineato in particolare che:

1. Il revisore è responsabile della formazione e dell'espressione di un giudizio sul bilancio, redatto dalla direzione sotto la supervisione dei responsabili delle attività di governance
2. La revisione contabile del bilancio non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance

Comunicazioni ai responsabili della governance

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Per quanto attiene invece ai risultati significativi emersi dalla revisione contabile, è opportuno ricordare che il principio di revisione ISA Italia 265 dispone a carico del revisore l'obbligo di comunicazione sia ai responsabili delle attività di governance che alla Direzione delle carenze individuate con le seguenti modalità:

- Per iscritto, per le carenze significative;
- Anche solo verbalmente, per le altre relative al controllo interno

Considerazioni finali

Alcune considerazioni circa il ruolo del revisore legale dei conti ed i profili di responsabilità che derivano dalla sua attività, emergono dalla lettura del «LIBRO VERDE» redatto in merito dall'Unione Europea nel 1996, ed in particolare dal paragrafo 3.7 sulla definizione di revisione legale dei conti e il ruolo del revisore.

Considerazioni finali

«L'opinione pubblica si aspetta che il revisore legale dei conti tuteli gli interessi di azionisti, creditori (per esempio fornitori, banche ed enti creditizi), pensionati, dipendenti del pubblico in generale, fornendo loro garanzie circa:

Considerazioni finali

- L’esattezza dei bilanci
- La situazione dell’azienda, sotto il profilo della continuità di funzionamento e della solvibilità della società
- L’esistenza di eventuali frodi
- L’assolvimento da parte dell’impresa dei suoi obblighi legali
- Un comportamento responsabile dell’impresa dal punto di vista ambientale e sociale.»

Considerazioni finali

Alcune di queste aspettative sono frutto di malintesi, in particolare:

- La pretesa «esattezza» dei bilanci;
- La convinzione che sia il revisore legale dei conti ad elaborare il bilancio e che quindi ne sia responsabile.

Tuttavia, è innegabile il fatto che venga riposto grande affidamento sui revisori legali e sull'attività di revisione in generale.

Considerazioni finali

Le nuove frontiere, oggi come ieri, richiedono una revisione legale specifica per l'espressione di un giudizio non più legato solo al bilancio tradizionalmente inteso, ma anche al «bilancio sociale», già abbastanza diffuso, e che è destinato ad ampliare la sua portata attraverso le società «benefit» e gli Enti del Terzo Settore, nonché le recenti normative in tema di DNF