



Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,
M. Taurino, E. Valcarengi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
G. Alibrandi, P. Bisi,
G. Cambria, P. Di Biase, F. Fiameni,
M. Fiameni, A. Pratesi, A. Romano,
A. Scaini, A. Sica, R. Stanghellini,
A. Vianello, S. Zanon

Stampa
Color Art Srl - Via Industriale, 24/26 -
25050 Rodengo Saiano (BS) -
Tel. 030/6810155

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 2/2007
Periodico mensile,
spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 19.06.2025

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

Sommario 7/2025

Opinione	- Organismo di vigilanza e collegio sindacale	3
Notizie in breve		4

Vigilanza

Normativa	- Ambito operativo dell'attività dell'organismo di vigilanza	6
Verifiche	- Verifica disponibilità liquide durante i controlli trimestrali	10
	- Verifiche regolare tenuta di libri e registri contabili	16

Revisione legale

Normativa	- Controlli del MEF sulla qualità del lavoro di revisione legale	18
	- Diverse tipologie di significatività	24
Verifiche	- Revisione legale dell'area lavoro	26
	- Utilizzo del lavoro di un esperto nella revisione	32
	- Altri incarichi di revisione - Agreed Upon Procedures	36
ESG	- Criteri per la verifica dell'analisi di doppia materialità	42

Enti locali

Verifiche	- Rendiconto di gestione: ruolo del revisore e del responsabile finanziario	44
------------------	---	-----------

CONTROLLI DEL MEF SULLA QUALITÀ DEL LAVORO DI REVISIONE LEGALE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

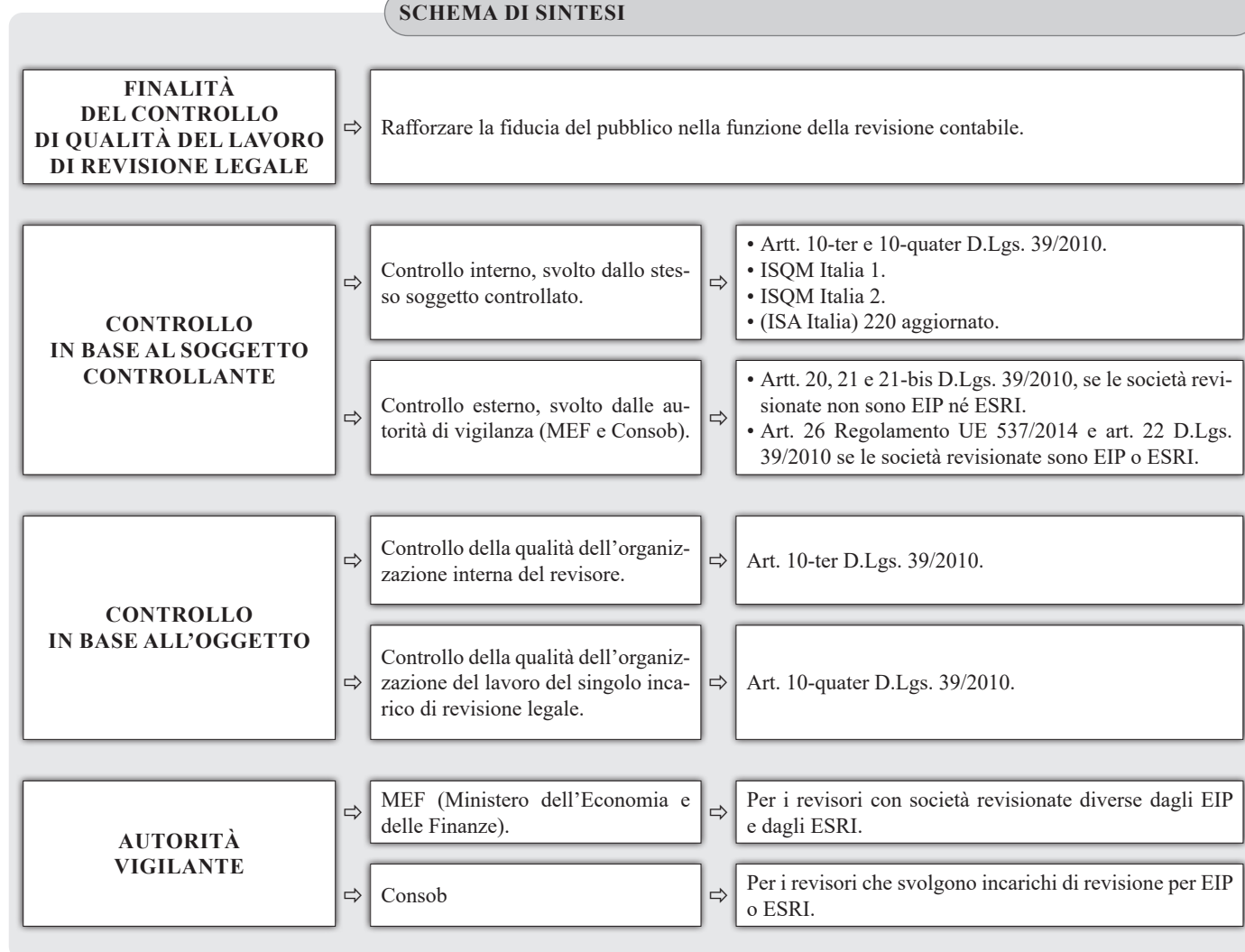
D.Lgs. 27.01.2010, n. 39

Sebbene l'avvio dei controlli di qualità in oggetto si stia avvicinando, secondo autorevoli commentatori esso non è imminente, soprattutto per problemi di selezione e specifica formazione dei soggetti incaricati del controllo, stesura e pubblicazione linee guida da osservare nello svolgimento delle attività ispettive. L'articolo che segue riprende alcune osservazioni sull'argomento emerse in recenti convegni e corsi.

La necessità di introdurre sistemi pubblici di controllo delle attività di revisione legale dei conti, al fine di assicurare che le stesse siano sempre di qualità uniformemente elevata e idonee così a rafforzare il livello di fiducia del pubblico nella funzione della revisione contabile, è stata sostenuta da tempo dai regolatori comunitari. In particolare, la **Direttiva 2006/43/CE** del Parlamento Europeo e del Consiglio del 17.05.2006, come successivamente modificata, dedica l'art. 29 alla fissazione dei criteri ai quali devono conformarsi i sistemi di controllo pubblico della qualità delle attività di revisione legale dei bilanci.

Il **D.Lgs. 27.01.2010, n. 39**, di attuazione della Direttiva 2006/43/CE, disciplina il controllo della qualità agli artt. 20, 20-bis, 21 e 21-bis con disposizioni applicabili unicamente ai revisori che svolgono incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di enti diversi dagli Enti di Interesse Pubblico (**EIP**) e dagli Enti sottoposti a Regime Intermedio (**ESRI**). I controlli di qualità sugli incarichi di revisione legale dei bilanci di EIP è disciplinato invece dall'art. 26 del Regolamento (UE) n. 537/2014. La procedura sanzionatoria è regolata dagli artt. 24, 24-bis, 24-ter e 25.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

Principali norme in materia di controllo di qualità	
Soggetti sottoposti a controllo di qualità Art. 20, cc. 1 e 2 D.Lgs. 39/2010	• Iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di enti diversi dagli EIP e dagli ESRI. • Componenti del collegio sindacale che esercitano la revisione legale ex art. 2409-bis, c. 2 o dell'art. 2477 c.c. • Sugli iscritti al Registro che siano soci o amministratori di una società di revisione legale o che collaborino alla revisione legale per conto della stessa, il controllo è svolto per mezzo del controllo di qualità sulla società di revisione medesima. Tali soggetti sono sottoposti direttamente al controllo di qualità qualora sia loro personalmente conferito almeno un incarico di revisione legale o siano componenti di un collegio sindacale che esercita la revisione legale.
Selezione dei soggetti da sottoporre a controllo Art. 20, c. 5 D.Lgs. 39/2010	La scelta dei soggetti da sottoporre a controlli di qualità è effettuata sulla base di un'analisi del rischio.
Cadenza dei controlli Art. 20, c. 5 D.Lgs. 39/2010	• Se le imprese sottoposte a revisione dei bilanci sono diverse dalle “piccole imprese” i controlli della qualità devono essere condotti almeno ogni 6 anni. Secondo la definizione contenuta all'art. 1, c. 1, lett. s-bis) D.Lgs. 39/2010, sono “piccole imprese” le imprese che alla data di chiusura del bilancio non superano 2 dei seguenti parametri: .. totale stato patrimoniale: € 4.000.000; .. ricavi netti vendite e prestazioni: € 8.000.000; .. numero medio di 50 dipendenti occupati durante l'esercizio.
Decorrenza del termine di 6 anni Art. 20, c. 5 D.Lgs. 39/2010	• Il termine di 6 anni decorre: .. dall'esercizio successivo a quello di conclusione del precedente controllo; .. dall'esercizio in cui il revisore legale o la società di revisione legale ha acquisito almeno un incarico di revisione legale del bilancio di imprese diverse dalle “piccole imprese”.
Requisiti degli ispettori Art. 20, cc. 6 e 7 D.Lgs. 39/2010	• Persone in possesso dei seguenti requisiti: .. siano revisori legali iscritti nel Registro, in possesso di un'adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di informativa finanziaria e di bilancio, nonché della formazione specifica in materia di controllo della qualità; .. abbiano svolto, per almeno 5 anni continuativi, incarichi di revisione legale in qualità di responsabili dell'incarico; .. siano stati, per almeno 5 anni continuativi, dipendenti o collaboratori di società di revisione iscritte nel Registro partecipando agli incarichi di revisione legale con funzioni di direzione e supervisione; .. siano stati, per almeno 5 anni continuativi, dipendenti di amministrazioni pubbliche o enti pubblici che svolgono attività di vigilanza sulla revisione legale.
Indipendenza - Esclusione dagli incarichi di controllo per rapporti professionali o di familiarità Art. 20, cc. 9, 10 e 11 D.Lgs. 39/2010	• Sono esclusi dagli incarichi: .. soggetti che hanno incarichi di revisione legale e i soggetti che hanno rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale, ivi compresa l'assunzione di cariche sociali, con un revisore legale o con una società di revisione legale; .. soggetti che hanno intrattenuto rapporti di lavoro come socio o dipendente o altro rapporto di associazione con un revisore legale o una società di revisione legale sono esclusi dagli incarichi fintantoché non siano trascorsi 3 anni dalla cessazione di tali rapporti; .. soggetti che sono coniugi o conviventi, parenti o affini entro il 4° grado del revisore legale sottoposto al controllo o di revisori legali che siano soci, amministratori o collaboratori della società di revisione legale sottoposta al controllo, o che intrattengano con essi o con la società di revisione legale sottoposta a controllo relazioni d'affari o finanziarie che ne possono compromettere l'indipendenza.

Principali norme in materia di controllo di qualità (segue)	
Selezione degli ispettori Art. 20, c. 12 D.Lgs. 39/2010	La selezione delle persone fisiche da assegnare a ciascun incarico di controllo della qualità avviene in base a una procedura obiettiva volta a escludere ogni conflitto di interesse tra i controllanti e i controllati. I controlli saranno affidati a un team formato almeno da due ispettori, di cui almeno uno del MEF (anche, eventualmente, con funzione di “tutor”), che potranno effettuare le verifiche con modalità diverse (verifiche in presenza o da remoto).
Oggetto dei controlli Art. 20, c. 13 D.Lgs. 39/2010	- Il controllo della qualità, basato su una verifica dei documenti selezionati, comprende una valutazione: .. della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili; .. della quantità e qualità delle risorse impiegate; .. dei corrispettivi per la revisione; .. del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale. - I controlli verteranno sull'ultimo bilancio oggetto di relazione ed eventualmente sull'anno in corso. Sono state escluse verifiche con profondità temporale superiore.
Appropriatezza e proporzionalità Art. 20, c. 14 D.Lgs. 39/2010	I controlli devono essere appropriati e proporzionati alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore controllato.
Collaborazione del controllato Art. 20, c. 15 D.Lgs. 39/2010	Il soggetto controllato deve collaborare con l'ispettore, consentendogli l'accesso ai propri locali, fornendogli le informazioni e consegnandogli i documenti e le carte di lavoro richiesti.
Relazione finale Art. 20, c. 16 D.Lgs. 39/2010	- Al completamento delle verifiche, gli ispettori redigono una relazione contenente: .. descrizione degli esiti del controllo; .. eventuali raccomandazioni di effettuare, entro un determinato termine, specifici interventi atti a rimuovere le anomalie riscontrate.
Inottemperanza raccomandazioni Art. 20, c. 17 D.Lgs. 39/2010	In caso di inosservanza delle raccomandazioni indicate nella relazione finale, il MEF può applicare le sanzioni previste dall'art. 24 D.Lgs. 39/2010 (vedasi successivo paragrafo).
Prime applicazioni	- Gli orientamenti del MEF prevedono un avvio graduale dei controlli, finalizzati più a stimolare la sensibilità operativa, qualitativa, di etica e di metodo nello svolgimento dell'attività professionale in capo al revisore legale, a garanzia della credibilità del mercato e delle imprese, piuttosto che a sanzionarlo. Punti focali saranno l'osservanza delle norme su: .. procedure di accettazione incarichi; .. procedure di mantenimento incarichi ed eventuali contromisure per l'attenuazione dei rischi; .. calcolo delle ore di lavoro preventive (per il quale è consigliato l'utilizzo del simulatore messo a punto dal CNDCEC); .. entità del compenso orario e del compenso annuo pattuiti; .. modalità di registrazione dei compensi (solo per cassa, non per competenza); .. soprattutto per le società, adeguatezza delle risorse umane e delle risorse tecnologiche; .. politica di selezione dei partner, dei dipendenti e piani di carriera; .. osservanza delle norme sulla formazione professionale continua; .. tassonomia delle carte di lavoro (tenendo sempre presente la regola aurea “quello che è scritto è fatto, quello che non è scritto non è fatto”). Utile riferimento è contenuto al capitolo 8 “La Documentazione del lavoro di revisione” della guida “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni” pubblicata dal CNDCEC nell'aprile 2018; .. corretta chiusura e inalterabilità del fascicolo di revisione entro 60 giorni dall'emissione della relazione di revisione (file zippato con firma digitale per avere data certa); .. funzionamento del registro degli accessi, con evidenza del soggetto accedente, della data dell'accesso, della finalità e delle modifiche apportate; .. possibilità per gli ispettori di accedere in modalità di sola lettura. - Per i revisori individuali i controlli non verteranno direttamente sull'applicazione nell'organizzazione (in genere inesistente) dei principi ISQM Italia 1 e ISQM Italia 2, quanto sulla completezza e correttezza delle carte di lavoro.

Principali norme in materia di controllo di qualità (segue)

Controllo dell'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità

Art. 20-bis D.Lgs. 39/2010

L'art. 20-bis riguarda l'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità e riproduce in sostanza le disposizioni dell'art. 20, con la specificità che ai soggetti incaricati dei controlli è richiesto il possesso di un'adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di rendicontazione di sostenibilità e di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, nonché della formazione specifica in materia di controllo della qualità.

Sanzioni

Art. 24 D.Lgs. 39/2010

- Il MEF, accertata un'irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale o di attestazione delle conformità della rendicontazione della sostenibilità, ivi comprese la mancata registrazione degli incarichi nel Registro del MEF e la mancata, incompleta o tardiva effettuazione degli interventi correttivi indicati nella relazione finale dei controllori, può applicare le seguenti sanzioni:
 - .. un avvertimento, che impone al responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;
 - .. una dichiarazione nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti richiesti dal D.Lgs. 39/2010;
 - .. una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica il responsabile e la natura della violazione (censura);
 - .. la sanzione amministrativa pecuniaria da € 1.000 a € 150.000;
 - .. la sospensione dal Registro, per un massimo 3 anni, del responsabile delle irregolarità commesse;
 - .. la sospensione dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, per un periodo non superiore a 3 anni, del soggetto responsabile delle irregolarità commesse;
 - .. la revoca di uno o più incarichi;
 - .. il divieto di accettare nuovi incarichi per un massimo di 3 anni;
 - .. la cancellazione dal Registro del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarità commesse.

PRINCIPALI
CONCLUSIONI
DEL COMITATO
CONSULTIVO

- Nel luglio 2023 è stata pubblicata la relazione del “**Comitato consultivo in materia di controlli sulla qualità della Revisione**”, istituito dal MEF con il compito di prestare consulenza al ministero in materia di controllo della qualità e fornire proposte e schemi di procedure per l'avvio dei controlli. Le principali conclusioni riguardano:

.. **soggetti
destinatari
dei controlli;**

- Relativamente alle modalità di selezione del soggetto da sottoporre a controllo, quando l'incarico di revisione legale è svolto da un collegio sindacale, è **opportuno optare per la selezione di uno dei sindaci sulla base dell'analisi del rischio**, con successiva estensione del controllo agli altri componenti del collegio.

.. **oggetto
dei controlli;**

- Sebbene la normativa richieda anche ai revisori individuali il rispetto di tutte le norme organizzative previste dall'art. 10-ter D.Lgs. 39/2010, si ritiene opportuno, in un'ottica di efficienza ed economicità dei controlli, che nei confronti di tali revisori, anche quali componenti del collegio sindacale, l'approccio alle verifiche si basi sull'analisi della documentazione di revisione da cui desumere la conformità ai principi di revisione, ivi inclusi quelli relativi al controllo della qualità, ai requisiti d'indipendenza, la quantità e la qualità delle risorse impiegate e la congruità dei corrispettivi per l'attività svolta.

.. **periodicità
dei controlli;**

- In base all'analisi del rischio, i revisori con incarichi sulle “piccole imprese” potrebbero essere sottoposti a controllo con una periodicità più ampia, tenuto conto del termine decennale di conservazione della documentazione di revisione.

**PRINCIPALI
CONCLUSIONI
DEL COMITATO
CONSULTIVO
(segue)**

**.. criteri
di selezione;**

- La formazione del bacino dei soggetti selezionati per i controlli prevede un processo di valutazione del rischio condotto in 2 fasi:
 - .. nella 1^a fase si crea un elenco di soggetti selezionati in base a determinate caratteristiche soggettive del revisore (tra cui, la sottoposizione a sanzioni del MEF) e dei dati basilari degli incarichi attivi;
 - .. nella 2^a fase, il predetto elenco risultante è affinato al fine di attribuire un ordine di priorità dei soggetti da sottoporre a verifica, con l'analisi del portafoglio clienti del revisore, acquisendo eventuali ulteriori informazioni sugli incarichi direttamente dai revisori interessati, quali ad esempio:
 - . numero degli incarichi distinti per tipologia societaria;
 - . numero di incarichi per singolo revisore;
 - . dimensione delle imprese revisionate (totale attivo dello stato patrimoniale, ricavi netti delle vendite e delle prestazioni e dipendenti medi occupati durante l'esercizio);
 - . coerenza delle ore di lavoro e dei compensi pattuiti con le dimensioni della società oggetto di revisione;
 - . totale dei corrispettivi di revisione legale dei conti maturati nell'anno.
- Una fotografia delle società di revisione operanti su soggetti non EIP risalente all'agosto 2024 indica la presenza di 434 imprese con 10.014 incarichi e una elevata polverizzazione delle attività. Infatti le prime 20 società si svolgono ben 2.911 incarichi, pari a circa il 29% del totale e con una media pro-capite di 145,55 incarichi, mentre le restanti imprese riportano un valore medio di soli 17,40 incarichi. Un primo semplice parametro di selezione potrebbe essere costituito dalla soglia di 100 incarichi, secondo un parametro dimensionale utilizzato da altri Stati europei e dagli USA, individuando come criterio estrattivo nella prima fase il superamento della soglia dei 100 incarichi.
- Tra settembre 2025 e la fine dell'anno saranno avviati i controlli nei confronti della ventina di società di revisione che hanno un intorno di 100 incarichi non EIP e quindi non sono soggette a controlli Consob.
- **Solo in un secondo momento, indicativamente tra 2 anni, saranno estesi ai revisori individuali.**

**.. coordinamento,
direzione
e supervisione;**

- Il MEF dovrà svolgere un'attività di coordinamento, di direzione e di supervisione dei controlli degli ispettori al fine di garantire approcci omogenei e oggettivi alle verifiche, soprattutto nella fase dell'emissione delle eventuali raccomandazioni al revisore.

**.. manuale
metodologico
e programmi
di lavoro;**

- Per garantire uniformità e obiettività dell'attività degli ispettori, evitando comportamenti eccessivamente discrezionali e conseguenti contestazioni da parte dei soggetti controllati, **è necessario:**
 - .. predisporre un manuale metodologico contenente procedure e direttive, cui l'ispettore della qualità dovrà conformarsi nella sua attività;
 - .. programmi di lavoro predefiniti, al fine di ottimizzare le tempistiche dei controlli.

.. preavviso;

- Al revisore selezionato per l'ispezione sarà dato congruo preavviso dell'avvio dei controlli nei suoi confronti per consentirne un efficiente svolgimento. Si prospetta che i soggetti interessati dalle verifiche saranno avvisati almeno 15 giorni prima del loro avvio.

**.. accesso alla
documentazione.**

- Agli ispettori sarà consentito di accedere in modalità di sola lettura al fascicolo di revisione.
- Eventuale ulteriore documentazione richiesta potrà essere trasmessa per PEC.

ALTRI INCARICHI DI REVISIONE - AGREED UPON PROCEDURES

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

ISRS 4400 - Assonime, documento n. 250

Un incarico diverso dalla “classica” revisione contabile completa del bilancio che spesso è richiesto per le sue possibili applicazioni, è quello relativo allo svolgimento delle procedure di revisione concordate con il cliente, che sono denominate secondo la terminologia anglossassone originaria con il nome di “*Agreed Upon Procedures*”. Nell’ordinamento non è presente un principio di revisione di riferimento per svolgere tale attività e per questo motivo la prassi professionale fa riferimento sull’*International Standard on Related Services* n. 4400 “*Engagement to perform agreed upon procedures*” (c.d. ISRS 4400).

SCHEMA DI SINTESI

RIFERIMENTI NORMATIVI	⇒ ISRS 4400	⇒ Il documento ha lo scopo di definire le linee guida utili in relazione ad incarichi relativi all’esecuzione di specifiche procedure, nonché di fornire esempi di paragrafi che possono essere inseriti nella lettera di incarico e un esempio di relazione sulle procedure richieste.
	⇒ Documento Assirevi n. 250	⇒ Il documento di ricerca si prefigge lo scopo di definire le linee guida in relazione all’incarico avente ad oggetto lo svolgimento, da parte di un revisore o di una società di revisione, di specifiche procedure richieste dalla società e da eventuali soggetti terzi, nonché di fornire un modello di relazione che contenga i risultati (“ <i>factual findings</i> ”) del lavoro svolto dal revisore o dalla società di revisione incaricata.
OBIETTIVI	⇒	• L’obiettivo di un incarico di AUP è lo svolgimento di procedure di revisione la cui natura sia stata concordata con l’impresa e qualsiasi appropriata terza parte ed emettere una relazione che riporti i risultati evidenziati da tali procedure. • Il revisore si limita a fornire una relazione che riporti i risultati emersi dalle procedure concordate, senza esprimere alcun giudizio professionale. Saranno gli utilizzatori a valutare le procedure e le risultanze riportati dal revisore e a trarre le proprie conclusioni dal lavoro del revisore.
FINALITÀ DELL’INCARICO	⇒	La finalità e l’utilità di tale tipologia di incarico è la possibilità di richiedere a un soggetto professionalmente qualificato, quale un revisore o una società di revisione, lo svolgimento di specifiche procedure di revisione e la formalizzazione dei risultati ottenuti in una relazione.
TERMINOLOGIA E DEFINIZIONI USATE PER LE PARTI COINVOLTE	⇒ Soggetto incaricato	⇒ Il professionista o la società di revisione svolge l’incarico.
	⇒ Soggetto richiedente	⇒ La parte che incarica il soggetto incaricato di svolgere le procedure richieste.
	⇒ Soggetto responsabile	⇒ La parte responsabile dell’oggetto sul quale le procedure richieste devono essere svolte.
	⇒ Utilizzatori (o destinatari)	⇒ L’individuo, l’organizzazione o il gruppo che il soggetto incaricato si aspetta utilizzeranno tale relazione. In alcuni casi gli utilizzatori possono essere dei soggetti diversi rispetto al richiedente.
	⇒ <i>Subject matter</i> (soggetto del controllo)	⇒ L’oggetto delle procedure di verifica richieste dal soggetto richiedente al soggetto incaricato.
	⇒ <i>Findings</i> (o esiti)	⇒ I risultati a cui si perviene una volta effettuate le procedure richieste. Tali esiti possono essere riscontrati oggettivamente ed escludono pareri e/o conclusioni di <i>assurance</i> in qualsiasi forma, nonché qualsiasi raccomandazione che il soggetto incaricato possa formulare.
	⇒ Esperto	⇒ L’individuo o un’organizzazione che possiede competenze in un ambito diverso dalla revisione e dai servizi a essa correlati, il cui lavoro è utilizzato per assistere il soggetto a cui è stato affidato l’incarico delle procedure AUP.
	⇒ Giudizio professionale	⇒ L’applicazione della formazione, delle conoscenze e dell’esperienza pertinenti, nel contesto fornito dall’ <i>ISRS 4400</i> e dai relativi principi etici, nel prendere decisioni informate sulle linee d’azione appropriate alle circostanze nell’ambito dello svolgimento delle <i>agreed upon procedures</i> .

APPROFONDIMENTI

OGGETTO
DELL'INCARICO• **Natura
finanziaria**

• L'incarico di procedure concordate può avere come oggetto "*subject matter*" di natura finanziaria come, ad esempio, il bilancio di un'impresa o classi di operazioni, singoli saldi contabili o informazioni incluse nelle note al bilancio, le spese sostenute nell'ambito di un programma di finanziamento, ricavi relativi a royalties, canoni di noleggio, ecc.

• **Di seguito alcuni esempi di utilizzo delle procedure concordate su informazioni di natura finanziaria:**

- .. relazioni per Autorità di vigilanza;
- .. Ministeri, Commissione Europea (contributi);
- .. assistenza a sindaci o attestatori;
- .. verifica del rispetto di financial covenants (finanziamenti);
- .. verifiche sistemi IT;
- .. servizi di internal audit (conformità a procedure interne/standard professionali);
- .. emissione di comfort letters (collocamento titoli).

• **Natura non
finanziaria**

• Le *subject matters* non finanziarie possono, invece, essere relative alla determinazione di grandezze definite dall'autorità di vigilanza o da leggi specifiche.

INDIPENDENZA

• **Non necessaria**

• Lo svolgimento dell'incarico in conformità all'ISRS 4400 **non richiede** al soggetto incaricato il **rispetto del principio dell'indipendenza**, salvo che i termini e gli obiettivi dell'incarico non ne facciano espressa richiesta.

• **Richiesta**

• Ciò può accadere nei casi in cui disposizioni normative o indicazioni provenienti da autorità pubbliche richiedano il rispetto del principio dell'indipendenza.

ACCETTAZIONE
E MANTENIMENTO
DELL'INCARICO• **Condizione
necessaria**

• In considerazione delle specifiche caratteristiche dell'incarico, come sopra evidenziato, è di fondamentale importanza, nella fase iniziale di accettazione o mantenimento dell'incarico, verificare che vi sia la piena e chiara comprensione, da parte del soggetto richiedente, delle procedure richieste e dei termini dell'incarico.

• **Lettera
di incarico**

• **Al fine di documentare i termini dell'incarico**, è necessario formalizzare la lettera di incarico da parte del soggetto incaricato. In particolare, tra gli aspetti da inserire in questo documento, rientrano la natura dell'incarico, specificando che le procedure svolte non costituiranno una revisione contabile completa o limitata e che, pertanto, non sarà espresso alcun giudizio o conclusione.

• **Inoltre, è importante includere aspetti quali l'obiettivo e l'oggetto dell'incarico**, con particolare riferimento alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure da svolgere con indicazione delle risorse professionali necessarie per eseguire l'incarico e lo schema della relazione. Tra i punti da inserire nella lettera di incarico rientrano **anche l'elenco delle procedure richieste, i principi etici e di indipendenza** applicati nello svolgimento delle *agreed upon procedures*.

VERIFICHE
revisione legale
**LETTERA
DI INCARICO**

- **Finalità**
 - La lettera di incarico conferma l'accettazione dell'incarico da parte del revisore e definisce espressamente gli obiettivi e la portata dell'incarico, l'ampiezza delle responsabilità del revisore e la forma delle relazioni che saranno emesse.
- **Procedure richieste**
 - **La lettera d'incarico deve indicare le procedure richieste in modo tale che:**
 - .. nella descrizione delle procedure sia chiaramente indicata la natura, la tempistica e l'estensione delle verifiche richieste;
 - .. la definizione delle procedure risulti specifica e non soggettiva. La descrizione non deve essere suscettibile di diverse interpretazioni e non deve generare incertezze in merito alla portata, estensione e modalità delle procedure;
 - .. la richiesta sia formulata in modo tale da consentire che la relazione finale del revisore possa riportare il mero risultato delle procedure svolte;
 - .. le procedure non comportino l'espressione di alcuna forma di giudizio professionale;
 - .. la distribuzione della relazione sui risultati emersi sia limitata a quelle parti che hanno richiesto le procedure da svolgere.
- **Altri contenuti**
 - **Altri aspetti da includere nella lettera di incarico sono:**
 - .. schema e contenuto attesi della relazione; il soggetto incaricato potrà valutare la possibilità di allegare alla lettera di incarico un esempio di relazione che sarà rilasciata al termine dell'incarico;
 - .. valutazione delle azioni ritenute appropriate nel caso in cui il soggetto incaricato venga a conoscenza di fatti o circostanze tali da far ritenere che le procedure richieste siano inappropriate per le finalità dell'incarico;
 - .. definizione delle risorse professionali necessarie per l'esecuzione dell'incarico e, ove necessario, valutazioni circa l'utilizzo del lavoro di un esperto.

Nel documento di ricerca Assirevi n. 250 ci sono degli esempi di paragrafi che il revisore può inserire nella lettera di incarico adattandoli alle circostanze del caso.

**PIANIFICAZIONE
E VALUTAZIONE
DEI RISCHI**

- Lo svolgimento di procedure di verifica concordate non è preceduto né da una pianificazione, né da una valutazione dei rischi di revisione e dei rischi relativi all'affidabilità del sistema contabile-amministrativo e del sistema di controllo interno della società.

**PROCEDURE
DI REVISIONE
DA SVOLGERE**

- **Scelta**
 - Una volta stabilito il perimetro di operatività, il soggetto incaricato articola il proprio intervento impiegando una serie di tecniche e di attività che sovente ricalcano quelle tipiche di un incarico di audit, sebbene siano necessariamente impiegate per finalità del tutto distanti e distinte da quelle proprie della revisione.
 - **In un incarico di procedure concordate si svolgono solo alcune procedure di verifica** che non consentono di giungere ad una visione generale dell'informativa economico-finanziaria.
 - **La scelta delle procedure da svolgere e l'entità dei campioni sono di esclusiva responsabilità del richiedente;** conseguentemente il revisore non è in grado di fornire in alcun modo assicurazioni circa l'adeguatezza delle procedure da svolgersi e la sufficienza delle stesse.
- **Esempi**
 - **Si tratta di test fattuali dove la società cliente richiede l'esame di alcune informazioni specifiche;** conseguentemente, anche l'ampiezza dei campioni da esaminare nello svolgimento di tali procedure di verifica può risultare inferiore e solitamente non coincide con quella che sarebbe richiesta nel caso di una revisione contabile completa.
 - Le procedure di verifica richieste dal committente possono comprendere:
 - .. indagini e analisi;
 - .. ricalcoli, confronti ed altre verifiche di accuratezza;
 - .. osservazioni;
 - .. ispezioni;
 - .. acquisizioni di conferme esterne.

**UTILIZZO DEL LAVORO
DI UN ESPERTO****• Compito
del revisore**

- Il lavoro di procedure concordate può provvedere in alcuni casi il coinvolgimento del lavoro di un esperto.
- In tale circostanza, il revisore incaricato dello svolgimento delle procedure deve monitorare le attività dell'esperto e in fase di accettazione dell'incarico deve definirne ruoli e responsabilità.

**• Relazione
finale**

- Nel caso di utilizzo del lavoro di un esperto la relazione finale deve includere uno specifico richiamo al lavoro dell'esperto.

**ATTESTAZIONI DELLA
DIREZIONE RELAZIONE
SULLE PROCEDURE
CONCORDATE****• Possibilità**

- Il soggetto incaricato può valutare l'opportunità di ottenere una specifica lettera di attestazione da parte del soggetto richiedente, ad esempio, per avere la conferma scritta delle risposte fornite verbalmente.

**RELAZIONE FINALE
SULLE PROCEDURE
CONCORDATE****• Contenuti**

- La relazione finale deve essere predisposta dal revisore incaricato tenendo conto di tutto quanto descritto nella lettera di incarico, ovvero gli obiettivi e le procedure richieste e riportare i risultati delle verifiche svolte in modo sufficientemente dettagliato da consentire all'utilizzatore di comprendere la natura e la portata del lavoro svolto.

• La relazione include:

- .. titolo, necessario per richiamare la tipologia di lavoro svolto;
- .. destinatari;
- .. un paragrafo, intitolato "finalità della presente relazione sulle procedure richieste", che indichi che le procedure svolte sono state concordate esclusivamente con il committente e che identifichi l'oggetto del controllo, specificando le restrizioni all'uso ed alla distribuzione della relazione;
- .. un paragrafo sulla responsabilità del soggetto richiedente in merito all'appropriatezza delle procedure e della parte responsabile con riferimento alla predisposizione dell'oggetto del controllo;
- .. un paragrafo sulle responsabilità del revisore (o società di revisione) che indichi che l'incarico è stato svolto in conformità con l'ISRS 4400, specificando che le procedure svolte non costituiscono una revisione completa o limitata, e che nel caso fossero state svolte ulteriori procedure, oppure una revisione completa o limitata, ulteriori aspetti avrebbero potuto emergere rispetto a quanto riportato nella relazione;
- .. un paragrafo sui principi etici, di indipendenza e di controllo della qualità;
- .. l'elenco delle procedure svolte;
- .. la descrizione dei risultati inclusiva di sufficienti dettagli circa gli errori e le eccezioni riscontrate;
- .. data, luogo e firma del soggetto incaricato.

• Risultati

- La relazione deve riportare i risultati emersi fattuali senza alcun giudizio, parere o raccomandazione. Non possono essere aggiunte procedure rispetto a quelle indicate nella lettera di incarico o modifiche alle stesse senza una modifica della lettera di incarico che rappresenta il documento nel quale si "concordano" gli aspetti del lavoro da svolgere sopra illustrati.

• Raccomandazioni

- Il revisore può aggiungere raccomandazioni se richieste che devono essere riportate in un documento separato rispetto alla relazione di *agreed upon procedures*.

VERIFICHE
revisione legale
**RELAZIONE FINALE
SULLE PROCEDURE
CONCORDATE
(segue)**
• Utilizzo

- Un particolare aspetto riguarda la restrizione alla distribuibilità e utilizzo della relazione di *agreed upon procedures* unicamente a coloro che hanno concordato le procedure da svolgere.
- Nel caso di volontà condivisa tra le parti di limitare l'utilizzo e la circolazione della relazione a soggetti diversi dal richiedente, la relazione dovrà includere un paragrafo come quello sotto riportato.

**Paragrafo
da riportare
nel caso
di limitazione
all'utilizzo
della relazione**
Finalità della presente relazione sulle procedure richieste e limitazione all'utilizzo ed alla circolazione

La nostra relazione sulle procedure richieste è emessa al solo fine di assistere [soggetto utilizzatore] nell'acquisizione di elementi informativi per [inserire gli obiettivi delle procedure richieste] e pertanto potrebbe non essere idonea per altre finalità. La presente relazione non può essere utilizzata per altri fini diversi da [inserire l'utilizzatore], né essere in alcun modo richiamata in altri documenti, in tutto o in parte.

Il documento di ricerca Assirevi n. 250 riporta degli esempi di relazione sulle procedure richieste da emettere da parte del revisore con i contenuti essenziali.

DOCUMENTAZIONE
**• Termini
dell'incarico**

- La documentazione del lavoro di procedure concordate deve includere il dettaglio dei termini dell'incarico concordati con il soggetto richiedente incluse le eventuali modifiche, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte e i *"findings"* emersi.
- Importante è l'indicazione di chi ha svolto le procedure richieste, la data di effettivo svolgimento delle stesse e chi ha effettuato il riesame delle carte di lavoro relative alle procedure richieste svolte.

**• Elementi
identificativi**

- Il revisore incaricato deve documentare gli elementi identificativi relativi al *"subject matter"* sul quale le procedure richieste sono svolte. Ad esempio, nel caso di procedura sugli ordini di acquisto i documenti selezionati mediante la data e il numero progressivo, oppure il processo o l'aspetto da esaminare nel caso di svolgimento di una procedura di osservazione.