



COMMISSIONE EUROPEA  
UFFICIO EUROPEO PER LA LOTTA ANTIFRODE (OLAF)

Direzione D - Politiche  
Unità D.2 - Prevenzione delle frodi

# **Manuale**

## **Il ruolo dei revisori degli Stati membri nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi per i Fondi strutturali e di investimento dell'UE**

### **Esperienza e prassi negli Stati membri**

elaborato da un gruppo di lavoro di esperti degli Stati membri, diretto e coordinato dall'unità di prevenzione, segnalazione e analisi delle frodi dell'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF)

#### *CLAUSOLA DI ESCLUSIONE DELLA RESPONSABILITÀ*

*Il presente documento di lavoro mira a favorire l'attuazione dei Fondi strutturali e di investimento dell'UE (Fondi SIE) e incoraggiare le buone prassi. Non è giuridicamente vincolante per gli Stati membri, limitandosi a fornire alle autorità di audit orientamenti e raccomandazioni generali di buona prassi.*

*La presente guida lascia impregiudicata la legislazione nazionale degli Stati membri. Dev'essere letta tenendo conto dei quadri giuridici nazionali, in riferimento ai quali può essere adattata.*

*Il presente manuale lascia impregiudicate l'interpretazione della Corte di giustizia e del Tribunale, e le decisioni della Commissione.*

**NOTA:**

**Il presente documento non è vincolante per gli Stati membri, né sancisce norme od obblighi per le autorità nazionali. Riflette le buone prassi, è puramente indicativo e non può essere usato come base giuridica o normativa a fini di audit o di indagini.**

## Sintesi

Questo manuale è stato elaborato mediante una procedura di lavoro congiunta che coinvolge esperti degli Stati membri e dell'OLAF. Sono stati consultati anche i servizi della Commissione responsabili dei Fondi strutturali e di investimento europei (SIE) ma in tale veste essi non sono coautori del presente manuale<sup>1</sup>. La procedura di lavoro mira a sviluppare la cooperazione e la collaborazione tra le autorità nazionali e i servizi della Commissione nel quadro del gruppo di prevenzione delle frodi del COCOLAF<sup>2</sup> grazie all'elaborazione di una guida pratica che gli Stati membri e la Commissione possono utilizzare come buona prassi, strumento amministrativo, orientamento e sostegno al fine di rafforzare le proprie misure e strategie antifrode.

In questo contesto, gli Stati membri hanno scelto il tema del ruolo dei revisori nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi. Il ruolo dei revisori nella tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea è cruciale. Esso si basa sui principi fondamentali sanciti dalle norme internazionali in materia di audit, che devono essere applicati nello specifico quadro giuridico dell'UE tenendo conto del contesto nazionale. Poiché il quadro giuridico dei Fondi SIE 2014-20<sup>3</sup> è stato rafforzato per quanto riguarda la valutazione del rischio di frode e la prevenzione e l'individuazione delle frodi, i revisori nazionali avranno un ruolo importante da svolgere nella verifica del rispetto, da parte delle autorità responsabili, di questa nuova legislazione. Il quadro giuridico 2014-20 impone agli Stati membri di sviluppare misure antifrode in relazione alla gestione dei fondi UE. I revisori dovranno valutare se e in che modo le autorità di gestione competenti e gli organismi intermedi avranno ottemperato a tale obbligo.

Un workshop di esperti di 11 Stati membri ha rilevato la necessità di un manuale che contribuisca

- ad accrescere il livello di consapevolezza dei revisori in merito al loro ruolo nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi, tenendo conto del nuovo quadro finanziario pluriennale per il 2014-20;
- a scambiare esperienze e buone prassi tra i revisori nei diversi Stati membri.

Questo documento è il risultato del loro lavoro. Si basa sugli esiti principali delle discussioni tenute durante il workshop.

Sono stati identificati due aspetti principali del ruolo dei revisori nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi, ossia:

- un ruolo di audit: i revisori, in qualità di organismi indipendenti, sono responsabili di garantire la regolarità e la legalità delle operazioni e della contabilità degli organismi sottoposti ad audit e il corretto funzionamento di un sistema nel rispetto di requisiti specifici;

---

<sup>1</sup> La guida *"Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures"* (Valutazione del rischio di frode e misure antifrode efficaci e proporzionate) per l'attuazione dell'articolo 125, paragrafo 4, lettera c), del regolamento (UE) n. 1303/2013 recante disposizioni comuni è stata redatta dalle DG responsabili per i Fondi strutturali. EGESIF 14-0021-00 del 16 giugno 2014.

<sup>2</sup> Comitato consultivo per il coordinamento nel settore della lotta contro le frodi.

<sup>3</sup> Articolo 125, paragrafo 4, lettera c), del regolamento (UE) n. 1303/2013 recante disposizioni comuni.

- un ruolo consultivo: i revisori possono formulare raccomandazioni tese a migliorare o correggere le carenze o le inefficienze riscontrate nelle operazioni, nella contabilità e nei sistemi, anche contribuendo agli adeguamenti legislativi.

È stata sottolineata anche l'importanza di una specifica formazione dei revisori per aumentare il livello di consapevolezza delle frodi.

Sono state altresì rilevate differenze, talvolta sensibili, tra i vari Stati membri nelle prassi e negli approcci adottati per la prevenzione e l'individuazione delle frodi. Vi sono tuttavia molte idee utili e buone prassi da scambiare. Questo manuale ne fornisce vari esempi.

Il manuale contiene inoltre strumenti pratici, come un esempio di piano di risposta alle frodi elaborato da un'autorità nazionale e una tabella che riassume i potenziali contributi chiave dei revisori alla prevenzione e all'individuazione delle frodi.

## Indice

Sintesi .....	3
Introduzione .....	6
1. Audit e frode - il quadro giuridico applicabile ai Fondi strutturali e di investimento europei (SIE)....	9
1.1. Il quadro giuridico dell'UE .....	9
1.2. Il quadro internazionale .....	11
1.3. Il quadro nazionale .....	13
2. In che modo gli audit del sistema contribuiscono a prevenire e individuare una frode.....	15
2.1. Audit del sistema e prevenzione delle frodi.....	15
2.2. Audit del sistema e individuazione delle frodi .....	20
3. In che modo gli audit delle operazioni contribuiscono a prevenire e individuare le frodi .....	24
3.1. Audit delle operazioni e prevenzione delle frodi .....	24
3.2. Audit delle operazioni e individuazione delle frodi.....	26
4. Formazione specifica per la prevenzione e l'individuazione delle frodi .....	30
4.1. Formazione di base per i nuovi revisori .....	32
4.2. Formazione continua.....	32
4.3. Contribuire alla formazione delle altre parti interessate.....	35
Conclusioni .....	36
Allegato 1 - Principali disposizioni giuridiche dell'UE per i revisori.....	37
Allegato 2 - Elenco dei sette criteri di valutazione ai sensi del requisito fondamentale n. 7: efficace attuazione di misure antifrode proporzionate.....	41
Allegato 3 - Esempio di piano di risposta alle frodi elaborato da un'autorità nazionale .....	42
Allegato 4 - Esempi di segnali di avvertimento ("red flag") di cui tener conto durante gli audit delle operazioni per il programma FSE .....	47
Allegato 5 - Tabella dei potenziali contributi dei revisori alla prevenzione e all'individuazione delle frodi negli audit del sistema e delle operazioni .....	49

## Introduzione

Nel 2012 l'OLAF ha istituito una procedura collaborativa con gli Stati membri per sviluppare lo scambio di esperienze e buone prassi tra gli Stati membri e la Commissione. Questa procedura si svolge nel quadro del gruppo di prevenzione delle frodi del COCOLAF, costituito da un gruppo di lavoro di esperti degli Stati membri e dei rappresentanti dell'OLAF, della direzione generale della Politica regionale e urbana, della direzione generale per l'Occupazione, gli affari sociali e l'inclusione e della direzione generale degli Affari marittimi e della pesca, che hanno lavorato per un anno su un tema specifico scelto dagli Stati membri. Per il 2014 gli Stati membri hanno scelto il tema "Il ruolo dei revisori nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi".

Il presente documento è stato redatto nell'ambito di questa procedura. Si tratta di un manuale volto ad accrescere le conoscenze e il livello di consapevolezza dei revisori in merito al loro ruolo nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi riguardanti i Fondi strutturali e di investimento europei (SIE). Esso non è vincolante per gli Stati membri, né sancisce norme od obblighi per le autorità nazionali di audit. Si propone di aiutare i revisori degli Stati membri ad essere più consapevoli del loro ruolo nella lotta antifrode e ad aumentarne le conoscenze circa le prassi operative dei loro colleghi degli altri Stati membri.

Per questo motivo il manuale si basa su esempi di buone prassi forniti dagli esperti degli Stati membri che hanno partecipato al gruppo di lavoro.

Benché sia un documento di buona prassi rivolto alle autorità di audit degli Stati membri, il manuale può anche essere utile alle autorità di gestione e certificazione per comprendere meglio il ruolo dei revisori nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi e la necessità di cooperare appieno con i revisori per garantire un'adeguata tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea.

La legislazione dell'UE fornisce un quadro per l'attività delle autorità di audit relative ai Fondi SIE. Essa fa un chiaro riferimento alle norme internazionali in materia di audit che offrono linee guida sul ruolo dei revisori nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi. Il primo capitolo del presente manuale descrive tali norme generali con alcuni riferimenti alle norme nazionali pertinenti.

I revisori svolgono un ruolo chiave nella formulazione di un parere sull'efficace funzionamento dei sistemi di gestione e di controllo per i programmi operativi cofinanziati mediante i Fondi SIE. Secondo le norme internazionali in materia di audit, la responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi spetta sia alla direzione che ai responsabili delle attività di *governance* dell'impresa. Tuttavia i revisori svolgono un ruolo anche nella lotta antifrode e devono collaborare con gli Stati membri nell'adempimento degli obblighi di prevenzione, individuazione e rettifica di irregolarità e frodi.

I revisori devono interpretare il concetto di frode in un senso molto ampio, che comprenda la corruzione, il riciclaggio di denaro, il peculato e la violazione intenzionale delle norme sugli appalti pubblici<sup>4</sup>.

Le autorità di audit degli Stati membri hanno una responsabilità istituzionale per due principali tipi di audit: audit del sistema e audit delle operazioni. Questi due tipi di audit hanno una diversa portata e il loro contributo potenziale alla prevenzione e all'individuazione delle frodi verrà pertanto considerato separatamente. A ciascuno di essi si dedica un capitolo del manuale.

Come in molti settori, la formazione è fondamentale per garantire una prestazione efficiente ed efficace nell'adempimento dei compiti. Essa fornisce una base iniziale di conoscenze e competenze, fondate sui principi fondamentali. Mediante la formazione continua si favorisce inoltre l'aggiornamento delle conoscenze dei revisori e il mantenimento di un alto livello di prestazione e di conoscenze. I revisori hanno bisogno di una formazione specifica che sia direttamente collegata al loro ruolo nella lotta contro la frode, e si basi su casi e situazioni reali. Il capitolo 4 del manuale affronta la questione delineando alcune idee ed esempi chiave.

Il manuale non discute il ruolo dei revisori nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi; mira ad aiutare i revisori a sviluppare conoscenze e competenze per individuare le modalità e le aree in cui investire tempo e risorse per meglio contribuire alla lotta antifrode. Le buone prassi descritte nel manuale dagli esperti degli Stati membri dovrebbero contribuire alla realizzazione di questo obiettivo.

L'OLAF desidera ringraziare i seguenti esperti per il contributo offerto:

Oliver GROSS	Estonia	Dipartimento preposto al controllo finanziario (FCD) del ministero delle Finanze
Attila GALYAS e Andras PATI	Ungheria	Amministrazione nazionale imposte e dogane – Servizio di coordinamento antifrode
Paul HERRON	Irlanda	Autorità di audit del FESR (dipartimento della Spesa pubblica e delle riforme)
Kęstutis ZIMBA	Lituania	Ufficio nazionale di audit della Lituania - dipartimento di audit 8
Mark SAID	Malta	Ufficio del Primo Ministro - Dipartimento

---

<sup>4</sup> La "Convenzione PIF" relativa alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione, del 26 luglio 1995, contiene una definizione di frode. Poiché il quadro giuridico è stato modificato dopo la sua approvazione, la Convenzione PIF è attualmente in corso di revisione. La Commissione ha presentato una proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (COM(2012) 363 final dell'11.7.2012).

per l'audit interno e le indagini

Peter VLASVELD	Paesi Bassi	Autorità di audit - dipartimento di audit del governo centrale - ministero delle Finanze
Bogdan TÂRLEA	Romania	Dipartimento per la lotta antifrode (DLAF)
Katarina SIMUNOVA	Slovacchia	Ministero delle Finanze, sezione dell'autorità di audit
Mara SIMIC	Regno Unito	Dipartimento del gruppo finanze lavoro e pensioni, audit interno e indagini



# 1. Audit e frode - il quadro giuridico applicabile ai Fondi strutturali e di investimento europei (SIE)

## 1.1. Il quadro giuridico dell'UE

Ai sensi dell'articolo 317 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, la Commissione dà esecuzione al bilancio in cooperazione con gli Stati membri in conformità del principio della buona gestione finanziaria. Lo stesso articolo stabilisce *"gli obblighi di controllo e di revisione contabile degli Stati membri nell'esecuzione del bilancio e le responsabilità che ne derivano"*.

Ai sensi dell'articolo 310 e dell'articolo 325 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, la Commissione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari nazionali.

Nell'ambito della gestione concorrente, ai sensi dell'articolo 59, paragrafo 2, lettera b), del regolamento finanziario<sup>5</sup> <sup>6</sup> agli Stati membri spetta la responsabilità primaria per la prevenzione, l'individuazione e la rettifica di irregolarità e frodi. Gli Stati membri devono realizzare solidi sistemi di gestione e controllo, per garantire la sana gestione finanziaria, la trasparenza e la non discriminazione.

Per il nuovo periodo di programmazione 2014-20, ai sensi dell'articolo 125, paragrafo 4, lettera c), del regolamento (UE) n. 1303/2013 recante disposizioni comuni<sup>7</sup> <sup>8</sup> ("RDC") l'autorità di gestione istituisce misure antifrode efficaci e proporzionate, tenendo conto dei rischi individuati. Ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 2, dello stesso regolamento, la designazione delle autorità di gestione si basa su una relazione e sul parere<sup>9</sup> di un organismo di audit indipendente che valuta la designazione sulla base dei criteri di cui all'allegato XIII dell'RDC. La Commissione ha redatto una guida sulla procedura di designazione<sup>10</sup> per assistere le autorità di audit nell'adempimento di tale compito.

---

<sup>5</sup> Regolamento (UE, Euratom) n. 966/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 ottobre 2012, che stabilisce le regole finanziarie applicabili al bilancio generale dell'Unione, GU L 299 del 26.10.2012, pag. 1.

<sup>6</sup> Cfr. l'allegato 1 del presente manuale.

<sup>7</sup> Il regolamento reca disposizioni comuni sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione, sul Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca, nonché disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca, e abroga il regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio.

<sup>8</sup> Cfr. l'allegato 1 del presente manuale.

<sup>9</sup> Modelli della relazione e del parere dell'organismo di audit indipendente sono contenuti nel regolamento di esecuzione (UE) n. 1011/2014 della Commissione, del 22 settembre 2014, (allegato III e allegato IV) recante modalità di esecuzione del regolamento (UE) n. 1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda i modelli per la presentazione di determinate informazioni alla Commissione e le norme dettagliate concernenti gli scambi di informazioni tra beneficiari e autorità di gestione, autorità di certificazione, autorità di audit e organismi intermedi (GU L 286 del 30.9.2014, pag. 1).

<sup>10</sup> EGESIF-XXXXY-EN.

L'articolo 59 del regolamento finanziario inoltre definisce i requisiti generali per le autorità di audit nell'ambito della gestione concorrente. Gli audit riguardano tre elementi principali:

- sistemi di gestione e di controllo;
- spesa/operazioni; e
- conti annuali e dichiarazioni di gestione.

L'articolo 59 del regolamento finanziario e l'articolo 127 dell'RDC prevedono tre tipi principali di audit nell'ambito della gestione concorrente:

1. audit del sistema sul corretto funzionamento del sistema di gestione e controllo del programma operativo;
2. audit delle operazioni su un campione adeguato di operazioni sulla base delle spese dichiarate;
3. audit dei conti finanziari annuali e delle dichiarazioni di gestione.

Gli organismi di audit responsabili di tali audit devono essere indipendenti, svolgere la propria funzione ed emettere un parere in conformità delle norme in materia di audit riconosciute a livello internazionale. Il parere deve includere una garanzia sulla legittimità e la regolarità della spesa e sul funzionamento dei sistemi di controllo.

La tabella 1 dell'allegato IV del regolamento delegato (UE) n. 480/2014 della Commissione<sup>11</sup> contiene un elenco dei requisiti fondamentali dei sistemi di gestione e di controllo per le autorità di gestione da valutare nel periodo di programmazione 2014-20. L'elenco comprende per la prima volta un requisito fondamentale che riguarda misure antifrode per le autorità di gestione e gli organismi intermedi. Le autorità di audit dovranno valutare adesso se il requisito fondamentale 7 ("Efficace attuazione di misure antifrode proporzionate") è stato soddisfatto. Ciò significa che i sistemi di controllo messi in atto per la prevenzione e l'individuazione delle frodi richiedono una maggiore attenzione e un'attività di segnalazione più efficace di quella del precedente periodo di programmazione.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, del suddetto regolamento delegato, una carenza grave nel requisito fondamentale relativo alle misure antifrode non sarà di per sé sufficiente a determinare una carenza grave nell'efficace funzionamento dei sistemi di gestione e di controllo ma si dovranno anche dimostrare le eventuali carenze di altri requisiti fondamentali elencati nella tabella 1 dell'allegato IV dello stesso regolamento.

---

<sup>11</sup> Regolamento delegato (UE) n. 480/2014 della Commissione, del 3 marzo 2014, che integra il regolamento (UE) n. 1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio recante disposizioni comuni sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione, sul Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca e disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca (GU L 138 del 13. 5.2014, pag. 5).

La Commissione ha redatto la guida "*Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures*" (Valutazione del rischio di frode e misure antifrode efficaci e proporzionate)<sup>12</sup> per gli Stati membri e le autorità di programma in relazione ai Fondi SIE. Questa nota costituisce un'ulteriore guida per le autorità di audit sulla verifica del rispetto dell'articolo 125, paragrafo 4, lettera c), da parte delle autorità di gestione. L'allegato 4 della presente guida fornisce alle autorità di audit una lista di controllo per valutare il rispetto dell'articolo 125, paragrafo 4, lettera c), da parte delle autorità di gestione e degli organismi intermedi. Potrebbe far parte delle liste di controllo utilizzate dalle autorità di audit al momento di effettuare l'audit del sistema.

È anche opportuno ricordare l'articolo 148, paragrafo 4, dell'RDC, ai sensi del quale, nonostante il principio della proporzionalità in materia di controllo dei programmi operativi, l'autorità di audit può effettuare audit relativi alle operazioni qualora da una valutazione del rischio o da un audit effettuato dalla Corte dei conti europea emerga un rischio specifico di irregolarità o di frode, per esempio qualora vi siano prove che facciano presumere gravi carenze nell'efficace funzionamento del sistema di gestione e controllo del programma operativo interessato<sup>13</sup>.

## **1.2. Il quadro internazionale**

Il quadro giuridico 2014-20 impone il rispetto delle "norme in materia di audit riconosciute a livello internazionale"<sup>14</sup> al momento di svolgere gli audit. Esistono tre gruppi principali di norme internazionali in materia di audit, ossia:

1. le norme dell'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), nell'ambito della Federazione internazionale degli esperti contabili;
2. le norme internazionali delle istituzioni superiori di controllo (ISSAI) emesse dall'Organizzazione internazionale delle istituzioni superiori di controllo;
3. le norme dell'Istituto dei revisori interni.

Tutti e tre i gruppi di norme forniscono indicazioni simili per gli obblighi dei revisori in materia di individuazione delle frodi.

### **Federazione internazionale degli esperti contabili**

Tra le 36 norme dell'IAASB, l'ISA 240 riguarda "le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio". Questa norma sancisce i seguenti principi:

1. i revisori sono tenuti a individuare una frode soltanto se questa supera la soglia di rilevanza;
2. se i revisori sospettano l'esistenza di una frode, devono adottare ulteriori misure;

---

<sup>12</sup> EGESIF 14-00021-00 del 16 giugno 2014.

<sup>13</sup> Cfr. l'allegato 1 del presente manuale.

<sup>14</sup> Cfr. l'articolo 127, paragrafo 3, dell'RDC.

3. i revisori devono tener conto di specifici fattori di rischio di frode al momento di programmare le proprie attività di audit. A tal fine si deve ritenere che la rilevanza comporti aspetti qualitativi;
4. nell'acquisire una ragionevole sicurezza, il revisore è responsabile di mantenere lo scetticismo professionale durante tutto il corso dell'audit. Di conseguenza è necessario pensare e agire fuori dagli schemi;
5. occorre inoltre rivolgere particolare attenzione alla comunicazione e alla documentazione qualora si sospettino casi di frode.

Secondo l'ISA 330, "le risposte del revisore ai rischi valutati", il revisore deve determinare la risposta generale necessaria per fronteggiare i rischi valutati di errori significativi a livello di bilancio dovuti a frodi. Vi è tuttavia il rischio inevitabile che alcuni errori significativi passino inosservati, soprattutto se sono il risultato di frode.

### **Organizzazione internazionale delle istituzioni superiori di controllo**

L'ISSAI 1240 riguarda "le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio". Fa diretto riferimento alle norme internazionali in materia di audit (ISA) 240 (cfr. di seguito) e offre una guida supplementare ai revisori del settore pubblico. In particolare recita quanto segue:

- L'opinione pubblica potrebbe aspettarsi che i revisori del settore pubblico segnalino i casi di non conformità rispetto ai testi legislativi e normativi, individuati nel corso dell'audit o si esprimano in merito all'efficacia del controllo interno. I revisori del settore pubblico devono tener conto di queste responsabilità supplementari e dei relativi rischi di frode al momento di programmare ed effettuare l'audit (punto 4).
- I requisiti in materia di segnalazione delle frodi nel settore pubblico possono essere oggetto di disposizioni particolari del mandato di audit o della legislazione o regolamentazione pertinente, conformemente alle disposizioni del punto 43 della norma ISA concernente la comunicazione a un soggetto esterno all'organismo. Tali soggetti possono essere autorità di regolamentazione e vigilanza. In alcuni ambienti il revisore potrebbe essere tenuto a segnalare i sospetti di frode agli organismi investigativi e a cooperare con tali organismi per accertare se siano stati commessi abusi o frodi. In altri ambienti, i revisori del settore pubblico potrebbero essere tenuti a segnalare le circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi o abusi all'organismo giurisdizionale competente o all'organo ad hoc a livello statale o legislativo come i pubblici ministeri, la polizia e (se pertinente a livello legislativo) eventuali terzi interessati. I revisori del settore pubblico si impegnano a non interferire con potenziali indagini o procedure giudiziarie. I revisori del settore pubblico devono familiarizzarsi con le disposizioni normative e regolamentari applicabili in materia di segnalazione, comunicazione e documentazione di indizi o sospetti di frodi. Inoltre i revisori del settore pubblico

considerano l'opportunità di ottenere consulenza giuridica per le questioni concernenti le indicazioni di frodi. (punto 21)

### **Istituto dei revisori interni**

Le norme internazionali per la pratica professionale della revisione interna, emesse dall'Istituto dei revisori interni, sanciscono i seguenti principi in relazione ai rischi e all'individuazione delle frodi mediante attività di assicurazione e audit:

1. i revisori interni devono possedere conoscenze sufficienti per valutare i rischi di frode e il modo in cui l'organizzazione li gestisce, ma non devono necessariamente possedere le competenze proprie di chi ha come responsabilità primaria quella di individuare e investigare frodi (norma 1210.A2);
2. i revisori interni devono esercitare la diligenza professionale tenendo in considerazione ... la probabilità della presenza di errori, frodi o non conformità significativi ... <sup>15</sup>(norma 1220.A1);
3. l'attività di revisione interna deve valutare la potenziale presenza di casi di frodi e come l'organizzazione gestisce tale rischio (norma 2120.A2); e
4. al momento della definizione degli obiettivi dell'incarico, i revisori interni devono considerare il grado di probabilità che esistano errori significativi, frodi, non conformità e altre situazioni pregiudizievoli (norma 2210.A2).

Tutte queste norme mettono in evidenza due diversi ruoli dei revisori:

- a) un ruolo di audit: i revisori, in qualità di organismi indipendenti, sono responsabili di garantire la regolarità e la legalità delle operazioni e della contabilità degli organismi sottoposti ad audit e il corretto funzionamento di un sistema nel rispetto di requisiti specifici;
- b) un ruolo consultivo: i revisori possono formulare raccomandazioni tese a migliorare o correggere le carenze e le inefficienze riscontrate nelle operazioni, nella contabilità e nei sistemi, e tra queste, raccomandazioni volte a migliorare la legislazione.

Questi diversi ruoli nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi saranno sviluppati nelle sezioni successive di questo manuale.

## **1.3. Il quadro nazionale**

Oltre al quadro giuridico dell'UE, alcuni Stati membri (ma non tutti) hanno incluso nella legislazione nazionale alcune disposizioni tese a definire meglio le procedure di audit.

---

<sup>15</sup> Estratto della norma 1220.A1.

Il quadro giuridico dell'UE è piuttosto generico e lascia margine di manovra agli Stati membri, che possono strutturare ed effettuare gli audit nel rispetto delle norme, della struttura organizzativa e dei principi nazionali. Di questo si deve tener conto al momento di considerare il ruolo dei revisori nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi.

#### **Alcuni esempi che illustrano le differenze tra Stati membri**

**In Estonia** il decreto governativo n. 125 dell'8 maggio 2007 definisce il quadro nell'ambito del quale effettuare audit sull'assistenza strutturale. Esso prevede che l'autorità di audit, al momento di sottoporre ad audit le operazioni cofinanziate dall'UE, segua le definizioni di revisione interna, il codice etico, le norme internazionali per la pratica professionale della revisione interna e le modalità pratiche di applicazione adottate dall'Istituto dei revisori interni.

**Nei Paesi Bassi** le ISA sancite dalla Federazione internazionale degli esperti contabili sono recepite nella legislazione nazionale applicabile agli esperti contabili certificati, e pertanto i revisori devono applicare tali norme nel corso della loro pratica professionale.

## **2. In che modo gli audit del sistema contribuiscono a prevenire e individuare una frode**

L'audit del sistema mira a garantire con ragionevole sicurezza che il sistema di gestione e di controllo funzioni in maniera efficace ed efficiente, al fine di prevenire errori e irregolarità (frodi comprese), e che, qualora questi vengano riscontrati, il sistema sia in grado di individuarli e correggerli.

Nello svolgimento della loro attività, i revisori possono individuare le carenze del sistema che richiedono un intervento all'interno del sistema stesso. Al riguardo i revisori svolgono un ruolo cruciale. In particolare essi sono tenuti ad attirare l'attenzione delle autorità di gestione e di certificazione su eventuali carenze. Queste autorità hanno la responsabilità primaria di applicare soluzioni alle carenze individuate, in modo da prevenire le frodi.

I revisori possono imbattersi in circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi. In questi casi devono informarne l'autorità competente senza indugio affinché adotti le azioni necessarie. L'autorità competente può essere l'autorità di gestione, i servizi preposti all'applicazione della legge o l'OLAF, a seconda delle particolarità relative ai sospetti di frode e delle procedure nazionali rilevanti per la notifica delle frodi. Ciò favorirà l'individuazione delle frodi.

### **2.1. Audit del sistema e prevenzione delle frodi**

La prevenzione delle frodi è divenuta un tema a sé stante. Il quadro giuridico 2014-20 richiede un'ulteriore azione da parte degli Stati membri per la prevenzione delle frodi. Le misure antifrode per i programmi operativi finanziati dai Fondi SIE sono trattate dall'RDC, ai sensi del quale le autorità di gestione devono istituire misure antifrode efficaci e proporzionate sulla base di una valutazione del rischio di frode. I regolamenti prevedono che le autorità di audit forniscano una valutazione sull'efficace funzionamento dei sistemi di gestione e di controllo nell'ambito dei programmi operativi, nonché una valutazione delle misure antifrode adottate<sup>16</sup>.

#### **2.1.1 Ruolo dell'audit**

Conformemente alle norme ISSAI 1240 e ISA 240:

- la responsabilità per la prevenzione e l'individuazione delle frodi compete ai preposti alle attività di *governance* e alla direzione dell'organizzazione;
- i revisori devono valutare il rischio che gli errori in bilancio derivino da frodi; e
- i revisori devono segnalare i casi di sospetta frode ai preposti alle attività di *governance* e alla direzione, nonché alle autorità di vigilanza.

---

<sup>16</sup> Cfr. capitolo 1.1.

Nella nota informativa sugli indicatori di frodi ai danni del Fondo europeo di sviluppo regionale, del Fondo sociale europeo e del Fondo di coesione<sup>17</sup> si legge che i revisori *"devono riuscire ad individuare, con obiettività (scetticismo) professionale le potenziali opportunità di frode, come le debolezze nei controlli sui sistemi di gestione e controllo; Ove tali sistemi operino in condizioni di alto rischio, si raccomanda ai [revisori] di verificare con le autorità di gestione il rischio potenziale e le misure antifrode già in atto"*.

**L'ISA 240** definisce lo scetticismo professionale **"un atteggiamento caratterizzato da una mentalità diffidente, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione"**. Ciò significa per esempio che anche se i documenti presentati al revisore certificano una situazione di regolarità e legalità, egli dovrà mostrare cautela e riserve. Se il revisore ritiene che vi sia un rischio di frode, può decidere di effettuare prove e verifiche supplementari, e di estendere la parte sottoposta a revisione.

#### **2.1.1.1. Strategia di audit**

Ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 4, del regolamento (UE) n. 1303/2013, entro otto mesi dall'adozione del programma operativo, l'autorità di audit prepara una strategia di audit per lo svolgimento dell'attività di audit. È importante che, in tale documento, l'autorità di audit dedichi un'attenzione adeguata alla prevenzione e all'individuazione delle frodi nell'ambito degli organismi di esecuzione.

Nel 2014 la Commissione ha preparato una nota orientativa sulla strategia di audit<sup>18</sup>. Nella sezione 3 della nota orientativa sulla valutazione del rischio si raccomanda alle autorità di audit di sviluppare un sistema di valutazione del rischio per conferire priorità a un programma di audit dei sistemi. Si raccomanda altresì che la valutazione generale del rischio venga effettuata utilizzando una tabella di valutazione del rischio che comprende sia i fattori di controllo del rischio che quelli inerenti al rischio.

Nella sezione 4.2 della nota orientativa sulla strategia di audit, l'attuazione di misure antifrode efficaci e proporzionate sostenuta da una valutazione del rischio di frode è identificata come un'area tematica specifica da coprire.

#### **2.1.1.2. Valutazione dei sistemi di gestione e di controllo**

L'articolo 72, lettera h), l'articolo 122, paragrafo 2, e l'articolo 125, paragrafo 4, lettera c), dell'RDC e la tabella 1 dell'allegato IV del regolamento delegato (UE) n. 480/2014 della Commissione fanno riferimento al requisito fondamentale 7, che riguarda l'"*efficace attuazione di misure antifrode proporzionate*". Il requisito fondamentale è stato suddiviso in sette criteri fondamentali elencati all'allegato 2 del presente manuale. Per il periodo di programmazione 2014-20, benché non costituisca un obbligo esplicito del regolamento, per la prima volta le autorità di audit dovranno verificare le misure antifrode nella loro valutazione dei sistemi di gestione e di controllo.

<sup>17</sup> Nota COCOF 09/0003/00-IT, adottata il 18 febbraio 2009.

<sup>18</sup> *Guidance on the Audit Strategy* (Guida sulla strategia di audit) – EGESIF XX-EN, paragrafo 4.2.3.



La Commissione ha preparato una nota orientativa aggiornata che definisce una metodologia comune per la valutazione dei sistemi di gestione e di controllo degli Stati membri<sup>19</sup>. Le autorità di audit sono vivamente invitate ad applicare la metodologia delineata in questa nota orientativa al momento di valutare i sistemi di gestione e di controllo nell'ambito delle autorità di gestione e degli organismi intermedi.

Le autorità di audit devono tener presente che le autorità di gestione devono adottare un approccio proattivo, strutturato e mirato alla gestione del rischio di frode e mettere in atto misure antifrode che siano efficaci e proporzionate, tenendo conto dei rischi identificati.

Conformemente a questi principi, la nota orientativa "*Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures*" (Valutazione del rischio di frode e misure antifrode efficaci e proporzionate) elaborata dalla Commissione offre alle autorità di audit uno strumento per valutare le misure antifrode adottate dalle autorità di gestione. Lo strumento consiste in una lista di controllo inclusa nell'allegato 4 della nota orientativa.

Nel programmare gli audit del sistema, i revisori dovranno effettuare una valutazione dei rischi sull'ambiente nel quale operano gli organismi sottoposti ad audit.

Ciò significa che i revisori dovranno:

- comprendere le attività dell'organismo sottoposto ad audit e l'ambiente nel quale si svolgono;
- dar seguito alle raccomandazioni degli audit precedenti;
- valutare il sistema di controllo interno dell'organismo sottoposto ad audit;
- identificare e valutare i rischi, tra cui il rischio di frode.

Più specificamente, le principali domande da porre in merito alle frodi comprendono i seguenti quesiti (elenco non esaustivo):

- Esiste uno specifico processo di valutazione del rischio di frode? con quale frequenza viene attuato?
- Qual è l'approccio generale alla frode? È stabilito dai dirigenti di grado superiore (per esempio tono delle comunicazioni dei dirigenti)?
- Esiste una politica specifica, nella legislazione nazionale, in materia di frode, abusi e utilizzo improprio delle sovvenzioni? Quali sono le conseguenze quando vengono scoperti frodi, abusi o utilizzo improprio delle sovvenzioni? Sono previste sanzioni?
- Il processo di selezione dei candidati/progetti si svolge in maniera obiettiva?
- Si presta particolare attenzione all'individuazione delle frodi nell'ambito dei controlli sulla gestione?
- L'organismo sottoposto ad audit valuta adeguatamente i rischi di frode? Sono state adottate contromisure adeguate?

---

<sup>19</sup> *Guidance for Member states and Programme Authorities on the Designation Procedure* (Guida per gli Stati membri e le autorità di programma sulla procedura di designazione) – EGESIF XXX-EN.

- Le misure di controllo dell'organismo sottoposto ad audit risentono delle condizioni che rendono più probabile la frode (incentivi/pressioni, occasioni e inclinazioni/giustificazioni)<sup>20</sup>? Sono state adottate misure ad hoc per ridurre l'impatto potenziale?
- Il sistema di controllo interno ottempera agli obblighi giuridici sulle misure antifrode? Sono state adottate procedure per ridurre la probabilità di frode (liste di controllo dettagliate, partecipazione di un maggior numero di persone al processo decisionale, applicazione del "principio del doppio controllo" alle verifiche effettuate, ecc.).

Fonti utili di informazioni potrebbero essere le seguenti (elenco non esaustivo):

- incontri con i dirigenti di grado superiore e i funzionari responsabili degli appalti nell'organismo sottoposto ad audit;
- i manuali di procedura dell'organismo sottoposto ad audit;
- una revisione della lista di controllo per la verifica della gestione utilizzata per garantire un'adeguata prevenzione e individuazione delle frodi;
- una revisione dei regimi di sovvenzione per i programmi operativi che non sono soggetti a procedure aperte di inviti a presentare proposte;
- informazioni fornite al revisore dai servizi preposti all'applicazione della legge e dalle autorità di regolamentazione sulle aree a rischio connesse al funzionamento dell'organismo sottoposto ad audit (una buona prassi per i revisori potrebbe essere quella di stringere accordi con queste autorità sullo scambio di conoscenze, informazioni, risultati delle loro attività, ecc.);
- informazioni tratte dalla procedura di denuncia di illeciti;
- una revisione dei possibili collegamenti tra diverse operazioni e organizzazioni coinvolte;
- informazioni tratte dagli strumenti di valutazione del rischio (per esempio Arachne);
- la base di dati "sistema di gestione delle irregolarità" che registra tutte le segnalazioni di irregolarità trasmesse dagli Stati membri all'OLAF.

**In Romania** le autorità nazionali di audit e il dipartimento per la lotta antifrode (DLAF) hanno firmato un accordo di collaborazione che prevede:

- consultazioni bilaterali sull'elaborazione di nuova legislazione in materia di frodi con effetto sull'attività strategica delle autorità di audit e del DLAF;
- organizzazione di riunioni, conferenze e percorsi di formazione condivisa;
- notifica di potenziali casi di frode da parte delle autorità di audit al DLAF;
- scambio di informazioni sui casi di frode, per valutare il rischio di frode;
- accesso alla base di dati del DLAF (e in particolare al sistema di gestione delle irregolarità) per le autorità di audit, previa richiesta scritta;
- comunicazione biennale del DLAF alle autorità di audit di un elenco di organismi controllati.

<sup>20</sup> Cfr. per esempio ISA 240, appendice 1 - Esempi di fattori di rischio di frode.

Al momento di scegliere le verifiche di controllo a campione per esaminare il funzionamento pratico del sistema di gestione e di controllo, i revisori devono utilizzare metodi di campionamento casuale (o altri metodi fissati dalle norme internazionali in materia di audit). Non devono cercare di selezionare casi potenzialmente fraudolenti (per esempio sulla base delle informazioni fornite dai servizi preposti all'applicazione della legge e dalle autorità di regolamentazione). Ciò potrebbe dar luogo a una valutazione errata del funzionamento del sistema di gestione e di controllo nell'organismo sottoposto ad audit, poiché il campione potrebbe essere sbilanciato verso casi fraudolenti. Questi tipi di casi tuttavia potrebbero essere scelti come campione complementare, per valutare specificamente i processi di gestione delle frodi.

Le autorità di audit devono svolgere la propria attività di audit dei sistemi sulle misure antifrode quanto prima, nell'ambito del periodo di programmazione, e ogniqualvolta risulti necessario. Esse devono rivedere sistematicamente l'attuazione di misure antifrode efficaci e proporzionate a livello di organismi intermedi, nell'ambito del proprio programma di audit dei sistemi<sup>21</sup>.

### **Esempi di carenze del sistema che potrebbero avere implicazioni di frode<sup>22</sup>**

- Scarsa formazione sull'individuazione dei segnali di avvertimento per il personale delle autorità di gestione<sup>23</sup>: di conseguenza documenti falsi, inesatti o incompleti (come fatture, garanzie bancarie, certificati di lavoro, documenti fiscali, contabilità finanziaria, documenti tecnici, ecc.) potrebbero passare inosservati;
- mancanza di controlli specifici sul fatto che qualcuno coinvolto nella stesura delle condizioni di una gara d'appalto abbia un interesse personale o economico nella gara stessa (per esempio, nella situazione in cui un offerente, cui successivamente è aggiudicato l'appalto, fissa le condizioni della gara e le trasmette alle amministrazioni aggiudicatrici soltanto per dimostrare che la documentazione relativa alla gara d'appalto è stata formalmente pubblicata);
- mancanza di controlli specifici sul fatto che qualcuno coinvolto nel processo decisionale abbia un interesse personale o economico nella decisione da adottare (per esempio, nella situazione in cui i dipendenti di un'autorità di gestione favoriscono deliberatamente e ingiustamente uno specifico beneficiario, violando le norme e le procedure applicabili e consentendo al beneficiario di ricevere un finanziamento a fondo perduto cui non aveva diritto poiché non soddisfaceva i criteri legali di finanziamento);
- utilizzo carente di strumenti di valutazione del rischio (per esempio Arachne).

---

<sup>21</sup> Cfr. la sezione 5.2 della guida *"Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures"* (Valutazione del rischio di frode e misure antifrode efficaci e proporzionate) - EGESIF 14-0021-00 del 16 giugno 2014.

<sup>22</sup> Per ulteriori esempi cfr. l'allegato 2 della guida *"Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures"* (Valutazione del rischio di frode e misure antifrode efficaci e proporzionate) - EGESIF 14-0021-00 del 16 giugno 2014.

<sup>23</sup> Un segnale d'avvertimento è un indicatore di un possibile caso di frode o corruzione, ecc. È il segnale che qualcosa si discosta dalla norma e potrebbe richiedere un ulteriore esame.

**Se, in seguito a un audit del sistema, un revisore riscontra carenze o una chiara mancanza di misure di controllo, dovrà segnalare questi problemi e redigere adeguate raccomandazioni per migliorare il funzionamento del sistema di gestione e di controllo e contribuire alla prevenzione delle frodi. Nel programmare gli audit delle operazioni si deve tener conto anche dei risultati degli audit del sistema.**

### **2.1.2. Ruolo consultivo**

In conformità dell'ISA 240, i revisori devono accertare carenze e lacune nel sistema di controllo interno di un organismo sottoposto ad audit e informarne i preposti alle attività di *governance* di questi organismi. Grazie all'esperienza e alla conoscenza dell'ambiente, i revisori possono identificare misure correttive e soluzioni per porre rimedio alle carenze del sistema. Possono anche beneficiare della loro più ampia esperienza per individuare gli insegnamenti da trarre e i nuovi "*segnali di avvertimento*". Sarà così possibile condividere le conoscenze sul modo di identificare i potenziali casi di frode con altri revisori e con il personale delle autorità di gestione e certificazione (cfr. il capitolo 4 di questo documento sulla formazione).

Grazie agli "*insegnamenti tratti*" i revisori potranno anche fornire consulenza e contribuire in modo efficace alla lotta antifrode al momento di redigere la nuova legislazione.

**Nei Paesi Bassi** l'autorità di audit fa parte del Servizio centrale di audit del governo, ubicato presso il ministero delle Finanze. Svolge un ruolo consultivo nello sviluppo della legislazione nazionale. La sua attività è incentrata sulla prevenzione degli abusi e dell'utilizzo improprio delle sovvenzioni verificando, sulla base delle sue conoscenze ed esperienze pratiche, se le norme concepite nel progetto legislativo siano applicabili e possano essere concretamente sottoposte a audit.

## **2.2. Audit del sistema e individuazione delle frodi**

### **2.2.1. Ruolo dell'audit**

Conformemente alla sezione 4 dell'ISA 240, che tratta delle responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio, la responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi compete sia ai responsabili delle attività di *governance* sia alla direzione dell'organismo sottoposto ad audit.

Tuttavia, se un'autorità di audit rileva sospetti di frodi mentre è in corso la sua attività di audit dei sistemi, deve reagire immediatamente per tutelare i bilanci nazionali e dell'UE. Una procedura ben nota e preesistente potrebbe facilitare il processo decisionale dei revisori allorché affrontano un potenziale caso di frode.

**In Irlanda** l'autorità di audit del FESR ha sviluppato un piano di risposta alle frodi cui i revisori possono ricorrere se sospettano l'esistenza di frodi nel corso dell'audit dei sistemi o dell'audit delle operazioni. L'obiettivo è quello di garantire **"che si adottino azioni tempestive ed efficaci"**. Il documento indica la direzione da seguire qualora sia individuato un potenziale caso di frode per garantire che l'autorità di audit lo segnali correttamente alle autorità competenti assicurando nel contempo che i termini di segnalazione annuali non siano messi a repentaglio in seguito alle indagini. Una copia del piano è contenuta nell'allegato 4 del presente manuale.

Le misure esistenti e i meccanismi di controllo interno e supervisione, se adeguatamente applicati, dovrebbero ridurre la possibilità di frodi, ma non impedirla. Audit frequenti e attentamente selezionati nelle aree più sensibili rappresentano uno strumento utile per i revisori. Possono contribuire a identificare le carenze sistemiche delle misure antifrode e a individuare potenziali casi di frode. Gli audit tematici sono pertanto strumenti utili. Conformemente all'ISA 240, i revisori devono redigere, sulla base di una valutazione dei rischi, procedure di audit che consentano loro di acquisire una ragionevole sicurezza che tutti i danni significativi provocati da frode siano scoperti.

Qualsiasi audit è soggetto al rischio inerente che carenze significative del sistema di controllo interno non vengano individuate, anche se l'audit è stato programmato ed effettuato correttamente. I revisori devono dar prova di particolare vigilanza professionale e di giudizio analitico rigoroso, poiché le frodi comprendono azioni volte a nascondere l'esistenza, come accordi segreti tra più persone, contraffazione di documenti, occultamento o mancata presentazione di documenti, dati o informazioni.

Lo scetticismo professionale è fondamentale. Gli elementi probativi devono essere valutati con spirito critico. Per esempio i revisori devono prestare particolare attenzione:

- agli elementi probativi acquisiti in contraddizione tra di loro;
- alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come elementi probativi; e
- alle condizioni che possono segnalare possibili frodi<sup>24</sup>.

Se un revisore, sulla base del proprio giudizio professionale<sup>25</sup>, ritiene che vi siano indizi di possibili frodi, deve svolgere ulteriori indagini. Può decidere di effettuare prove e verifiche supplementari, e di estendere la parte sottoposta a revisione.

Il revisore può concludere che la possibile frode ha effetti sull'intero sistema o su parti di esso, o ancora che esistano uno o più casi isolati di possibili frodi. In tutti i casi deve reagire rapidamente e informarne le autorità competenti, tenendo conto di tutte le circostanze del o dei casi. Il revisore, sulla base degli elementi probativi riscontrati, deve analizzare la situazione con rigore e precisione, organizzare gli elementi su cui si basano i risultati ottenuti e decidere chi informare.

---

<sup>24</sup> ISA 200, punto A.18.

<sup>25</sup> La definizione di "giudizio professionale" è contenuta nell'ISA 200: "l'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione".

In prima istanza, le persone da informare sono probabilmente quelle preposte alle attività di *governance* dell'organismo sottoposto ad audit, se non vi è motivo di pensare che esse siano coinvolte nel o nei casi. Per quanto riguarda i beneficiari cofinanziati, sono responsabili della *governance* le autorità di gestione o gli organismi intermedi. Altrimenti il revisore deve notificare il o i casi direttamente alle autorità giudiziarie, fatta salva la legislazione nazionale relativa alla riservatezza delle informazioni ottenute durante un audit.

I revisori devono anche informare le autorità nazionali responsabili che devono notificare alla Commissione (OLAF) le irregolarità e i casi di sospetta frode conformemente alle norme settoriali applicabili sulla segnalazione di irregolarità<sup>26</sup>.

### **2.2.2. Ruolo consultivo**

Se un revisore giunge alla conclusione che una possibile frode ha effetti sul sistema di gestione stesso, deve informarne i preposti alle attività di *governance*, a meno che queste persone possano essere coinvolte nella possibile frode. Ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 5, lettera b), dell'RDC, egli deve preparare un parere sulle azioni correttive proposte, se del caso. In questo ambito i revisori possono offrire un contributo fondamentale e i loro pareri saranno particolarmente utili per i preposti alle attività di *governance* al momento di adattare o correggere le misure già adottate, se necessario.

Come si osserva nella sezione 2.1.2, i revisori possono utilizzare i rilievi fatti nel corso degli audit per acquisire conoscenze sul settore e identificare gli elementi principali che consentiranno loro di comprendere meglio le condizioni che generano frodi e i metodi per contrastarle efficacemente. I revisori possono anche fare riferimento alle buone prassi identificate durante gli audit che non hanno mostrato carenze. Possono utilizzare tutti gli "insegnamenti tratti" e condividerli con le parti interessate.

L'attività di consulenza dei revisori può recare un contributo a diversi livelli. Possono offrire un sostegno alle autorità di gestione, agli organismi intermedi e alle autorità di certificazione nello sviluppo di:

- analisi del rischio;
- segnali di avvertimento;
- politica e misure antifrode;
- formazione.

Il sostegno dei revisori tuttavia non deve mettere a repentaglio la loro indipendenza. I revisori non devono far parte del processo decisionale su eventuali documenti che dovranno valutare nel corso dell'audit.

---

<sup>26</sup> Per esempio, per il periodo di programmazione 2007-13, sezione 4 (articoli dal 27 al 36) del regolamento (CE) n. 1828/2006 della Commissione, dell'8 dicembre 2006, che stabilisce modalità di applicazione del regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio recante disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo e sul Fondo di coesione e del regolamento (CE) n. 1080/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio relativo al Fondo europeo di sviluppo regionale, come modificato per il periodo di programmazione 2014-20, articolo 122 dell'RDC.

Le conoscenze acquisite dai revisori devono essere condivise tra i revisori e, se necessario, discusse con la polizia, il sistema giudiziario e i servizi giuridici. Per ulteriori informazioni su questo punto, cfr. il seguente capitolo 4.

### **3. In che modo gli audit delle operazioni contribuiscono a prevenire e individuare le frodi**

Gli audit delle operazioni sono effettuati per acquisire una ragionevole sicurezza in merito alla legalità e alla regolarità delle spese dichiarate alla Commissione. Gli audit devono basarsi su campioni rappresentativi. L'unità di campionamento può essere un'operazione, un progetto all'interno di un'operazione o la richiesta di pagamento avanzata da un beneficiario e dichiarata alla Commissione.

Data la natura degli audit delle operazioni, il contributo di un revisore alla prevenzione delle frodi al momento di effettuare audit sulle operazioni può essere piuttosto limitato. I revisori tuttavia possono identificare specifiche carenze derivanti da tipologie di frodi ricorrenti. Essi possono formulare raccomandazioni per migliorare il sistema, sulla base dei risultati degli audit effettuati sulle operazioni. Ciò rientra quindi nel ruolo del revisore in termini di prevenzione delle frodi.

Gli audit possono anche portare a individuare singoli casi di frode. Ciò rientrerebbe nel ruolo del revisore in termini di individuazione delle frodi.

#### **3.1. Audit delle operazioni e prevenzione delle frodi**

Il regolamento delegato (UE) n. 480/2014 della Commissione fornisce alcuni chiarimenti sul modo in cui svolgere gli audit delle operazioni. In particolare l'articolo 27, paragrafo 5, prevede che qualora i problemi riscontrati appaiano di carattere sistemico e pertanto tali da comportare un rischio per altre operazioni nel quadro del programma operativo, le autorità di audit devono estendere gli audit. Esso è integrato dall'articolo 28, paragrafo 12, ai sensi del quale "qualora siano stati riscontrati casi di irregolarità o un rischio di irregolarità, l'autorità di audit decide sulla base del giudizio professionale se sia necessario sottoporre ad audit un campione complementare di altre operazioni o parti di operazioni non sottoposte ad audit nel campione casuale, in modo da tenere conto degli specifici fattori di rischio individuati".

Pertanto, l'opzione di sottoporre ad audit un campione complementare può fornire un utile strumento all'autorità di audit per contribuire attivamente alla prevenzione delle frodi laddove si sospetti attività fraudolenta.

##### **3.1.1. Ruolo dell'audit**

Al momento di effettuare l'audit delle operazioni, i revisori devono inoltre:

- identificare e valutare tutti i rischi interni ed esterni e le minacce che potrebbero avere effetti negativi sull'ammissibilità della spesa o provocare irregolarità o frode;
- esaminare l'ambiente e il contesto dell'organismo sottoposto ad audit concentrando l'attenzione sulle aree a maggior rischio di frode - anche con



l'esame delle informazioni concernenti le parti interessate e i fornitori - e utilizzando strumenti di analisi del rischio (per esempio Arachne) o simili strumenti IT;

- identificare comportamenti potenzialmente fraudolenti; e
- se necessario, scambiare informazioni con i servizi preposti all'applicazione della legge (per esempio, dipartimenti di polizia, organismi preposti all'applicazione della legge, OLAF, ecc.), conformemente alle norme nazionali, internazionali e dell'UE.

Ciò consente ai revisori di decidere in merito alle potenziali aree di rischio su cui concentrare l'attenzione al momento di effettuare gli audit. Per l'identificazione delle irregolarità i revisori hanno bisogno di tutta la documentazione giustificativa, in modo da trarre conclusioni sulla potenziale esistenza delle frodi. Se necessario, essi devono garantire ulteriori esami, tra cui audit supplementari, per stabilire l'entità del problema, e devono raccomandare le necessarie azioni correttive. I revisori devono riflettere sul presente, ossia sul modo di agire direttamente e immediatamente sulle irregolarità individuate. Per quanto possibile, i revisori devono anche guardare al futuro, e decidere sull'opportunità di proporre e attuare misure di prevenzione al fine di evitare irregolarità in futuro.

I revisori potrebbero inoltre trarre conclusioni sulla prevenzione delle frodi, anche nelle situazioni in cui non sia stata individuata alcuna possibile frode. Ciò può verificarsi quando l'audit delle operazioni, sulla base di un campione, abbia identificato alcune aree di rischio o carenze.

### **3.1.2. Ruolo consultivo**

Il ruolo consultivo dei revisori integra il ruolo dell'audit. Se, al momento di effettuare gli audit sulle operazioni, i revisori identificano buone prassi di prevenzione, essi devono considerare l'opportunità di redigerne un elenco e condividerle con tutte le parti interessate. Coloro che attuano le buone prassi nel lavoro giornaliero spesso non si rendono conto della buona qualità del proprio lavoro ed è pertanto improbabile che le condividano con altri. I revisori possono svolgere un ruolo chiave in questo settore. Effettuando audit multipli, essi hanno un'ampia visione delle buone prassi e devono quindi contribuire a individuarle e condividerle.

I revisori inoltre devono raccomandare azioni correttive allorché individuano qualche problema. Le parti interessate troverebbero molto utile un elenco delle prassi fraudolente individuate nel paese, o in particolari fondi, regioni o imprese, e di eventuali azioni correttive o misure da attuare. Un elenco di questo tipo contribuirebbe a diffondere una conoscenza condivisa basata sugli audit precedenti, anche tra le organizzazioni e le autorità investigative che partecipano al processo giudiziario.

**In Lituania** l'Ufficio nazionale di audit, il servizio speciale di indagini (che si occupa di corruzione) e il servizio di indagini sui reati finanziari (che si occupa di frodi) hanno firmato accordi di cooperazione. Tali organismi si incontrano, discutono temi di interesse comune e condividono informazioni.

I revisori utilizzano sempre la propria esperienza per accrescere il livello di consapevolezza delle frodi.

### **3.2. Audit delle operazioni e individuazione delle frodi**

L'audit delle operazioni si effettua verificando e controllando le operazioni a due livelli: il livello del beneficiario e il livello dell'autorità di gestione /dell'organismo intermedio. Si tratta tipicamente di audit nell'ambito dei quali i revisori possono imbattersi in possibili frodi. I revisori tuttavia svolgono procedure di tipo amministrativo, non penale. La portata del loro potere e della loro autorità è pertanto piuttosto limitata quando si tratta di individuare le specifiche circostanze di una sospetta attività fraudolenta. Inoltre, gli obiettivi fondamentali delle procedure penali e di quelle di audit sono diversi. L'audit delle operazioni è di natura amministrativa e mira a valutare la legalità e la regolarità dell'attuazione di un progetto, mentre la procedura penale intende individuare e/o indagare le operazioni per fornire elementi probativi in merito all'intenzione di commettere una frode.

In altri termini, casi sospetti da cui emergono segnali d'avvertimento devono essere chiariti immediatamente (ossia il più presto possibile) tramite controlli incrociati sulle informazioni disponibili ed effettuando ulteriori controlli. Sulla base del proprio giudizio professionale i revisori decidono quali ulteriori misure adottare. Pertanto devono valutare tutte le circostanze del caso. I revisori devono prestare particolare attenzione alle circostanze relative all'intenzione, poiché l'intenzione è ciò che fa la differenza tra semplici irregolarità e casi di sospetta frode.

#### **3.2.1. Ruolo dell'audit**

Nel programmare gli audit, i revisori potrebbero decidere di effettuare audit mirati delle operazioni sulla base del rischio di frode, al fine di migliorare l'individuazione delle frodi.

**Nel Regno Unito** il Dipartimento del lavoro e delle pensioni (*Department for Work and Pensions, DWP*) ha dispiegato un sistema IT per automatizzare l'interfaccia tra il dipartimento e gli appaltatori. Ciò ha consentito di effettuare controlli automatizzati mediante l'interfaccia e di convalidare le richieste degli appaltatori prima del pagamento, e ha altresì favorito lo svolgimento di ulteriori controlli mirati. Contribuisce perciò a intercettare e prevenire le eventuali richieste irregolari o fraudolente.

Tutte le informazioni raccolte alla chiusura delle indagini interne da parte del DWP vengono analizzate, e successivamente alimentano la creazione di controlli di audit mirati. Tali controlli di audit mirati vengono riesaminati con scadenza periodica tenendo conto di ogni nuovo settore di rischio e del *modus operandi* identificato dalle indagini.

Questi controlli mirati e le piste di controllo mirate possono essere arricchiti con dati esterni per migliorare ulteriormente la prevenzione e l'individuazione delle frodi.

Tale approccio mirato automatizzato ha sostituito il controllo casuale manuale, aumentando sensibilmente i tassi di individuazione delle frodi. Gli audit di campioni casuali raramente individuano attività fraudolenta.

### **3.2.1.1. Preparazione dell'audit**

La preparazione di ciascun audit delle operazioni è molto importante e può includere le seguenti fasi:

- consultazioni con altri revisori che lavorano nello stesso settore;
- ricerca di eventuali violazioni identificate dei controlli esistenti e utilizzo degli strumenti di estrazione dei dati disponibili;
- svolgimento di controlli esterni tramite Internet, dipartimenti governativi e altre fonti di dati disponibili (per esempio Arachne o strumenti IT simili);
- contatti con gruppi e organizzazioni coinvolti nella gestione e nel monitoraggio dell'appalto;
- raccolta di relazioni, osservazioni e pareri disponibili, prodotti da questi gruppi e organizzazioni;
- collegamento con i gruppi responsabili di tutti gli aspetti dell'appalto e delle indagini in materia di frodi;
- sviluppo e aggiornamento delle conoscenze sulle tendenze nel campo delle frodi, gli esiti delle indagini e/o gli eventuali nuovi controlli introdotti, nonché qualsiasi elemento probativo di indicatori di frodi;
- controllo dei rapporti con le altre operazioni.

A seconda della legislazione nazionale e dei controlli che precedono l'audit, i revisori possono prendere in considerazione l'eventualità di effettuare, qualora sussistano gravi preoccupazioni, visite di audit non notificate o con breve preavviso. Essi possono anche discutere i propri piani con un investigatore prima di organizzare l'audit.

La fase di preparazione contribuisce a migliorare la qualità degli audit, poiché aiuta i revisori, che spesso devono rispettare scadenze rigorose, a orientare meglio le ricerche rivolgendo la propria attenzione ai settori principali e/o ad aree a rischio. Le autorità nazionali di audit possono anche fornire indicazioni ai revisori per sostenerli nel loro lavoro.

#### **Esempi di specifici settori d'interesse per un revisore in Irlanda**

- durante le operazioni materiali sul posto, effettuare audit per verificare l'eventuale appropriazione indebita di attivi;
- svolgere un esame ravvicinato delle operazioni che generano reddito, soprattutto se si tratta di reddito in contanti;
- considerare con attenzione gli eventuali segni di collusione o conflitto di interessi nell'aggiudicazione di appalti pubblici;
- verificare eventuali favoritismi o conflitti di interessi nella valutazione delle gare d'appalto;
- considerare con attenzione le eventuali false rivendicazioni avanzate in materia di lavoro dai singoli progetti e più in generale l'eventuale contraffazione di documenti;
- effettuare controlli incrociati sulla possibilità di doppi finanziamenti dell'UE.

### 3.2.1.2. Strumenti

I seguenti documenti elaborati dalla Commissione (compreso l'OLAF) e dagli Stati membri potrebbero rivelarsi utili nell'attività giornaliera di audit:

- COCOF 09/0003/00 del 18 febbraio 2009 - nota informativa sugli indicatori di frodi ai danni del Fondo europeo di sviluppo regionale, del Fondo sociale europeo e del Fondo di coesione;
- raccolta di casi anonimizzati - azioni strutturali;
- guida pratica sui conflitti di interessi nelle procedure di appalti pubblici;
- guida pratica sulle frodi documentali.

Questi documenti descrivono segnali d'avvertimento, tipologie di frodi e misure antifrode che possono essere molto utili al momento di effettuare audit sulle operazioni.

**In Slovacchia** le autorità nazionali hanno redatto liste di controllo per aiutare i revisori nel processo decisionale.

Gli strumenti IT possono rivelarsi preziosi nella preparazione e nello svolgimento degli audit delle operazioni. Nei limiti delle restrizioni giuridiche nazionali concernenti la protezione dei dati, in questa fase si può utilizzare l'analisi dei dati per arricchire il processo di valutazione del rischio, effettuare il controllo incrociato dei dati con altre organizzazioni del settore pubblico o privato e individuare infine le situazioni potenzialmente ad alto rischio. La Commissione offre inoltre uno strumento specifico di estrazione dei dati, denominato Arachne, che può essere utilizzato per individuare operazioni e progetti rischiosi. Anche le autorità di audit possono trarre giovamento da questo strumento di valutazione del rischio.

È possibile che anche gli Stati membri abbiano elaborato strumenti IT adatti alle proprie particolari esigenze oppure che utilizzino basi di dati specifiche.

**In Estonia** si utilizzano basi di dati diverse (per esempio il registro dell'assistenza strutturale, il registro degli appalti pubblici, il registro dell'*e-business*, ecc.) per raccogliere informazioni avvaloranti durante gli audit. Per esempio, è possibile effettuare controlli sul registro dell'assistenza strutturale per individuare eventuali doppi finanziamenti della stessa fattura.

### 3.2.1.3. Fasi da seguire nel caso di sospetta frode

I revisori devono sempre agire entro i parametri della legislazione pertinente e delle istruzioni e norme riconosciute a livello internazionale. Non devono dimenticare i limiti dei propri poteri né i propri obblighi nei confronti dell'organismo sottoposto ad audit, soprattutto per quanto riguarda i diritti di quest'ultimo. Un revisore dev'essere in grado di tracciare una linea di demarcazione tra un audit e un'indagine e di identificare con precisione il momento in cui il sospetto di frode viene chiaramente accertato. A questo punto il caso dev'essere deferito alle autorità nazionali competenti attraverso gli opportuni canali, conformemente alle norme e alle procedure nazionali. Anche la

Commissione dev'essere informata, ai sensi dei regolamenti settoriali sulla segnalazione di irregolarità.

Il ruolo del revisore nell'individuazione di un potenziale caso di frode consiste solo nell'individuare e nel registrare circostanze sospette basate sui fatti accertati dall'audit, compresi i controlli sul posto. In alcuni Stati membri esistono gruppi specifici responsabili delle indagini in questi casi. I revisori devono segnalare le circostanze sospette a questi gruppi, il cui personale deve possedere le competenze professionali adatte a investigare le frodi. Questa fase offre l'occasione di effettuare controlli più accurati o verifiche supplementari sul posto oppure ancora di coinvolgere, se necessario, altre autorità. Alla fine del processo i revisori devono essere in grado di adottare una decisione motivata sull'eventuale esistenza di un'irregolarità e, in caso affermativo, di decidere in merito alle misure finanziarie correttive da applicare. I revisori devono anche essere in grado di decidere se il caso debba essere segnalato alle autorità giudiziarie e se sia necessario aggiornare la Commissione mediante il sistema di gestione delle irregolarità (IMS).

**A Malta** il Dipartimento per l'audit interno e le indagini è competente per gli audit e le indagini amministrative e finanziarie concernenti i fondi dell'UE. Questi due tipi di procedure sono svolti da unità diverse. Se si individua una frode potenziale, le unità di audit trasmettono le relative informazioni all'unità per le indagini finanziarie, per lo svolgimento di ulteriori controlli e indagini.

Dopo aver effettuato tali controlli, l'unità per le indagini finanziarie redige una relazione di indagine finanziaria. Tale documento viene inviato al segretario permanente del ministero, se l'esito dell'indagine finanziaria richiede misure amministrative, e all'Ufficio del procuratore generale, se l'esito dell'indagine finanziaria dimostra l'esistenza di un reato. L'Ufficio del procuratore generale valuta quindi la relazione; se concorda con le conclusioni della relazione, il procuratore generale trasmette la relazione sull'indagine finanziaria alla polizia maltese per l'avvio di un'indagine penale.

**Nel Regno Unito** all'interno del Dipartimento del lavoro e delle pensioni (*Department for Work and Pensions, DWP*) opera un Dipartimento per l'audit interno e le indagini interne. L'audit interno e le indagini interne sono affidati a due gruppi distinti che lavorano in collaborazione.

- Il gruppo preposto all'audit interno è responsabile di garantire con ragionevole sicurezza al DWP e alla Commissione l'effettivo funzionamento dei sistemi di gestione e controllo per il programma operativo FSE.
- Il gruppo preposto alle indagini interne è responsabile di indagare i casi di gravi frodi e abusi interni dell'appaltatore riguardanti il personale e gli appalti, in tutti i settori di competenza del DWP.

I revisori devono essere molto cauti e presentare in maniera obiettiva i fatti relativi ai casi di frode. La relazione non deve mai contenere pareri, solo fatti pertinenti che sia possibile sostenere per mezzo di prove.

### **3.2.2. Ruolo consultivo**

In seguito agli audit delle operazioni, i revisori acquisiscono ampie conoscenze e competenze sull'ambiente, le condizioni e le situazioni in cui possono verificarsi frodi. È estremamente importante condividere tali conoscenze. A tal fine i revisori possono operare a livelli diversi.

- a. I revisori possono avvertire i legislatori se casi di frodi si verificano ripetutamente a causa di scappatoie presenti nella legislazione.
- b. I revisori possono fornire una consulenza per lo sviluppo o l'arricchimento di manuali, orientamenti e documenti utilizzabili dalle parti interessate, tra cui le autorità di gestione e certificazione, le autorità di audit, le unità investigative, le autorità di polizia e giudiziarie.
- c. I revisori possono contribuire a sviluppare una politica di formazione adeguata e opportuni moduli formativi. (Cfr. capitolo 4).

Per esempio la Commissione ha pubblicato numerosi documenti che offrono un sostegno all'individuazione delle frodi, elencati al punto 3.2.1 (b) del presente manuale. Essi contengono raccomandazioni e linee guida generali e riflettono le migliori prassi adottate dagli Stati membri e dalla Commissione. I documenti potrebbero essere adattati per essere adeguati a procedure e contesti nazionali. Alla luce dell'esperienza maturata sul campo, i revisori possono offrire un prezioso contributo a questo processo di adattamento. Il contenuto di questi documenti nazionali potrebbe poi essere ampiamente divulgato tra il personale potenzialmente coinvolto nell'individuazione delle frodi.

Più in generale, l'esperienza derivante dagli audit dovrebbe essere tenuta presente nell'elaborazione di linee guida procedurali, nella programmazione delle attività di audit o nella formazione del personale di audit.

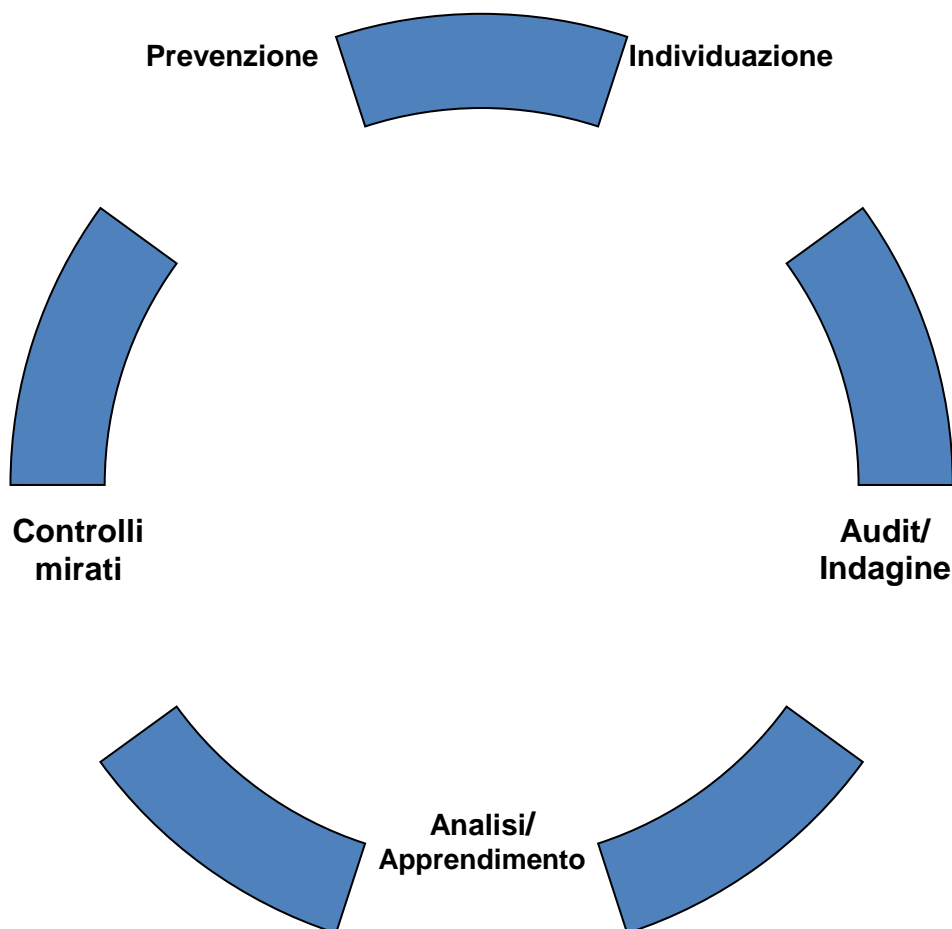
La stesura di elenchi delle pratiche fraudolente individuate dalle autorità nazionali di audit e la preparazione di un repertorio potrebbero rivelarsi estremamente utili per tutte le parti interessate. L'individuazione efficace delle frodi risulterà più facile qualora si condividano le spiegazioni dei metodi in base ai quali vengono elaborate le informazioni relative ai casi indagati. Le fasi di questa elaborazione possono comprendere l'elaborazione delle informazioni iniziali, l'identificazione dei segnali di avvertimento, l'identificazione di comportamenti potenzialmente fraudolenti, le misure adottate dai revisori/ investigatori, i risultati del caso e le sanzioni applicate. La condivisione di queste informazioni può contribuire anche a migliorare la coerenza delle decisioni professionali adottate dai revisori nella loro attività quotidiana.

Il sistema potrebbe essere reso più efficiente realizzando piattaforme strutturate che consentano la condivisione di idee, informazioni, esperienze e conoscenze tra tutte le parti interessate. Queste riunioni professionali potrebbero offrire l'occasione per elaborare e condividere periodicamente le esperienze di audit.

## 4. Formazione specifica per la prevenzione e l'individuazione delle frodi

La formazione è fondamentale per consentire ai revisori di sviluppare le proprie competenze in materia di prevenzione e individuazione delle frodi. Occorre perciò prestare particolare attenzione a questo aspetto. La formazione dev'essere scrupolosamente adattata alle concrete esigenze dei revisori, tenendo conto degli obblighi e dei limiti del loro ruolo.

La formazione dev'essere inquadrata nel seguente processo:



Questo processo dà luogo a un ciclo in cui gli insegnamenti tratti dall'analisi di audit/indagini vengono utilizzati per creare controlli mirati e controlli di audit mirati che contribuiscono alla prevenzione e all'individuazione.

I revisori devono essere pienamente consapevoli delle proprie responsabilità in materia di prevenzione e individuazione delle frodi. Essi devono intraprendere una formazione iniziale per migliorare la consapevolezza in materia di frodi, seguita da corsi di aggiornamento periodici. La formazione iniziale potrebbe assumere la forma di una presentazione svolta dall'autorità o dal gruppo di indagine sulle frodi o ancora da revisori

esperti oppure mediante l'apprendimento elettronico. La logica di questi interventi è quella di garantire la condivisione delle esperienze tra le parti interessate e, in particolare, tra investigatori e revisori esperti da un lato e il nuovo personale dall'altro. Grazie ai corsi di aggiornamento periodici, le conoscenze e la consapevolezza verranno tenute aggiornate alla luce dell'evoluzione delle frodi.

#### **4.1. Formazione di base per i nuovi revisori**

La formazione di base per il nuovo personale delle autorità di audit deve concentrarsi su attività di formazione di base rivolte alla consapevolezza in materia di frodi, estendendosi ai seguenti aspetti:

- definizioni di frode;
- la frode nelle norme internazionali in materia di audit, comprese le specificità dell'audit nel settore pubblico;
- guida e regolamenti dell'UE in materia di frodi;
- il ruolo dell'OLAF; e
- esempi di frodi nei progetti cofinanziati dall'UE.

In particolare, la formazione deve concentrarsi sui seguenti settori:

- quadro nazionale e dell'UE per la lotta antifrode, comprendente: il concetto di frode, le parti interessate a livello UE e nazionale, i poteri di ciascun attore e, in particolare, l'entità e il limite dei poteri di un revisore, la differenza tra i poteri dei revisori e quelli degli investigatori, gli obblighi dei revisori di segnalare le frodi;
- conoscenze generali sul ciclo antifrode e sulle questioni relative alle frodi, comprendenti: le quattro fasi principali del ciclo antifrode (prevenzione, individuazione, indagine/azione giudiziaria, recupero/sanzioni), il ruolo di ciascuna parte interessata, gli effetti, gli impatti e le conseguenze della frode.

#### **4.2. Formazione continua**

La formazione continua è necessaria per garantire che i revisori mantengano un livello costante di vigilanza nei confronti delle frodi. Inoltre, le tipologie di frode mutano nel tempo ed è quindi importante che i revisori ricevano informazioni aggiornate.

Nel caso di modifiche significative del quadro giuridico è importante anche organizzare attività di formazione specifica per i revisori già attivi. L'attuazione del nuovo quadro giuridico 2014-20 impone alle autorità nazionali di organizzare attività di formazione specifiche per questo nuovo quadro legislativo e procedurale. In particolare i nuovi obblighi, in base ai quali i revisori devono esaminare e valutare le misure antifrode varate dalle autorità di gestione secondo una valutazione del rischio di frode, esigono che i revisori amplino e approfondiscano le proprie competenze e conoscenze in materia di frodi.



Le autorità di audit potrebbero rivolgersi alla Commissione, che intende fornire un sostegno iniziale mirato, se necessario, per assistere gli Stati membri nell'attuazione dell'articolo 125, paragrafo 4, lettera c), dell'RDC e della nota orientativa "*Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures*" (Valutazione del rischio di frode e misure antifrode efficaci e proporzionate)<sup>27</sup>.

Il personale operante nel settore degli appalti pubblici, oppure nei settori tecnico, dello sviluppo economico, dell'istruzione, ecc., deve seguire attività di formazione sistematiche distinte.

Pertanto sono necessari corsi di aggiornamento periodici. Occorre anche organizzare una formazione specifica che approfondisca alcune delle tematiche principali.

**In Estonia** i revisori dell'autorità di audit facente capo al ministero delle Finanze hanno partecipato anche a numerosi corsi di formazione speciale in materia di individuazione e prevenzione delle frodi, tra cui:

- rischi di frodi esterne e organizzative;
- valutazione dell'integrità dei dati;
- tecniche di intervista e di interrogatorio;
- valutazione del rischio di corruzione;
- segnali di avvertimento; e
- studi di casi.

Grazie a seminari e conferenze che riuniscono le parti interessate di diverse organizzazioni, è altresì possibile garantire un'adeguata vigilanza e conoscenze aggiornate.

**In Ungheria** il Servizio di coordinamento antifrode organizza eventi professionali periodici per il personale responsabile della gestione delle irregolarità che interessano le azioni strutturali. Vengono organizzati workshop e conferenze per favorire l'introduzione delle migliori prassi, lo scambio di esperienze e la presentazione di eventuali modifiche a livello giuridico. I rappresentanti delle autorità competenti per le indagini giudiziarie e delle organizzazioni di audit amministrativo dell'Ungheria e di altri Stati membri sono invitati a tenere presentazioni a seconda del tema della conferenza.

### **Formazione in Lituania**

La formazione per i revisori in Lituania è incentrata sul miglioramento dello scetticismo professionale, tra cui:

- consolidamento delle conoscenze generali (ISA, ISSAI, ecc.);
- consapevolezza in materia di corruzione e frodi; e
- appalti pubblici.

---

<sup>27</sup> Cfr. la sintesi della nota orientativa EGESIF-14-0021-00.

La formazione deve concentrarsi sui seguenti settori:

- le principali aree di rischio, che comprendono:
  - il settore economico;
  - i fondi;
  - l'area geografica, ecc.

**Esempi delle questioni da considerare al momento di aggiudicare appalti a sostegno del reinserimento di persone svantaggiate nell'ambito del programma del Fondo sociale europeo (Dipartimento del lavoro e delle pensioni del Regno Unito)**

- elevate prestazioni dell'appalto;
- picchi di prestazione;
- regimi di incentivi/ricompense/bonus per i dipendenti e i consulenti dell'appaltatore;
- pagamenti di incentivi ai partecipanti;
- gran numero di denunce; e
- ogni altro settore di interesse identificato dai controlli che precedono l'audit / dalle consultazioni.

- segnali di avvertimento o indicatori di frodi che consentirebbero di individuare potenziali casi di frode o carenze del sistema; esempi di segnali di avvertimento sono elencati nell'allegato 4;
- strumenti utilizzabili per individuare le frodi, tra cui basi di dati, strumenti di valutazione come Arachne o simili strumenti IT;
- comportamento da adottare e procedura corretta da seguire nel caso di sospetta frode;

**A Malta** ai revisori si forniscono le seguenti raccomandazioni in relazione al comportamento:

- assumere un atteggiamento non minaccioso per convincere l'organismo sottoposto ad audit a fornire informazioni utili;
- emettere giudizi equi e non cercare di ottenere informazioni con l'inganno;
- adeguarsi alle diverse personalità e circostanze e comunicare nella lingua dell'intervistato;
- adottare un approccio imparziale, sulla base dei fatti attinenti al caso di sospetta frode, non di pareri espressi a riguardo.

- cooperazione con le autorità di gestione, gli organismi intermedi e le autorità di certificazione e i servizi preposti all'applicazione della legge, anche per quanto riguarda lo scambio di informazioni.

Potrebbe essere utile redigere un dossier dedicato alla formazione, che includa campioni di richieste di pagamento e documenti giustificativi per settori di attività sovvenzionati, e nel quale si mettano in evidenza i segnali di avvertimento. Ciò consentirebbe ai nuovi revisori di acquisire esperienze utili durante la formazione, sulla base dei precedenti audit delle operazioni.

### **4.3. Contribuire alla formazione delle altre parti interessate**

I revisori che hanno esperienza nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi possono anche essere coinvolti nella divulgazione delle loro conoscenze tra le autorità di gestione o di certificazione e altre parti interessate che partecipano alla lotta antifrode nell'ambito dei Fondi strutturali e di investimento.

## Conclusioni

La responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi spetta alle autorità di gestione<sup>28</sup>. Tuttavia, il successo della lotta antifrode dipende da una combinazione di sforzi delle autorità di gestione e di certificazione, dei revisori e di altre parti interessate. Ciascun anello della catena deve svolgere il proprio ruolo nella tutela degli interessi finanziari dell'UE.

I revisori possono svolgere un ruolo importante nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi a livelli diversi. Le raccomandazioni formulate dai revisori per rafforzare i sistemi di gestione e di controllo avranno, nella maggior parte dei casi, effetti positivi sulla prevenzione delle frodi. Tra i doveri del revisore vi è specificamente quello di controllare l'attuazione dell'articolo 125, paragrafo 4, lettera c), dell'RDC (ai sensi del quale gli Stati membri devono istituire misure antifrode efficaci e proporzionate). Infine, ma non per questo meno importante, i revisori devono anche rilevare qualsiasi sospetto di frode e segnalarlo alle autorità competenti.

Il presente manuale si basa sulle esperienze degli Stati membri e intende sostenere lo scambio di buone prassi tra i revisori di tutti gli Stati membri, pur non essendo esaustivo. Il manuale può anche essere utile alle autorità di gestione e di certificazione per favorire una migliore comprensione dell'ausilio che possono ricevere dai revisori nell'elaborazione di misure, politiche o strategie antifrode.

I potenziali contributi chiave dei revisori alla prevenzione e individuazione delle frodi durante gli audit del sistema o gli audit delle operazioni concernenti i Fondi strutturali e di investimento europei sono sintetizzati nella tabella figurante nell'allegato 5.

---

<sup>28</sup> Cfr. l'articolo 72, lettera h), e l'articolo 125, paragrafo 4, lettera c), dell'RDC.

# Allegato 1 - Principali disposizioni giuridiche dell'UE per i revisori

## Regolamento finanziario (n. 966/2012 del 25 ottobre 2012)

### Articolo 59: Gestione concorrente con gli Stati membri

[...]

2. Nell'ambito dell'espletamento delle funzioni connesse all'esecuzione del bilancio, gli Stati membri adottano tutte le misure necessarie, comprese misure legislative, regolamentari e amministrative, per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione, vale a dire:

(a) assicurano che le azioni finanziate a titolo del bilancio siano eseguite effettivamente e correttamente e in conformità della normativa settoriale applicabile, e a tal fine designano conformemente al paragrafo 3 e sorvegliano gli organismi responsabili della gestione e del controllo dei fondi dell'Unione;

(b) prevencono, individuano e rettificano le irregolarità e le **frodi**.

Al fine di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione, nel rispetto del principio di proporzionalità e in conformità del presente articolo nonché della normativa settoriale pertinente, gli Stati membri effettuano controlli ex ante ed ex post, compresi, se opportuno, controlli sul posto su campioni di operazioni rappresentativi e/o basati sul rischio. Essi recuperano inoltre i fondi versati indebitamente e, se necessario, avviano azioni legali.

[...]

5. Gli organismi designati a norma del paragrafo 3 trasmettono alla Commissione, entro il 15 febbraio dell'esercizio successivo, la seguente documentazione:

(a) i rispettivi **conti relativi alle spese** che sono state sostenute, durante il pertinente periodo di riferimento quale definito nella normativa settoriale, per l'esecuzione dei loro compiti e che sono state presentate alla Commissione a fini di rimborso. Tali conti includono i prefinanziamenti e gli importi per i quali sono in corso o sono state completate procedure di recupero. Essi sono corredati di una **dichiarazione di gestione** la quale conferma che, secondo i responsabili della gestione dei fondi:

(i) le **informazioni** sono presentate correttamente, complete ed esatte;

(ii) le **spese** sono state effettuate per le finalità previste, quali definite nella normativa settoriale;

(iii) i **sistemi di controllo** predisposti offrono le necessarie garanzie quanto alla legittimità e regolarità delle operazioni sottostanti;

(b) un **riepilogo annuale** delle relazioni finali di revisione contabile e dei controlli effettuati, comprese un'analisi della natura e della portata degli errori e delle carenze individuati nei sistemi, come anche le azioni correttive avviate o programmate.

I conti di cui alla lettera a) del primo comma e il riepilogo di cui alla lettera b) del primo comma sono corredati del parere di un **organismo di revisione contabile indipendente** elaborato conformemente alle pertinenti **norme internazionalmente riconosciute**. Detto parere accerta se i **conti** forniscono un **quadro fedele**, se le spese per le quali la Commissione ha chiesto il **rimborso** sono **legali e regolari** e se i **sistemi di controllo** istituiti **funzionano correttamente**. Il parere riferisce altresì se l'esercizio di revisione contabile mette in dubbio le asserzioni contenute nella **dichiarazione di gestione** di cui alla lettera a) del primo comma.

### **Regolamento (UE) n. 1303/2013 del 17 dicembre 2013 recante disposizioni comuni ("RDC")**

#### Articolo 122 - Sistemi di gestione e controllo - responsabilità degli Stati membri

[...]

2. Gli Stati membri prevencono, individuano e correggono le irregolarità e [...] informano la Commissione delle irregolarità<sup>29</sup>[...] e la informano sui progressi significativi dei relativi procedimenti amministrativi e giudiziari.

#### Articolo 125- Funzioni dell'autorità di gestione

4. Per quanto concerne la gestione finanziaria e il controllo del programma operativo, l'autorità di gestione:

[...]

(c) istituisce **misure antifrode** efficaci e proporzionate, tenendo conto dei rischi individuati;

#### Articolo 127- Funzioni dell'autorità di audit

1. L'autorità di audit garantisce lo svolgimento di attività di audit sul corretto **funzionamento del sistema di gestione e controllo** del programma operativo e su un campione adeguato di operazioni sulla base delle **spese dichiarate**. I controlli di audit cui sono sottoposte le spese dichiarate si basano su un campione rappresentativo e, come regola generale, su un metodo di campionamento statistico.

[...]

3. L'autorità di audit si assicura che il lavoro di audit tenga conto degli **standard riconosciuti a livello internazionale in materia**.

[...]

5. L'autorità di audit prepara:

(a) un **parere di audit** a norma dell'**articolo 59, paragrafo 5**, secondo comma, del regolamento finanziario;

---

<sup>29</sup> Gli atti delegati e gli atti di esecuzione sulla segnalazione delle irregolarità sono in fase di preparazione.

(b) una **relazione di controllo** che evidenzi le principali risultanze delle attività di audit svolte a norma del paragrafo 1, comprese le carenze riscontrate nei **sistemi di gestione e di controllo** e le azioni correttive proposte e attuate.

Nel caso in cui si applichi un sistema comune di gestione e controllo a più programmi operativi, le informazioni di cui al primo comma, lettera b), possono essere raggruppate in una relazione unica.

6. Al fine di garantire condizioni uniformi di esecuzione del presente articolo, la Commissione adotta **atti di esecuzione** per stabilire i modelli per la strategia di audit, il parere di audit e la relazione di controllo. Tali atti di esecuzione sono adottati secondo la procedura consultiva di cui all'articolo 150, paragrafo 2.

7. Alla Commissione è conferito il potere di adottare **atti delegati** conformemente all'articolo 149 riguardo all'ambito e ai contenuti degli audit relativi alle operazioni e ai conti, nonché la metodologia per la selezione del campione di operazioni di cui al paragrafo 1 del presente articolo.

8. Alla Commissione è conferito il potere di adottare **atti delegati** conformemente all'articolo 149 riguardo alle norme dettagliate sull'uso dei dati raccolti durante gli audit effettuati da funzionari della Commissione o da rappresentanti autorizzati della Commissione.

#### Articolo 148 - Proporzionalità in materia di controllo dei programmi operativi

1. Le operazioni per le quali la spesa totale ammissibile non supera 200 000 EUR per il FESR e il Fondo di coesione, 150 000 EUR per il FSE o 100 000 EUR per il FEAMP non sono soggetti a più di un audit da parte dell'autorità di audit o della Commissione prima della presentazione dei bilanci in cui sono incluse le spese finali dell'operazione completata. Altre operazioni non sono soggette a più di un audit per periodo contabile da parte dell'autorità di audit o della Commissione prima della presentazione dei bilanci in cui sono incluse le spese finali dell'operazione completata. Le operazioni non sono soggette a un audit da parte della Commissione o dell'autorità di audit in qualsiasi anno, se è già stato svolto un audit durante quello stesso anno, da parte della Corte dei conti europea, posto che i risultati dei lavori di audit eseguiti dalla Corte dei conti europea per tali operazioni possano essere utilizzati dall'autorità di audit o dalla Commissione al fine di ottemperare ai loro rispettivi compiti.

[...]

4. **In deroga al paragrafo 1**, l'autorità di audit e la Commissione possono effettuare audit relativi alle operazioni qualora da una valutazione del rischio o da un audit effettuato dalla Corte dei conti europea emerga un rischio specifico di irregolarità o di **frode**, qualora vi siano prove che facciano presumere gravi carenze nell'efficace funzionamento del sistema di gestione e controllo del programma operativo interessato e durante il periodo di cui all'articolo 140, paragrafo 1. La Commissione può, al fine di

valutare il lavoro di un'autorità di audit, esaminare la pista di controllo dell'autorità di audit o partecipare ai controlli sul posto dell'autorità di audit e può, ove necessario, conformemente agli standard internazionalmente riconosciuti, allo scopo di ottenere garanzie in merito all'efficace funzionamento dell'autorità di audit, effettuare audit relativi alle operazioni.



## **Allegato 2 - Elenco dei sette criteri di valutazione ai sensi del requisito fondamentale n. 7: efficace attuazione di misure antifrode proporzionate**

### 7.1 Effettuare una valutazione del rischio di frode

Prima di cominciare l'attuazione del programma, le autorità di gestione devono effettuare una valutazione dell'impatto e della probabilità dei rischi di frode per i processi fondamentali nell'attuazione dei programmi operativi. Idealmente, la valutazione del rischio di frode dovrebbe essere ripetuta ogni anno o ogni due anni, a seconda dei livelli di rischio. I risultati della valutazione del rischio di frode devono essere approvati dai dirigenti di grado superiore dell'autorità di gestione.

7.2 Le misure antifrode devono articolarsi intorno ai quattro elementi principali del ciclo antifrode: prevenzione, individuazione, correzione e azione giudiziaria.

7.3 Misure preventive adeguate e proporzionate, adattate alle specifiche situazioni.

Queste misure devono essere adottate per ridurre a livello accettabile il rischio residuo di frode. (Esse possono comprendere il mandato della missione, un codice di condotta, il tono delle comunicazioni dei dirigenti di grado superiore, l'attribuzione delle responsabilità, la formazione e le azioni adottate per accrescere il livello di consapevolezza, l'analisi dei dati e conoscenze aggiornate dei segnali di avvertimento e degli indicatori di frodi).

7.4 Esistenza ed efficace attuazione di adeguate misure di individuazione dei segnali di avvertimento.

7.5 Esistenza di misure adeguate qualora vengano individuati casi di sospetta frode.

Queste misure garantiscono precisi meccanismi di segnalazione per i sospetti di frode e per il controllo delle carenze, per cui è necessario un adeguato coordinamento con l'autorità di audit, le autorità investigative competenti degli Stati membri, la Commissione e l'OLAF.

7.6 Procedure adeguate di follow up per il recupero potenziale dei fondi UE spesi in maniera fraudolenta.

7.7 Procedure adeguate di follow up per la revisione di processi, procedure e controlli connessi a frodi potenziali o effettivamente commesse.

È necessario predisporre procedure di follow up per la revisione di processi, procedure e controlli connessi a frodi potenziali o effettivamente commesse; tali procedure devono servire per le successive revisioni della valutazione del rischio di frode.

## **Allegato 3 - Esempio di piano di risposta alle frodi elaborato da un'autorità nazionale**

È riportato di seguito un esempio di piano di risposta alle frodi elaborato dall'autorità di audit del FESR in Irlanda.

### **1. Introduzione e definizione di frode**

1.1 Questo "piano di risposta alle frodi" è stato elaborato come guida procedurale per il personale dell'autorità di audit del FESR con l'obiettivo di garantire un'azione tempestiva ed efficace qualora vengano identificati tentativi di frode o frodi nell'esercizio delle nostre funzioni istituzionali stabilite dall'articolo 62 del regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio.

1.2 In quanto unità operante all'interno del ministero della Spesa pubblica e delle riforme, l'autorità di audit del FESR è vincolata alla politica di tolleranza zero nei confronti delle frodi, introdotta dal ministero.

1.3 L'articolo K.3 del trattato dell'Unione europea sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee definisce "frode" in materia di spese, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa:

- *"all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua il percepimento o la ritenzione illecita di fondi provenienti dal bilancio generale delle Comunità europee o dai bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse;*
- *alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto;*
- *alla distrazione di tali fondi per fini diversi da quelli per cui essi sono stati inizialmente concessi".*

### **2. Norme internazionali in materia di audit**

2.1 Ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 1303/2013, l'autorità di audit si assicura che il lavoro di audit tenga conto degli standard riconosciuti a livello internazionale. Ai sensi del punto 4 dell'ISA 240, sulle responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio, la responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi compete sia ai responsabili delle attività di *governance* dell'impresa, sia alla direzione.

2.2 Ai sensi del paragrafo 8 della stessa ISA, il revisore è responsabile di mantenere lo scetticismo professionale durante tutto il corso dell'audit concernente le frodi.

### **3. Segnalazione iniziale e valutazione delle frodi**

3.1 Qualora i revisori del FESR, nel corso del proprio lavoro, identifichino ciò che a loro avviso costituirebbe una potenziale frode, devono segnalarlo immediatamente al

proprio superiore gerarchico (solitamente il dirigente preposto all'audit) che deve a sua volta informarne prontamente il dirigente dell'autorità di audit del FESR.

3.2 Il dirigente preposto all'audit / dirigente dell'autorità di audit del FESR deve segnalare immediatamente la frode o il sospetto di frode al dirigente dell'audit interno o all'amministratore delegato (o una figura omologa) dell'organismo sottoposto ad audit.

3.3 I superiori gerarchici non devono intraprendere indagini preliminari fino a quando i sospetti non siano stati segnalati all'audit interno /all'amministratore delegato dell'organismo sottoposto ad audit e quest'ultimo non abbia espresso il proprio parere. Occorre assolutamente evitare che tali indagini pregiudichino le indagini successive o inquinino le prove.

3.4 A seconda dell'organismo sottoposto ad audit e del suo piano di risposta alle frodi, il dirigente dell'audit interno o l'amministratore delegato deve offrire la propria consulenza in merito a un'indagine fattuale iniziale - interna o esterna - tesa a determinare se sussista il ragionevole sospetto che una frode sia stata effettivamente commessa. Questo tipo di indagine fattuale dev'essere condotta discretamente e il più tempestivamente possibile non appena sia emerso il sospetto.

3.5 Se l'indagine preliminare rileva che, pur non essendo state commesse né tentate frodi, i controlli interni erano carenti, tale circostanza dev'essere inclusa tra i risultati della relazione di audit del sistema o di audit delle operazioni. Occorre inoltre raccomandare ai dirigenti di riesaminare i propri sistemi di controllo per garantirne l'adeguatezza e l'efficacia.

#### **4. Fase di comunicazione formale**

4.1 Se l'indagine preliminare conferma il sospetto che una frode sia stata commessa o tentata, i dirigenti dell'organismo sottoposto ad audit devono aver cura che tutta la documentazione originale (compresa quella elettronica) sia conservata in un luogo sicuro per ulteriori indagini. Tale misura è necessaria per scongiurare la perdita di elementi probativi, che potrebbero risultare essenziali per corroborare successive azioni disciplinari o giudiziarie.

4.2 Il dirigente preposto all'audit deve anche preparare una breve nota sugli elementi probativi risultanti dall'opera dell'autorità di audit del FESR che ha identificato la frode. Tale nota dev'essere immediatamente trasmessa al dirigente dell'audit interno /all'amministratore delegato dell'organismo sottoposto ad audit e all'autorità di gestione del programma. Le informazioni da includere in questa nota comprendono:

- una breve descrizione delle circostanze relative alla sospetta frode,
- metodi grazie ai quali è stata scoperta,
- valore approssimativo,
- il o i nomi della o delle persone sospettate.

4.3 Qualora la frode sia stata perpetrata all'esterno, il dirigente del FESR preposto all'audit deve invitare i dirigenti dell'organismo sottoposto ad audit a informare altri dipartimenti governativi /organismi interessati o potenzialmente colpiti.

4.4 Il personale dell'autorità di audit del FESR non deve intraprendere ulteriori iniziative in merito all'indagine sulla frode o ad altri procedimenti legali, in quanto la responsabilità principale per l'individuazione delle frodi spetta ai responsabili delle attività di *governance* dell'impresa e alla direzione.

4.4 Se possibile, e per garantire progressi in relazione al rispetto delle scadenze statutarie per la segnalazione previste dalla Commissione europea, l'audit delle operazioni o dei sistemi deve continuare. Tuttavia, la o le persone facenti parte dell'organismo sottoposto ad audit, sospettate di essere coinvolte nella frode, non devono fornire ulteriore assistenza al personale dell'autorità di audit del FESR; si dovrà chiedere alla direzione dell'organismo sottoposto ad audit di inviare altri funzionari.

## **5. Risultati dell'indagine interna**

5.1 Durante l'indagine interna dell'organismo sottoposto ad audit, l'autorità di audit del FESR deve mantenere i contatti con il dirigente dell'audit interno /l'amministratore delegato e garantire che essi informino immediatamente l'autorità di audit del FESR in merito ai risultati dell'indagine interna.

5.2 Qualora venga dimostrata l'esistenza di una frode, occorre registrare sinteticamente tale circostanza nella bozza di relazione di audit delle operazioni o dei sistemi, includendo una stima della frode rispetto all'importo della spesa totale pubblica /ammissibile dichiarata, insieme all'elemento cofinanziato dal FESR. Nell'ambito della procedura di segnalazione in contraddittorio, la direzione dell'organismo sottoposto ad audit dev'essere invitata a presentare osservazioni sull'individuazione della frode.

5.3 Qualora le osservazioni presentate in contraddittorio confermino l'esistenza della frode, le risultanze della bozza devono essere formalizzate nella relazione finale di audit dei sistemi o delle operazioni; occorre inoltre formulare una valutazione sulla frode comprensiva dell'importo cofinanziato. La relazione finale di audit dei sistemi o delle operazioni deve inoltre raccomandare all'autorità di gestione del programma di compilare una relazione di irregolarità per l'OLAF.

5.4 Se l'indagine interna conferma che, pur non essendo state commesse né tentate frodi, i controlli interni erano carenti, tale circostanza dev'essere inclusa tra i risultati della relazione di audit del sistema o delle operazioni. Occorre inoltre raccomandare ai dirigenti di riesaminare i propri sistemi di controllo per garantirne l'adeguatezza e l'efficacia.

## **6. Collegamento con An Garda Síochána (polizia nazionale irlandese)**

6.1 Prima dello svolgimento dell'indagine interna, l'autorità di audit del FESR deve invitare i dirigenti dell'organismo sottoposto ad audit a informare An Garda Síochána di tutti i casi di sospetta frode, al fine di favorire un tempestivo ed efficace svolgimento delle indagini nei casi di sospetta frode.

## **7. Altre segnalazioni**

7.1 Una volta avuta la conferma che è stata commessa una frode, se quello coinvolto è un organismo pubblico (ossia un organismo che riceve il 50% dei suoi finanziamenti dallo Stato), l'autorità di audit del FESR deve invitare l'organismo a segnalare la frode al controllore e revisore generale (la massima istituzione di audit in Irlanda).

7.2 Se l'organismo sottoposto ad audit ha ricevuto il finanziamento interessato dalla frode nell'ambito di uno dei programmi operativi dei NSRF (quadri di riferimento strategico nazionali) ed esiste un organismo intermedio nella fase successiva della catena gerarchica, l'organismo sottoposto ad audit dev'essere invitato a informare l'organismo intermedio in merito alla frode.

7.3 Se l'organismo sottoposto ad audit dispone di un comitato di audit, dev'essere invitato ad informare il comitato di audit in merito alle circostanze della frode e a richiedere la consulenza/approvazione del comitato per qualsiasi azione disciplinare o di follow up.

## **8. Recupero delle perdite**

8.1 Una volta che la frode (sulla spesa dichiarata alla Commissione europea) sia stata quantificata e menzionata nella relazione finale di audit dei sistemi o delle operazioni, la relazione dev'essere inviata in copia all'autorità di certificazione del programma che includerà l'episodio di frode nell'allegato XI - Dichiarazione di recupero e annullamento, preparata il 31 marzo di ogni anno.

8.2 L'autorità di certificazione del programma dovrà garantire che l'importo totale pubblico e ammissibile della frode, di cui è stata segnalata l'irregolarità, venga recuperato dal programma o dall'organismo sottoposto ad audit.

8.3 Ogni ulteriore perdita derivante dalla frode che non interessi l'operazione cofinanziata sottoposta ad audit non dev'essere oggetto di follow up da parte dell'autorità di audit del FESR. Tutto ciò rientra nella sfera di competenza della direzione dell'organismo sottoposto ad audit.

## **9. Azione di follow up**

9.1 A seguito di ogni indagine su frodi interne, l'autorità di gestione dev'essere invitata a riesaminare i sistemi vigenti, presso l'organismo interessato, per valutare il potenziale di rischi sistemici. Il riesame deve riguardare le disposizioni vigenti in merito al rischio di frode per determinare le eventuali azioni necessarie a rafforzare i controlli e pertanto a ridurre il rischio di altre frodi in futuro. L'autorità di audit del FESR dev'essere informata in merito a eventuali impatti sistemici.

9.2 Se esiste un rischio potenziale di irregolarità e frodi sistemiche, l'autorità di audit del FESR deve ricorrere alle procedure concordate con l'autorità di gestione per il follow up di errori sistemici.

## **10. Come far fronte alle richieste di informazioni da parte dei media e di altri soggetti**

10.1 Il personale dell'autorità di audit del FESR non deve discutere aspetti dell'indagine sulle frodi con i media né con altri soggetti, perché ciò potrebbe mettere fortemente a repentaglio future azioni disciplinari o procedimenti penali.

10.2 Tutte le richieste di informazioni avanzate dai media su casi di sospetta o effettiva frode devono essere trasmesse al dirigente dell'audit interno o all'amministratore delegato dell'organismo sottoposto ad audit.

10.3 Il personale dell'autorità di audit del FESR non deve comunicare dettagli della frode a persone non ufficialmente partecipanti all'indagine.

## **Allegato 4 - Esempi di segnali di avvertimento ("red flag") di cui tener conto durante gli audit delle operazioni per il programma FSE**

Questi esempi sono stati forniti dal DWP del Regno Unito:

1. elevate prestazioni / risultati;
2. alti livelli di spese di rappresentanza (vigilare su spese specifiche di un membro del personale o di particolari dipendenti);
3. picchi di prestazione in un'area geografica o specifici di un soggetto o gruppi di dipendenti;
4. regimi di incentivi/ricompense/bonus per i dipendenti dell'appaltatore;
5. pagamenti di incentivi (tra cui voucher) ai partecipanti;
6. controlli finanziari insufficienti, anche su piccole spese in contanti, voucher, pagamenti di bonus e spese di viaggio;
7. gran numero di denunce da parte dei partecipanti;
8. gran numero di persone che partecipano al programma per brevi periodi e poi ottengono un posto di lavoro (vigilare sul coinvolgimento di specifici appaltatori e/o membri del personale interno: ciò potrebbe essere indizio di una potenziale collusione);
9. gran numero di collocazioni presso lo stesso datore di lavoro;
10. elementi probativi di pratiche disoneste;
11. elementi probativi di controlli carenti prima dell'assunzione per i dipendenti degli appaltatori (rischio potenziale di assumere personale con precedenti penali per frode);
12. picchi di prestazione in un'area geografica o per i dipendenti di uno specifico appaltatore;
13. preoccupazioni di ordine culturale, soprattutto quando la cultura sembra incline ad accettare rischi e a proporsi traguardi particolarmente ardui, e quando le pratiche disoneste siano tollerate dalla direzione;

14. intenso avvicendamento del personale o spostamento dei responsabili degli appalti da un appaltatore a un altro;
15. difficoltà di ottenere informazioni, per motivi quali l'indisponibilità delle informazioni stesse, oppure il fatto che esse si trovino altrove, o presso il contabile, oppure siano andate distrutte accidentalmente o smarrite;
16. scarsa qualità dei fascicoli dei partecipanti, indizio di ridotta conformità;
17. errori di ortografia, date erronee o date di nascita sbagliate;
18. numeri di previdenza sociale, altri riferimenti e numeri di telefono in forma errata;
19. documenti in bianco già firmati;
20. rapporti generici sui partecipanti;
21. firme o calligrafie simili;
22. timbri del datore di lavoro simili;
23. rilevamento di incoerenze o non conformità, razionalizzate come norma, oppure accettate come metodo di lavoro che ha ricevuto il sostegno della direzione.



## Allegato 5 - Tabella dei potenziali contributi dei revisori alla prevenzione e all'individuazione delle frodi negli audit del sistema e delle operazioni

(Non esaustivo)

Ruolo dei revisori	Prevenzione delle frodi	Individuazione delle frodi
<b>Audit del sistema</b>  <i>Ruolo dell'audit</i>    <i>Ruolo consultivo</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ verifica delle misure antifrode esistenti;</li> <li>▪ verifica della risposta dell'autorità di gestione alle frodi individuate;</li> <li>▪ preparazione dei segnali di avvertimento per il rischio di frode.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ identificazione degli indicatori di frodi.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ partecipazione all'elaborazione di una strategia nazionale antifrode con la condivisione delle proprie conoscenze; consulenza per il miglioramento della legislazione vigente;</li> <li>▪ partecipazione ad attività di formazione basate sulle proprie conoscenze ed esperienze.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ segnalazione di carenze o lacune;</li> <li>▪ proposta di raccomandazioni adeguate o di misure correttive per le autorità di gestione o di certificazione.</li> </ul>
<b>Audit delle operazioni</b>  <i>Ruolo dell'audit</i>    <i>Ruolo consultivo</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ identificazione e valutazione di tutti i rischi interni ed esterni che potrebbero dar luogo a frodi;</li> <li>▪ ricorso alle proprie conoscenze per identificare gli indicatori di frode;</li> <li>▪ cooperazione con l'autorità di gestione e con i responsabili delle indagini di frode, fornendo informazioni, conclusioni e risultanze per migliorare la prevenzione delle frodi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ introduzione di audit delle operazioni mirati, sulla base dei rischi di frode;</li> <li>▪ individuazione degli indicatori di frodi;</li> <li>▪ esecuzione delle fasi previste dal piano di risposta alle frodi concordato in caso di sospetta frode.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ ricorso all'esperienza per divulgare le proprie conoscenze alle parti interessate e innalzare il</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ segnalazione tempestiva (o nel più breve tempo possibile) di carenze o lacune all'autorità</li> </ul>

	<p>livello di consapevolezza delle frodi;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ compilazione di un elenco delle prassi fraudolente individuate durante gli audit per diffondere la consapevolezza in materia di frodi.</li> </ul>	<p>competente;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ se del caso, formulazione di raccomandazioni per evitare frodi in futuro.</li> </ul>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------