

**PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUL CONTROLLO DELLA QUALITA' (ISQC Italia) 1**  
**CONTROLLO DELLA QUALITA' PER I SOGGETTI ABILITATI CHE SVOLGONO**  
**REVISIONI CONTABILI COMPLETE E LIMITATE DEL BILANCIO, NONCHE' ALTRI**  
**INCARICHI FINALIZZATI A FORNIRE UN LIVELLO DI ATTENDIBILITA' AD**  
**UN'INFORMAZIONE E SERVIZI CONNESSI**

(In vigore dal 1° gennaio 2015)

**Indice**

---

	Paragrafo
<b>Introduzione</b>	
Oggetto del presente ISQC Italia 1.....	1-3
Ambito di applicazione del presente ISQC Italia 1.....	4-9
Data di entrata in vigore .....	10
<b>Obiettivo</b> .....	11
<b>Definizioni</b> .....	12
<b>Regole</b>	
Applicazione e conformità alle regole pertinenti .....	13-15
Elementi di un sistema di controllo della qualità .....	16-17
Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato .....	18-19
Principi etici applicabili .....	20-25
Accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi .....	26-28
Risorse umane .....	29-31
Svolgimento dell'incarico .....	32-47
Monitoraggio .....	48-56
Documentazione del sistema di controllo della qualità .....	57-59
<b>Linee guida ed altro materiale esplicativo</b>	
Applicazione e conformità alle regole pertinenti .....	A1
Elementi di un sistema di controllo della qualità .....	A2-A3
Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato .....	A4-A6
Principi etici applicabili.....	A7-A17
Accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi .....	A18-A23
Risorse umane .....	A24-A31
Svolgimento dell'incarico .....	A32-A63
Monitoraggio .....	A64-A72
Documentazione del sistema di controllo della qualità .....	A73-A75
Appendice (Italia): Ulteriori considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori	

Il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1 deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## **INTRODUZIONE**

### **Oggetto del presente ISQC Italia 1**

1. Il presente principio tratta delle responsabilità del soggetto abilitato in merito al proprio sistema di controllo della qualità:

- degli incarichi di revisione contabile completa e limitata del bilancio;
- degli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione (di seguito "altri incarichi di assurance");
- dei servizi di compilazione di informazioni finanziarie e non, nonché di svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente (di seguito "servizi connessi").

Il presente principio deve essere letto congiuntamente ai principi etici applicabili.

1(I). Il sistema di controllo della qualità descritto nel presente principio trova applicazione obbligatoria per gli incarichi di revisione contabile del bilancio conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10.

2. Ulteriori documenti pubblicati dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) forniscono principi e linee guida ulteriori sulle responsabilità del personale del soggetto abilitato alla revisione con riguardo alle procedure di controllo della qualità di specifiche tipologie di incarico. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220<sup>1</sup>, per esempio, tratta delle procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio.

3. Il sistema di controllo della qualità è costituito dalle direttive definite per conseguire l'obiettivo indicato nel paragrafo 11 e dalle procedure necessarie per attuare tali direttive e per monitorare la conformità ad esse.

### **Ambito di applicazione del presente ISQC Italia 1**

4. Il presente principio si applica a tutti i soggetti abilitati costituiti da professionisti contabili con riferimento alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché agli altri incarichi di assurance e ai servizi connessi. La natura e l'estensione delle direttive e delle procedure elaborate da ciascun soggetto abilitato alla revisione per conformarsi al presente principio dipenderanno da diversi fattori, quali la dimensione e le caratteristiche operative del soggetto abilitato alla revisione e la sua appartenenza o meno ad una rete.

5. Il presente principio indica l'obiettivo da perseguire nella sua applicazione, e le regole definite per consentire il raggiungimento di detto obiettivo. Esso contiene, inoltre, le linee guida correlate nella sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo", come illustrato ulteriormente al paragrafo 8, nonché una sezione introduttiva che fornisce il contesto di riferimento per una corretta comprensione del principio, e le definizioni.

6. L'obiettivo indica il contesto in cui sono stabilite le regole del presente principio ed è concepito per supportare il soggetto abilitato alla revisione nel:

- comprendere quali azioni compiere;
- decidere se siano necessarie ulteriori azioni per il conseguimento dell'obiettivo.

---

<sup>1</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio".

7. Le regole del presente principio sono enunciate utilizzando l'espressione "deve".
8. Ove necessario, la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" fornisce ulteriori spiegazioni delle regole e linee guida per porle in essere. In particolare, tale sezione può:
  - spiegare con maggiore precisione il significato di una regola ovvero il suo ambito di applicazione;
  - includere esempi di direttive e di procedure che possono essere appropriate alle circostanze.

Anche se tali linee guida non costituiscono di per sé delle regole, esse sono rilevanti ai fini della corretta applicazione delle regole. La sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" può fornire anche informazioni di carattere generale sugli aspetti affrontati dal presente principio. Ove appropriato, in tale sezione sono comprese considerazioni ulteriori, specifiche per i soggetti abilitati alla revisione di dimensioni minori.<sup>1-bis</sup> Tali ulteriori considerazioni aiutano nell'applicazione delle regole contenute nel presente principio. Esse, tuttavia, non limitano o attenuano la responsabilità del soggetto abilitato alla revisione di applicare e conformarsi alle regole contenute nel presente principio.

9. Il presente principio include, nella sezione "Definizioni", una descrizione dei significati attribuiti ad alcuni termini ai fini del medesimo principio. Tali definizioni sono fornite per favorire una coerente applicazione e interpretazione del presente principio, e non per prevalere sulle definizioni che possono essere stabilite per altri scopi da leggi, da regolamenti o da altre fonti. Il Glossario (Italia)<sup>1-ter</sup> include i termini definiti nel presente principio. Esso include altresì spiegazioni di altri termini presenti nello stesso per favorire interpretazioni e traduzioni coerenti e uniformi.

### **Data di entrata in vigore**

10. L'istituzione di sistemi di controllo della qualità conformi al presente principio è richiesta dal 1° gennaio 2015.

## **OBIETTIVO**

11. L'obiettivo del soggetto abilitato alla revisione è quello di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per conseguire una ragionevole sicurezza che:

- a) il soggetto abilitato alla revisione ed il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) le relazioni emesse dal soggetto abilitato siano appropriate alle circostanze.

## **DEFINIZIONI**

12. Nel presente principio, i seguenti termini hanno il significato sotto indicato:

- a) Data della relazione – La data scelta per emettere la relazione.
- b) Documentazione dell'incarico- L'evidenza documentale del lavoro svolto, dei risultati ottenuti e delle conclusioni raggiunte (talvolta è utilizzata l'espressione "carte di lavoro").

---

<sup>1-bis</sup> L'Appendice (Italia) contiene ulteriori considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori.

<sup>1-ter</sup> I principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono corredati da un Glossario (Italia) che contiene un elenco completo dei termini come definiti in tali principi e nel presente principio.

- c) Responsabile dell'incarico<sup>2 2-bis</sup> – Il revisore legale, il partner o altra persona nell'ambito del soggetto abilitato, nonché l'organo societario incaricato della revisione,<sup>2-ter</sup> che è responsabile dell'incarico e del suo svolgimento, nonché della relazione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell'appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o da altro organismo previsto dalla legge.
- d) Riesame della qualità dell'incarico – Un processo configurato per fornire, alla data della relazione o prima di essa, una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione. Il processo di riesame della qualità dell'incarico si applica alle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, e agli altri eventuali incarichi per i quali il soggetto abilitato alla revisione abbia stabilito che tale riesame sia richiesto.
- e) Responsabile del riesame della qualità dell'incarico – Un partner, un'altra persona nell'ambito del soggetto abilitato alla revisione, una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un team composto da tali persone, non appartenenti al team dell'incarico, con l'esperienza e l'autorità sufficienti e appropriate per valutare obiettivamente i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione.
- f) Team dell'incarico – Il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto abilitato alla revisione ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure relative all'incarico. È escluso l'esperto esterno del revisore scelto dal soggetto abilitato alla revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete.
- g) Soggetto abilitato alla revisione (o anche “soggetto abilitato”) – Un revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario incaricato della revisione, una società di revisione legale o un'altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione.<sup>2-quater</sup>
- h) Ispezione (con riferimento al controllo della qualità) – In relazione agli incarichi completati, le procedure configurate per fornire l'evidenza del rispetto da parte dei team degli incarichi delle direttive e delle procedure di controllo della qualità stabilite dal soggetto abilitato.
- i) Società quotata – Una società le cui azioni, titoli equivalenti o titoli di debito sono quotati in un mercato ufficialmente riconosciuto o sono scambiati secondo le disposizioni di un tale mercato o di un altro organismo equivalente.
- j) Monitoraggio – Un processo che comporta un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, compresa l'ispezione periodica di una selezione di incarichi completati, configurato per fornire una ragionevole sicurezza che il sistema di controllo della qualità operi in modo efficace.
- k) Soggetto appartenente alla rete – Un revisore legale, una società di revisione legale o altro soggetto o entità, che appartiene alla stessa rete del soggetto abilitato.

---

<sup>2</sup> (omissis).

<sup>2-bis</sup> Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il responsabile dell'incarico (o anche “responsabile della revisione”) corrisponde a quanto definito nella lettera i) dell'art. 1 del medesimo Decreto.

<sup>2-ter</sup> In conformità alle disposizioni del Codice Civile e nei casi ivi previsti, l'organo societario che può essere incaricato della revisione legale dei conti ai sensi del D.Lgs. 39/10 è il collegio sindacale o il sindaco unico.

<sup>2-quater</sup> Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il soggetto abilitato della revisione corrisponde a quanto definito nelle lettere n) o q) dell'art. 1 del medesimo Decreto.

l) Rete – Una struttura più ampia:

i) che è finalizzata alla cooperazione;

ii) che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o che sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni, che condivide direttive (o prassi) e procedure comuni di controllo della qualità, una strategia aziendale comune, l'utilizzo di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.<sup>2-quinquies</sup>

m) Partner – Il socio o qualsiasi altra persona che abbia l'autorità di impegnare la società di revisione o altra entità costituita da professionisti contabili relativamente allo svolgimento di un incarico di prestazione di servizi professionali.

n) Personale – Il revisore legale o i partner e il personale professionale.

o) Principi professionali<sup>2-sexies</sup> – Gli Engagement Standards dello IAASB, come definiti nel "Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services" dello IAASB, e i principi etici applicabili.

p) Ragionevole sicurezza – Nel contesto del presente principio, un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto.

q) Principi etici applicabili – I principi etici a cui sono soggetti il team dell'incarico ed il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, che comprendono solitamente le Parti A e B del "Code of Ethics for Professional Accountants" dell'International Federation of Accountants (Codice IFAC), nonché le disposizioni nazionali che prevedono regole più restrittive.<sup>2-septies</sup>

r) Personale professionale – Dipendenti e collaboratori professionali, diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto abilitato.

s) Persona esterna adeguatamente qualificata – Una persona esterna al soggetto abilitato con la competenza e le capacità di agire in qualità di responsabile dell'incarico, ad esempio un altro revisore legale, un partner di un'altra società di revisione o un dipendente (con l'esperienza appropriata) di un organismo rappresentativo della professione contabile i cui membri possono svolgere revisioni contabili complete o limitate, o altri incarichi di assurance o servizi connessi, oppure un dipendente di un'organizzazione che fornisce servizi di controllo della qualità.

## REGOLE

### Applicazione e conformità alle regole pertinenti

13. Il personale del soggetto abilitato che ha la responsabilità di istituire e mantenere il sistema di controllo della qualità deve acquisire la comprensione del testo completo del presente principio,

---

<sup>2-quinquies</sup> Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'estensione della rete è definita con riferimento alla normativa applicabile. Conseguentemente la definizione contenuta nella lettera l) del presente paragrafo non risulta applicabile.

<sup>2-sexies</sup> Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i principi professionali di riferimento sono i principi di revisione internazionali (ISA Italia) ed i principi etici applicabili.

<sup>2-septies</sup> Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i principi etici di riferimento, inclusi quelli relativi all'indipendenza, sono quelli elaborati ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs 39/10, ai fini dell'attuazione degli artt 9, co. 1, e 10, co. 12, nonché ai sensi dell'art. 17, co. 2, del medesimo Decreto. Tali principi contengono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nelle Parti A e B del Codice IFAC. Conseguentemente il riferimento al citato codice non è applicabile.

inclusa la sezione “Linee guida ed altro materiale esplicativo”, per comprenderne l’obiettivo ed applicarne correttamente le regole.

14. Il soggetto abilitato deve conformarsi a ciascuna regola del presente principio a meno che, nel suo caso specifico, la regola non sia pertinente ai servizi forniti relativamente alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché agli altri incarichi di assurance e ai servizi connessi. (Rif.: Par. A1)

15. Le regole sono definite per consentire al soggetto abilitato di conseguire l’obiettivo indicato nel presente principio. La corretta applicazione delle regole dovrebbe pertanto costituire una condizione sufficiente per il conseguimento dell’obiettivo. Tuttavia, poiché le circostanze sono molto varie e non possono essere tutte previste, il soggetto abilitato deve considerare se la presenza di aspetti o di circostanze particolari richieda di stabilire direttive e procedure ulteriori rispetto a quelle richieste dal presente principio ai fini del conseguimento dell’obiettivo indicato.

### **Elementi di un sistema di controllo della qualità**

16. Il soggetto abilitato deve istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

- a) le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato;
- b) i principi etici applicabili;
- c) l’accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi;
- d) le risorse umane;
- e) lo svolgimento dell’incarico;
- f) il monitoraggio.

17. Il soggetto abilitato deve documentare le proprie direttive e procedure e comunicarle al personale. (Rif.: Parr. A2-A3)

### **Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato**

18. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per promuovere al suo interno una cultura che riconosca che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi. Tali direttive e procedure devono prevedere che l’amministratore delegato del soggetto abilitato (o figura equivalente) ovvero, ove appropriato, il consiglio di amministrazione (od organismo equivalente) si assumano la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità. (Rif.: Parr. A4-A5)

19. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure tali che la persona o le persone a cui l’amministratore delegato o il consiglio di amministrazione abbia attribuito la responsabilità operativa del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, abbiano esperienza e capacità sufficienti e appropriate, nonché l’autorità necessaria ad assumere tale responsabilità. (Rif.: Par. A6)

### **Principi etici applicabili**

20. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato ed il suo personale rispettino i principi etici applicabili. (Rif.: Parr. A7-A10)

### *Indipendenza*

21. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato stesso, il suo personale e, ove applicabile, altri

soggetti tenuti al rispetto dei principi di indipendenza (incluso il personale degli altri soggetti appartenenti alla rete), mantengano l'indipendenza, ove ciò sia richiesto dai principi etici applicabili. Tali direttive e procedure devono consentire al soggetto abilitato di: (Rif.: Par. A10)

a) comunicare i propri principi di indipendenza al personale e, ove applicabile, agli altri soggetti tenuti a rispettarli;

b) identificare e valutare le circostanze e i rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza e porre in essere le azioni appropriate per eliminarle ovvero ridurle ad un livello accettabile, applicando misure di salvaguardia, ovvero, se ritenuto appropriato, recedendo dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

22. Tali direttive e procedure devono prevedere che: (Rif.: Par. A10)

a) i responsabili degli incarichi forniscano al soggetto abilitato le informazioni pertinenti in merito agli incarichi ricevuti dal cliente, incluso l'oggetto dei servizi, al fine di consentire al soggetto abilitato stesso di valutare l'eventuale impatto complessivo sui principi di indipendenza;

b) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le circostanze e i rapporti che costituiscono una minaccia all'indipendenza in modo che possano essere intraprese le azioni appropriate;

c) le informazioni pertinenti siano raccolte e comunicate al personale appropriato in modo che:

(i) il soggetto abilitato ed il suo personale possano prontamente stabilire se essi rispettano i principi di indipendenza;

(ii) il soggetto abilitato possa mantenere e aggiornare la propria documentazione relativa all'indipendenza;

(iii) il soggetto abilitato possa intraprendere le azioni appropriate nei confronti delle minacce all'indipendenza identificate che non siano di livello accettabile.

23. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che le violazioni dei principi di indipendenza siano segnalate, e per consentire che siano intraprese azioni appropriate per risolvere tali situazioni. Le direttive e le procedure devono includere regole affinché: (Rif.: Par. A10)

a) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le violazioni dell'indipendenza di cui sia venuto a conoscenza;

b) il soggetto abilitato comunichi tempestivamente le violazioni identificate di tali direttive e procedure:

(i) al responsabile dell'incarico che, insieme al soggetto abilitato stesso, deve gestire la violazione;

(ii) ad altro personale appropriato nell'ambito del soggetto abilitato e, se del caso, della rete, e a coloro che sono tenuti al rispetto dei principi sull'indipendenza, cui compete di intraprendere le azioni appropriate;

c) il responsabile dell'incarico e gli altri soggetti di cui al sottoparagrafo 23 b) ii) comunichino tempestivamente al soggetto abilitato, ove necessario, le azioni intraprese per risolvere la questione, in modo che il soggetto abilitato possa stabilire se deve intraprendere ulteriori azioni.



24. Almeno una volta all'anno, il soggetto abilitato deve acquisire una conferma scritta della conformità alle proprie direttive e procedure sull'indipendenza, da parte di tutto il personale a cui è richiesta l'indipendenza in base ai principi etici applicabili. (Rif.: Parr. A10-A11)

25. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che: (Rif.: Par. A10)

- a) indichino i criteri per determinare quando sono necessarie misure di salvaguardia per ridurre la minaccia della familiarità ad un livello accettabile, nel caso in cui, per lo svolgimento di un incarico di assurance, ci si avvalga dello stesso personale esperto per un lungo periodo di tempo;
- b) per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, prevedano, trascorso un determinato periodo definito nel rispetto dei principi etici applicabili, la rotazione del responsabile dell'incarico, del responsabile del riesame della qualità dell'incarico, nonché, ove applicabile, di altri soggetti tenuti al rispetto delle regole sulla rotazione.<sup>2-octies</sup> (Rif.: Parr. A12-A17)

### **Accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi**

26. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi, configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato ponga in essere o mantenga unicamente i rapporti e gli incarichi per i quali:

- a) disponga delle competenze per svolgere l'incarico e abbia la possibilità di svolgerlo, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse; (Rif.: Parr. A18, A23)
- b) sia in grado di rispettare i principi etici applicabili;
- c) abbia considerato l'integrità del cliente e non disponga di informazioni che possano indurlo a concludere che il cliente manchi di integrità. (Rif.: Parr. A19-A20, A23)

27. Tali direttive e procedure devono prevedere che:

- a) il soggetto abilitato acquisisca le informazioni che ritiene necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito; (Rif.: Parr. A21, A23)
- b) il soggetto abilitato stabilisca se è appropriato accettare l'incarico da un cliente nuovo o già acquisito qualora, accettando tale incarico, si identifichi un potenziale conflitto di interessi;
- c) il soggetto abilitato documenti il modo in cui sono state risolte le problematiche, qualora ne siano identificate e il soggetto abilitato decida di accettare o di mantenere il rapporto con il cliente o un singolo incarico.

28. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure sul mantenimento di un incarico e del rapporto con il cliente per i casi in cui il soggetto abilitato acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, lo avrebbero indotto a rifiutare l'incarico. Tali direttive e procedure devono includere la considerazione:

- a) delle responsabilità professionali e legali che si applicano alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo, per il soggetto abilitato, di informare la persona o le persone che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, le autorità di vigilanza;

---

<sup>2-octies</sup> Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si applicano le regole sulla rotazione previste dall'art. 17, co. 4, del Decreto medesimo.

b) della possibilità di recedere dall'incarico,<sup>2-nonies</sup> ovvero di recedere dall'incarico e di interrompere il rapporto con il cliente. (Rif.: Parr. A22-A23)

### **Risorse umane**

29. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza di avere sufficiente personale con le competenze, le capacità e l'impegno al rispetto dei principi etici, necessari per:

- a) svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) consentire al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate alle circostanze. (Rif.: Parr. A24-A29)

### *Assegnazione dei team degli incarichi*

30. Il soggetto abilitato deve assegnare la responsabilità di ciascun incarico ad un responsabile e deve stabilire direttive e procedure affinché:

- a) l'identità ed il ruolo del responsabile dell'incarico siano comunicati ai membri della direzione del cliente con responsabilità strategiche e ai responsabili delle attività di governance del cliente;
- b) il responsabile dell'incarico abbia le competenze, le capacità e l'autorità appropriate per ricoprire il ruolo;
- c) le responsabilità connesse a tale ruolo siano chiaramente definite e comunicate al responsabile dell'incarico. (Rif.: Par. A30)

31. Il soggetto abilitato deve stabilire altresì direttive e procedure per l'assegnazione di personale appropriato in possesso delle necessarie competenze e con le capacità di:

- a) svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) consentire al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate alle circostanze. (Rif.: Par. A31)

### **Svolgimento dell'incarico**

32. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e che il soggetto abilitato emetta relazioni appropriate alle circostanze. Tali direttive e procedure devono includere:

- a) gli aspetti rilevanti al fine di favorire l'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi; (Rif.: Parr. A32-A33)
- b) le responsabilità della supervisione; (Rif.: Par. A34)
- c) le responsabilità del riesame del lavoro. (Rif.: Par. A35)

---

<sup>2-nonies</sup> Con riferimento ai termini "recedere" o "recesso" utilizzati nel presente principio, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 13 del medesimo Decreto e l'apposito regolamento attuativo disciplinano le circostanze di interruzione anticipata dell'incarico, vale a dire le circostanze di revoca, dimissioni dall'incarico e risoluzione consensuale.

33. Le direttive e le procedure del soggetto abilitato sulla responsabilità del riesame del lavoro devono essere stabilite sulla base del principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia riesaminato da quelli più esperti.

#### *Consultazione*

34. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che:

- a) sugli aspetti complessi o controversi si svolgano consultazioni appropriate;
- b) le risorse disponibili siano sufficienti a consentire che si svolgano consultazioni appropriate;
- c) la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni con queste raggiunte, siano documentate e siano state concordate tra il soggetto che ha richiesto la consultazione e il soggetto consultato;
- d) le conclusioni raggiunte con le consultazioni siano attuate. (Rif.: Parr. A36-A40)

#### *Riesame della qualità dell'incarico*

35. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure in base alle quali, per determinati incarichi, sia previsto un riesame della qualità che fornisca una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni raggiunte nella predisposizione della relazione. Tali direttive e procedure devono:

- a) prevedere un riesame della qualità dell'incarico per tutte le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate;
- b) fissare i criteri in base ai quali tutte le altre revisioni contabili complete o limitate, nonché gli altri incarichi di assurance e i servizi connessi, devono essere valutati per stabilire se debba essere svolto un riesame della qualità dell'incarico; (Rif.: Par. A41)
- c) prevedere un riesame della qualità dell'incarico per tutti gli eventuali incarichi che soddisfino i criteri stabiliti in conformità al sottoparagrafo 35 b).

36. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che indichino la natura, la tempistica e l'estensione del riesame della qualità dell'incarico. Tali direttive e procedure devono prevedere che la relazione non possa essere emessa prima del completamento del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A42-A43)

37. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure affinché il riesame della qualità dell'incarico includa:

- a) una discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico;
- b) il riesame del bilancio o di informazioni su altri aspetti e della bozza di relazione;
- c) il riesame di documentazione selezionata dell'incarico, riguardante i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le conclusioni raggiunte;
- d) la valutazione delle conclusioni raggiunte nel predisporre la bozza di relazione e la appropriatezza della stessa. (Rif.: Par. A44)

38. Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, il soggetto abilitato che è incaricato della revisione deve stabilire direttive e procedure affinché il riesame della qualità dell'incarico consideri anche quanto segue:

- a) la valutazione effettuata dal responsabile dell'incarico in merito all'indipendenza del soggetto abilitato che è incaricato della revisione rispetto all'incarico specifico;
- b) se sono state effettuate consultazioni appropriate sugli aspetti che hanno comportato divergenze di opinione o su altri aspetti complessi o controversi, e le conclusioni emerse da tali consultazioni;
- c) se la documentazione selezionata per il riesame della qualità riflette il lavoro svolto in merito ai giudizi professionali significativi e supporta le conclusioni raggiunte. (Rif.: Parr. A45-A46)

#### Requisiti di idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico

39. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per disciplinare la nomina del responsabile del riesame della qualità dell'incarico e per stabilirne l'idoneità mediante:

- a) le qualifiche tecniche richieste per ricoprire il ruolo, incluse l'esperienza e l'autorità necessarie; (Rif.: Par. A47)
- b) i limiti entro i quali è possibile consultare il responsabile del riesame della qualità dell'incarico senza comprometterne l'obiettività. (Rif.: Par. A48)

40. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per preservare l'obiettività del responsabile del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A49-A51)

41. Le direttive e le procedure del soggetto abilitato devono prevedere la sostituzione del responsabile del riesame della qualità dell'incarico qualora la capacità di quest'ultimo di svolgere un riesame obiettivo possa risultare compromessa.

#### Documentazione del riesame della qualità dell'incarico

42. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure sul riesame della qualità dell'incarico in base alle quali sia previsto di documentare:

- a) lo svolgimento delle procedure previste dalle direttive del soggetto abilitato sul riesame della qualità dell'incarico;
- b) il completamento del riesame della qualità dell'incarico alla data della relazione o prima di essa;
- c) il fatto che il responsabile del riesame non sia a conoscenza di eventuali aspetti non risolti che lo indurrebbero a ritenere non appropriati i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le conclusioni da questo raggiunte.

#### *Divergenze di opinione*

43. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per affrontare e risolvere le divergenze di opinione nell'ambito del team dell'incarico, con coloro che sono stati consultati e, ove applicabile, tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A52-A53)

44. Tali direttive e procedure devono prevedere che:

- a) le conclusioni raggiunte siano documentate e attuate;
- b) la relazione non sia emessa finché l'aspetto non è stato risolto.

#### *Documentazione dell'incarico*

Completamento della raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva

45. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure affinché i team degli incarichi completino tempestivamente la raccolta della documentazione degli incarichi nella versione definitiva dopo che le relazioni sono state emesse. (Rif.: Parr. A54-A55)

Riservatezza, custodia, integrità, accessibilità e recuperabilità della documentazione dell'incarico

46. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per preservare la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione dell'incarico. (Rif.: Parr. A56-A59)

Conservazione della documentazione dell'incarico

47. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure in merito alla conservazione della documentazione dell'incarico per un periodo sufficiente a soddisfare le proprie esigenze o quanto richiesto da leggi o regolamenti. (Rif.: Parr. A60-A63)

## **Monitoraggio**

*Monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità del soggetto abilitato*

48. Il soggetto abilitato deve istituire un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. Tale processo deve:

- a) comprendere un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, inclusa l'ispezione, su base ciclica, di almeno uno tra gli incarichi conclusi da ciascun responsabile;
- b) prevedere che la responsabilità del processo di monitoraggio sia affidata ad uno o più partner ovvero ad altre persone nell'ambito del soggetto abilitato che abbiano esperienza e autorità sufficienti e appropriate per assumersi detta responsabilità;
- c) prevedere che coloro che sono coinvolti nello svolgimento dell'incarico o del riesame della qualità dell'incarico non partecipino all'ispezione dell'incarico stesso. (Rif.: Parr. A64-A68)

*Valutare, comunicare e porre rimedio alle carenze identificate*

49. Il soggetto abilitato deve valutare l'effetto delle carenze rilevate a seguito del processo di monitoraggio e stabilire se si tratti di:

- a) casi che non indicano necessariamente che il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato non è sufficiente a conseguire una ragionevole sicurezza della conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili, e che le relazioni emesse sono appropriate alle circostanze; ovvero
- b) carenze sistematiche, ripetitive o comunque significative, che richiedono una pronta azione correttiva.

50. Il soggetto abilitato deve comunicare ai responsabili degli incarichi, nonché ad altro personale appropriato, le carenze rilevate a seguito del processo di monitoraggio e le raccomandazioni di azioni correttive appropriate. (Rif.: Par. A69)

51. Per le carenze rilevate deve essere prevista almeno una delle seguenti raccomandazioni di appropriate azioni correttive:

- a) porre in essere azioni correttive appropriate relativamente al singolo incarico o ad un membro del personale;
- b) comunicare quanto emerso ai responsabili della formazione e dello sviluppo professionale;

- c) modificare le direttive e le procedure di controllo della qualità;
- d) adottare misure disciplinari nei confronti di coloro che non hanno rispettato le direttive e le procedure, soprattutto in caso di reiterazione.

52. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per trattare i casi in cui i risultati delle procedure di monitoraggio indicano che una relazione può non essere appropriata o che durante lo svolgimento dell'incarico sono state omesse alcune procedure. Tali direttive e procedure devono prevedere che il soggetto abilitato stabilisca quali ulteriori azioni siano appropriate ai fini del rispetto dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili, e consideri se ottenere il parere di un legale.

53. Il soggetto abilitato deve comunicare almeno una volta all'anno i risultati del monitoraggio del proprio sistema di controllo della qualità ai responsabili degli incarichi nonché ad altre persone appropriate nell'ambito del soggetto abilitato, inclusi l'amministratore delegato ovvero, se del caso, il consiglio di amministrazione. La comunicazione deve essere tale da consentire al soggetto abilitato e alle suddette persone di porre in essere azioni pronte e appropriate, ove necessario, in base ai loro ruoli e responsabilità. La comunicazione deve contenere le seguenti informazioni:

- a) una descrizione delle procedure di monitoraggio svolte;
- b) le conclusioni raggiunte in esito alle procedure di monitoraggio;
- c) ove pertinente, una descrizione delle carenze sistematiche, ripetitive o comunque significative, e delle azioni poste in essere per risolvere o correggere tali carenze.

54. Alcuni soggetti abilitati operano nell'ambito di una rete e, per motivi di uniformità, possono implementare alcune delle procedure di monitoraggio a livello di rete. Qualora il soggetto abilitato operi nell'ambito di una rete seguendo direttive e procedure di monitoraggio comuni configurate in conformità al presente principio e faccia affidamento su tale sistema di monitoraggio, le direttive e le procedure del soggetto abilitato devono prevedere che:

- a) almeno una volta all'anno, la rete comunichi l'ambito di applicazione, l'estensione e i risultati complessivi del processo di monitoraggio alle persone appropriate nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete;
- b) la rete comunichi prontamente eventuali carenze identificate nel sistema di controllo della qualità alle persone appropriate nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete, così che possano essere intraprese le azioni necessarie,

in modo che i responsabili degli incarichi nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete possano fare affidamento sui risultati del processo di monitoraggio svolto a livello di rete, eccetto qualora i soggetti o la rete raccomandino diversamente.

#### *Reclami e segnalazioni*

55. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che siano trattati in modo appropriato:

- a) i reclami e le segnalazioni che hanno ad oggetto la mancata conformità del lavoro svolto dal soggetto abilitato ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) le segnalazioni di non conformità al sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato.

Come parte di tale processo, il soggetto abilitato deve istituire per il proprio personale dei canali chiaramente individuati da utilizzare per sollevare eventuali dubbi e che consentano di effettuare le segnalazioni senza timore di ritorsioni. (Rif.: Par. A70)

56. Qualora nel corso delle investigazioni su reclami e segnalazioni, siano identificate carenze nella configurazione o nell'operatività delle direttive e delle procedure di controllo della qualità del soggetto abilitato, ovvero una non conformità al suo sistema di controllo della qualità da parte di una o più persone, il soggetto abilitato deve porre in essere le azioni appropriate così come stabilito al paragrafo 51. (Rif.: Parr. A71-A72)

### **Documentazione del sistema di controllo della qualità**

57. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che prevedano di documentare in modo appropriato l'operatività di ciascun elemento del sistema di controllo della qualità. (Rif.: Parr. A73-A75)

58. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che prevedano la conservazione della documentazione per un periodo di tempo sufficiente per permettere a coloro che svolgono le procedure di monitoraggio di valutare la conformità del soggetto abilitato al proprio sistema di controllo della qualità, ovvero per un periodo più lungo qualora richiesto da leggi o regolamenti.

59. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che prevedano di documentare i reclami e le segnalazioni e le relative risposte.

## **LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO**

### **Applicazione e conformità alle regole pertinenti**

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori (Rif.: Par. 14)*

A1. Il presente principio non richiede la conformità a regole non pertinenti, per esempio, nel caso di un singolo professionista senza personale professionale. Alcune regole del presente principio, quali quelle relative alle direttive e procedure sull'assegnazione di personale appropriato al team dell'incarico (si veda il paragrafo 31), sulle responsabilità del riesame del lavoro (si veda il paragrafo 33) e sulla comunicazione annuale dei risultati del monitoraggio ai responsabili degli incarichi all'interno del soggetto abilitato (si veda il paragrafo 53), non sono pertinenti in assenza di personale professionale.

### **Elementi di un sistema di controllo della qualità (Rif.: Par. 17)**

A2. In generale, la comunicazione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità al personale del soggetto abilitato include la descrizione delle stesse e degli obiettivi che esse si prefiggono, nonché il messaggio che ogni persona ha una responsabilità individuale in merito alla qualità e ci si attende che rispetti tali direttive e procedure. Incoraggiando il personale del soggetto abilitato a comunicare il proprio punto di vista o i propri dubbi su aspetti legati al controllo della qualità, si riconosce l'importanza di ottenere un riscontro sul sistema di controllo della qualità.

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

A3. Per i soggetti abilitati di dimensioni minori la documentazione e la comunicazione delle direttive e delle procedure possono essere meno formali ed estese rispetto ai soggetti abilitati di dimensioni maggiori.

### **Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato**

*Promuovere una cultura interna della qualità (Rif.: Par. 18)*

A4. Il gruppo dirigente del soggetto abilitato, e l'esempio che dà, influenzano in modo significativo la cultura interna del soggetto abilitato. La promozione di una cultura interna orientata alla qualità dipende da azioni e messaggi chiari, coerenti e frequenti da parte di tutti i livelli della direzione, che sottolineino l'importanza delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità e dell'esigenza di:

- a) svolgere il lavoro in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) emettere relazioni che siano appropriate alle circostanze.

Tali azioni e messaggi incoraggiano una cultura che riconosce e premia un lavoro di alta qualità e possono essere comunicati nel corso di seminari di formazione, riunioni o colloqui formali o informali, mediante la dichiarazione contenuta nella missione aziendale, note informative o promemoria, ma anche con altri mezzi. Possono, inoltre, essere inseriti nella documentazione interna e nel materiale utilizzato per la formazione, nonché nelle procedure di valutazione di partner e personale professionale in modo che supportino e rafforzino la considerazione dell'importanza della qualità e delle modalità pratiche per il suo conseguimento.

A5. Nel promuovere una cultura interna basata sulla qualità è necessario che il gruppo dirigente riconosca che il conseguimento della qualità in tutti gli incarichi svolti dal soggetto abilitato costituisce una regola prevalente rispetto alla strategia aziendale del soggetto abilitato stesso. Promuovere tale cultura interna comporta:



- a) stabilire direttive e procedure che disciplinino la valutazione delle prestazioni, la retribuzione e l'avanzamento (inclusi i sistemi incentivanti) del personale, al fine di dimostrare l'impegno prioritario del soggetto abilitato per la qualità;
- b) attribuire le responsabilità di direzione in modo che considerazioni di tipo commerciale non prevalgano sulla qualità del lavoro svolto;
- c) dotarsi di risorse sufficienti per sviluppare, documentare e supportare le proprie direttive e procedure per il controllo della qualità.

*Attribuzione delle responsabilità operative per il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato (Rif.: Par. 19)*

A6. Esperienze e capacità sufficienti e appropriate consentono alla persona o alle persone responsabili del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato di identificare e comprendere le questioni relative al controllo della qualità e di sviluppare direttive e procedure appropriate. La necessaria autorità pone tali persone in grado di implementare tali direttive e procedure.

### **Principi etici applicabili**

*Conformità ai principi etici applicabili (Rif.: Par. 20)*<sup>2-decies</sup>

A7. Il Codice IFAC stabilisce i principi fondamentali di etica professionale che includono:

- a) l'integrità;
- b) l'obiettività;
- c) la competenza e la diligenza professionale;
- d) la riservatezza;
- e) il comportamento professionale.

A8. La parte B del Codice IFAC illustra come applicare il quadro di riferimento concettuale in situazioni specifiche. Esso fornisce esempi di misure di salvaguardia che possono essere appropriate per fronteggiare le minacce alla conformità ai principi fondamentali e fornisce anche esempi di situazioni in cui non sono disponibili misure di salvaguardia per fronteggiare tali minacce.

A9. I principi fondamentali sono rafforzati in particolare attraverso:

- il gruppo dirigente del soggetto abilitato;
- la formazione teorica e pratica;
- il monitoraggio;
- un processo per gestire i casi di non conformità.

*Definizione di "soggetto abilitato", "rete" e "soggetto appartenente alla rete" (Rif.: Parr. 20-25)*

A10. Le definizioni di "soggetto abilitato", "rete" o "soggetto appartenente alla rete" presenti nei principi etici applicabili possono differire da quelle contenute nel presente ISQC. Per esempio, il Codice IFAC<sup>3</sup> definisce il "soggetto abilitato" come:

- i) un singolo professionista, un'entità, o una società costituita da professionisti contabili;

<sup>2-decies</sup> Sulla base di quanto indicato nella nota 2-septies, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 i paragrafi A7-A10 non sono applicabili.

<sup>3</sup> Codice etico dell'IFAC per i professionisti contabili ("Code of Ethics for Professional Accountants").

- ii) un'entità che controlla tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità;
- iii) un'entità controllata da tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità.

Il Codice IFAC fornisce anche linee guida relative ai termini “rete” e “soggetto appartenente alla rete”.

Nel conformarsi alle regole di cui ai paragrafi 20-25, si applicano le definizioni utilizzate nei principi etici applicabili nella misura in cui sia necessario interpretare tali principi.

Conferma scritta (Rif.: Par. 24)

A11. Mediante l'acquisizione della conferma scritta, resa in formato cartaceo o elettronico, e la messa in atto di azioni appropriate a seguito delle informazioni indicanti casi di non conformità, il soggetto abilitato dimostra l'importanza attribuita all'indipendenza, rendendo il tema di attualità e portandolo all'attenzione del proprio personale.

La minaccia della familiarità<sup>3-bis</sup> (Rif.: Par. 25)

A12. Il Codice IFAC tratta della minaccia della familiarità che può generarsi quando ci si avvale, per un lungo periodo, dello stesso personale esperto per incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione, nonché delle misure di salvaguardia che potrebbero essere appropriate per fronteggiare tali minacce.

A13. Stabilire criteri appropriati per fronteggiare la minaccia della familiarità può includere aspetti quali:

- la natura dell'incarico, inclusa la misura in cui esso riguarda aspetti di pubblico interesse;
- la durata dell'impiego del personale esperto nell'incarico.

Esempi di misure di salvaguardia includono la rotazione del personale esperto ovvero la richiesta del riesame della qualità dell'incarico.<sup>3-bis</sup>

A14. Il Codice IFAC riconosce che la minaccia della familiarità è particolarmente rilevante nel contesto delle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate. Per tali revisioni contabili, il Codice IFAC richiede la rotazione dei partner con maggiori responsabilità coinvolti nell'incarico di revisione<sup>4</sup> trascorso un periodo predefinito, normalmente non superiore a sette anni, ed enuncia i relativi principi e linee guida. Le disposizioni nazionali possono stabilire periodi di rotazione più brevi.

Considerazioni specifiche per gli organismi di revisione contabile del settore pubblico<sup>4-bis</sup>

A15. (omissis).

A16. (omissis).

A17. (omissis).

## **Accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi**

*Competenza, capacità e risorse* (Rif.: Par. 26 a)

---

<sup>3-bis</sup> Sulla base di quanto indicato nella nota 2-septies, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 il riferimento al Codice IFAC non è applicabile e conseguentemente i paragrafi A12-A14 non sono applicabili.

<sup>4</sup> Codice IFAC, Definizioni

<sup>4-bis</sup> Si veda la sezione “Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche”.

A18. Per considerare se il soggetto abilitato dispone delle competenze, delle capacità e delle risorse per assumere un nuovo incarico da un cliente nuovo o già acquisito occorre riesaminare i requisiti specifici dell'incarico e i profili professionali dei partner, del personale professionale a tutti i livelli rilevanti per l'incarico, e valutare se:

- il personale del soggetto abilitato abbia la conoscenza dei settori o delle tematiche pertinenti;
- il personale del soggetto abilitato abbia esperienza relativamente alle disposizioni regolamentari o relative all'emissione della relazione applicabili, ovvero sia in grado di acquisire in modo efficace le capacità e le conoscenze necessarie;
- il soggetto abilitato abbia sufficiente personale in possesso delle competenze e delle capacità necessarie;
- siano disponibili degli esperti, se necessario;
- siano disponibili soggetti che soddisfano i criteri ed i requisiti di idoneità per svolgere il riesame della qualità dell'incarico, ove applicabile;
- il soggetto abilitato sia in grado di completare l'incarico entro il termine indicato per l'emissione della relazione.

*Integrità del cliente* (Rif.: Par. 26 c)

A19. Gli aspetti da considerare con riferimento all'integrità del cliente includono per esempio:

- l'identità e la reputazione commerciale dei principali proprietari del cliente, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance;
- la natura delle attività del cliente, incluse le sue prassi aziendali;
- le informazioni sull'atteggiamento dei principali proprietari del cliente, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance in relazione ad aspetti quali l'interpretazione aggressiva dei principi contabili e l'ambiente di controllo interno;
- un eventuale eccessivo interesse del cliente a mantenere i corrispettivi del soggetto abilitato al livello più basso possibile;
- indizi di una inappropriata limitazione alla portata del lavoro;
- indizi sul possibile coinvolgimento del cliente nel riciclaggio di denaro o in altre attività illecite;
- le motivazioni per la proposta di nomina del soggetto abilitato e per la mancata conferma del soggetto abilitato precedente;
- l'identità e la reputazione commerciale delle parti correlate.

Generalmente la conoscenza dell'integrità di un cliente da parte del soggetto abilitato si approfondisce mediante il rapporto continuo con lo stesso cliente.

A20. Le fonti delle informazioni acquisite dal soggetto abilitato su tali aspetti possono includere:

- le comunicazioni con gli attuali o precedenti fornitori di servizi contabili professionali al cliente in conformità ai principi etici applicabili e i confronti avuti con altri soggetti terzi;
- le indagini presso il personale di altri soggetti abilitati o presso soggetti terzi quali banche, consulenti legali e altri operatori del settore;

- ricerche di informazioni presso banche dati appropriate.

*Mantenimento del rapporto con il cliente (Rif.: Par. 27 a)*

A21. La decisione se mantenere il rapporto con un cliente implica la considerazione degli aspetti significativi emersi nello svolgimento degli incarichi in corso o precedenti. Ad esempio, un cliente può avere avviato l'espansione delle proprie attività in un'area in cui il soggetto abilitato non possiede le necessarie competenze specifiche.

*Recesso (Rif.: Par. 28)*

A22. Le direttive e le procedure relative al recesso da un incarico, ovvero relative sia al recesso dall'incarico sia all'interruzione del rapporto con il cliente, affrontano tematiche tra le quali:

- discutere con la direzione del cliente ad un livello appropriato e con i responsabili delle attività di governance le azioni appropriate che il soggetto abilitato potrebbe porre in essere sulla base dei fatti e delle circostanze rilevanti;
- se il soggetto abilitato stabilisce che il recesso è appropriato, discutere con la direzione del cliente ad un livello appropriato e con i responsabili delle attività di governance in merito al recesso dall'incarico ovvero anche all'interruzione del rapporto con il cliente, e sulle ragioni che lo motivano;
- considerare se vi siano disposizioni professionali, legislative o regolamentari che prescrivono che il soggetto abilitato mantenga l'incarico, ovvero che quest'ultimo comunichi alle autorità di vigilanza il recesso dall'incarico, ovvero anche l'interruzione del rapporto con il cliente, insieme alle ragioni che lo motivano;
- documentare gli aspetti significativi, le consultazioni, le conclusioni e gli elementi a supporto di tali conclusioni.

*Considerazioni specifiche per gli organismi di revisione contabile del settore pubblico (Rif.: Parr. 26-28)<sup>4-bis</sup>*

A23. (omissis).

**Risorse umane** (Rif.: Par. 29)

A24. Le tematiche legate al personale rilevanti ai fini delle direttive e delle procedure del soggetto abilitato relative alle risorse umane includono, per esempio:

- l'assunzione;
- la valutazione della performance;
- le capacità, inclusa la tempistica per lo svolgimento delle mansioni assegnate;
- le competenze;
- il percorso di carriera;
- l'avanzamento;
- la retribuzione;
- la valutazione delle esigenze del personale.

Processi e procedure di assunzione efficaci aiutano il soggetto abilitato a selezionare persone dotate di integrità che siano in grado di sviluppare le competenze e le capacità necessarie allo svolgimento del lavoro e siano in possesso di caratteristiche appropriate per poter operare con competenza.

A25. Le competenze possono essere sviluppate in diversi modi, tra i quali:

- formazione professionale;
- sviluppo professionale continuo, inclusa la formazione;
- esperienza di lavoro;
- coaching da parte del personale con maggiore esperienza, per esempio, altri membri del team dell'incarico;
- formazione sul tema dell'indipendenza per i membri del personale soggetti ai principi di indipendenza.

A26. L'acquisizione continua di competenze da parte del personale del soggetto abilitato dipende in misura significativa da un livello appropriato di sviluppo professionale continuo in modo che il personale mantenga le proprie conoscenze e capacità. Direttive e procedure efficaci evidenziano la necessità di una formazione continua per il personale a tutti i livelli e forniscono le risorse necessarie alla formazione e all'assistenza per consentire al personale di sviluppare e mantenere le competenze e le capacità richieste.

A27. Il soggetto abilitato può avvalersi di una persona esterna adeguatamente qualificata, per esempio, nel caso in cui non siano disponibili all'interno risorse tecniche per la formazione.

A28. Le procedure per la valutazione della performance, per la retribuzione e per l'avanzamento riconoscono nel modo dovuto e premiano lo sviluppo ed il mantenimento delle competenze e dell'impegno al rispetto dei principi etici. Le misure che un soggetto abilitato può porre in essere per sviluppare e mantenere le competenze e l'impegno al rispetto dei principi etici includono:

- rendere consapevole il personale circa le aspettative del soggetto abilitato in relazione alla performance e ai principi etici;
- valutare la performance del personale e discutere con lo stesso gli avanzamenti e il percorso di carriera nel corso di appositi incontri (counseling);
- aiutare il personale a comprendere che l'avanzamento verso posizioni di maggiore responsabilità dipende, tra l'altro, dalla qualità della performance e dall'osservanza dei principi etici, e che la mancata conformità alle direttive e alle procedure può dare origine a procedimenti disciplinari.

#### *Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

A29. La dimensione e le condizioni del soggetto abilitato influiscono sulla struttura del suo processo di valutazione della performance. I soggetti abilitati di dimensioni minori, in particolare, possono utilizzare metodi meno formali per valutare la performance del proprio personale.

#### *Assegnazione dei team degli incarichi*

Responsabili degli incarichi (Rif.: Par. 30)

A30. Le direttive e le procedure possono includere sistemi per monitorare i carichi di lavoro e la disponibilità dei responsabili degli incarichi in modo da consentire loro di avere il tempo sufficiente per adempiere alle proprie responsabilità in modo adeguato.

I team degli incarichi (Rif.: Par. 31)

A31. L'assegnazione dei team degli incarichi da parte del soggetto abilitato e la determinazione del livello di supervisione richiesto, includono per esempio considerare che il singolo team abbia:

- la comprensione e l'esperienza pratica di incarichi di natura e complessità simili, acquisite mediante una appropriata formazione e partecipazione a detti incarichi;
- la comprensione dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le conoscenze tecniche e le competenze specifiche, incluse le conoscenze delle tecnologie informatiche pertinenti;
- la conoscenza dei settori di attività in cui i clienti operano;
- la capacità di applicare il giudizio professionale;
- la comprensione delle direttive e delle procedure del soggetto abilitato per il controllo della qualità.

### **Svolgimento dell'incarico**

*Uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi (Rif.: Par. 32 a)*

A32. Il soggetto abilitato promuove l'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi mediante le proprie direttive e procedure. Ciò spesso viene realizzato mediante manuali cartacei o in formato elettronico, software e altre forme di documentazione standardizzata, nonché linee guida su specifici settori o argomenti. Gli aspetti trattati possono includere:

- le modalità con cui impartire istruzioni sugli incarichi ai team affinché questi comprendano gli obiettivi del proprio lavoro;
- i processi da seguire per rispettare i principi applicabili all'incarico;
- i processi di supervisione dell'incarico e di formazione e di coaching del personale professionale;
- i metodi per il riesame del lavoro svolto, dei giudizi professionali significativi formulati e della tipologia di relazione da emettere;
- la documentazione appropriata del lavoro svolto, nonché della tempistica e dell'estensione del riesame;
- i processi per mantenere aggiornate tutte le direttive e le procedure.

A33. Un lavoro di squadra e una formazione appropriati aiutano i membri meno esperti del team dell'incarico a comprendere chiaramente gli obiettivi del lavoro assegnato.

*Supervisione (Rif.: Par. 32 b)*

A34. La supervisione dell'incarico comprende:

- seguire l'avanzamento dell'incarico;
- considerare la competenza e le capacità dei singoli membri del team dell'incarico, se essi hanno tempo sufficiente per svolgere il loro lavoro, se comprendono le istruzioni loro impartite e se stanno svolgendo il lavoro secondo l'approccio pianificato per l'incarico;
- affrontare gli aspetti significativi che emergono durante lo svolgimento dell'incarico, considerandone la significatività e modificando appropriatamente l'approccio pianificato;
- identificare gli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione dei membri più esperti del team durante lo svolgimento dell'incarico.

*Riesame del lavoro (Rif.: Par. 32 c)*

A35. Il riesame del lavoro consiste nel considerare se:

- il lavoro è stato svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- sono stati evidenziati gli aspetti significativi che richiedono ulteriori approfondimenti;
- sono state svolte le consultazioni appropriate e le conclusioni raggiunte sono state documentate e attuate;
- vi è la necessità di modificare la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro svolto;
- il lavoro svolto supporta le conclusioni raggiunte ed è documentato in modo appropriato;
- gli elementi probativi acquisiti sono sufficienti e appropriati a supportare la relazione;
- gli obiettivi delle procedure dell'incarico sono stati conseguiti.

*Consultazione* (Rif.: Par. 34)

A36. La consultazione consiste in una discussione ad un livello professionale appropriato, con soggetti interni o esterni al soggetto abilitato in possesso di competenze specializzate.

A37. La consultazione si avvale di risorse per la ricerca appropriate nonché dell'esperienza e della competenza tecnica patrimonio del soggetto abilitato. La consultazione contribuisce a favorire la qualità e migliora l'esercizio del giudizio professionale. L'appropriato riconoscimento della consultazione nelle direttive e nelle procedure del soggetto abilitato contribuisce a promuovere una cultura in cui la consultazione è riconosciuta come un punto di forza ed incoraggia il personale ad effettuare consultazioni sugli aspetti complessi o controversi.

A38. Una consultazione efficace su aspetti significativi di natura tecnica, etica o di altra natura all'interno del soggetto abilitato, ovvero, ove applicabile, al suo esterno, può ottenersi qualora i soggetti consultati:

- siano stati informati di tutti i fatti pertinenti che consentano loro di esprimere un parere informato;
- abbiano le conoscenze, l'anzianità e l'esperienza appropriate,

e qualora le conclusioni derivanti dalle consultazioni siano documentate e attuate in modo appropriato.

A39. Una documentazione sufficientemente completa e dettagliata delle consultazioni svolte con altri professionisti su aspetti complessi o controversi contribuisce ad una comprensione:

- della questione oggetto della consultazione;
- dei risultati della consultazione, incluse le eventuali decisioni prese, le motivazioni di tali decisioni e le modalità con cui sono state attuate.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A40. Un soggetto abilitato che necessiti di una consultazione esterna, per esempio un soggetto abilitato che non abbia risorse interne appropriate, può usufruire dei servizi di consulenza prestati:

- da altri revisori legali e da altre società di revisione legale;
- da organismi professionali e di vigilanza; ovvero
- da organizzazioni che forniscono specifici servizi di controllo della qualità.

Considerare le competenze e le capacità del fornitore esterno, prima di stipulare il contratto per tali servizi, aiuta il soggetto abilitato a stabilire se detto fornitore sia adeguatamente qualificato per tale scopo.

#### *Riesame della qualità dell'incarico*

Criteri per il riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 35 b)

A41. I criteri per stabilire quali incarichi, oltre alle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, siano soggetti al riesame della qualità possono includere, per esempio:

- la natura dell'incarico, compresa la misura in cui esso riguarda aspetti di interesse pubblico;
- l'identificazione di circostanze o rischi inusuali nell'ambito di un incarico o di una categoria di incarichi;
- l'eventuale previsione di tale riesame da parte di leggi o regolamenti.

Natura, tempistica ed estensione del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Parr. 36-37)

A42. La relazione relativa all'incarico non viene emessa fino al completamento del riesame della qualità dell'incarico. Comunque, la documentazione relativa al riesame della qualità dell'incarico può essere completata successivamente alla data della relazione.

A43. Svolgere il riesame della qualità dell'incarico in modo tempestivo, nelle fasi appropriate dell'incarico, permette di risolvere prontamente, ed in modo soddisfacente per il responsabile del riesame, gli aspetti significativi alla data della relazione o prima di essa.

A44. L'estensione del riesame della qualità dell'incarico può dipendere, tra l'altro, dalla complessità dell'incarico, dal fatto che si tratti di una società quotata e dal rischio che la relazione possa non essere appropriata alle circostanze. Lo svolgimento di un riesame della qualità dell'incarico non attenua le responsabilità del responsabile dell'incarico.

Riesame della qualità dell'incarico di una società quotata (Rif.: Par. 38)

A45. Altri aspetti relativi alla valutazione dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico che possono essere presi in considerazione in un riesame della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio di una società quotata sono:

- i rischi significativi identificati durante lo svolgimento dell'incarico e le risposte a tali rischi;
- i giudizi professionali formulati, in particolare in merito alla significatività e ai rischi significativi;
- la rilevanza e le decisioni in merito agli errori, corretti e non corretti, identificati durante lo svolgimento dell'incarico;
- gli aspetti da comunicare alla direzione, ai responsabili delle attività di governance e, ove applicabile, ad altri soggetti, quali gli organismi di vigilanza.

Tali aspetti, in base alle circostanze, possono essere applicabili anche al riesame della qualità degli incarichi di revisione contabile dei bilanci di altre imprese, degli incarichi di revisione limitata dei bilanci nonché degli altri incarichi di assurance e dei servizi connessi.

Considerazioni specifiche per gli organismi di revisione contabile del settore pubblico<sup>4-bis</sup>

A46. (omissis).

*Requisiti di idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico*



Competenze tecniche, esperienza e autorità sufficienti e appropriate (Rif.: Par. 39 a)

A47. La definizione di ciò che costituisce competenza tecnica, esperienza e autorità sufficienti e appropriate dipende dalle circostanze dell'incarico. Per esempio, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio di una società quotata è probabile che sia un soggetto con competenze tecniche, esperienza e autorità sufficienti e appropriate per ricoprire il ruolo di responsabile di incarichi di revisione contabile dei bilanci di società quotate.

Consultazione con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 39 b)

A48. Il responsabile dell'incarico può consultare il responsabile del riesame della qualità nel corso dell'incarico, per esempio, per stabilire se un proprio giudizio professionale sia accettabile per il responsabile del riesame. Tale consultazione evita l'identificazione di divergenze di opinione in una fase avanzata dell'incarico e non compromette necessariamente l'idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico a ricoprire tale ruolo. Qualora la natura e l'ampiezza delle consultazioni diventino rilevanti, l'obiettività del responsabile del riesame può risultare compromessa a meno che il team dell'incarico e il responsabile del riesame non si curino entrambi di preservare l'obiettività di quest'ultimo. Qualora ciò non sia possibile, un'altra persona all'interno del soggetto abilitato, ovvero una persona esterna adeguatamente qualificata, può essere designata quale responsabile del riesame della qualità dell'incarico, oppure quale persona da consultare in merito all'incarico stesso.

Obiettività del responsabile del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 40)

A49. Il soggetto abilitato è tenuto a stabilire direttive e procedure configurate per preservare l'obiettività del responsabile del riesame della qualità dell'incarico. In tal senso, le direttive e le procedure prevedono che il responsabile del riesame della qualità dell'incarico:

- non sia scelto dal responsabile dell'incarico, ove possibile;
- non partecipi in altro modo all'incarico durante il periodo del riesame;
- non prenda decisioni per il team dell'incarico;
- non sia soggetto ad altre considerazioni che ne minaccerebbero l'obiettività.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A50. Nel caso dei soggetti abilitati con un esiguo numero di partner, può non essere fattibile per il responsabile dell'incarico non essere coinvolto nella scelta del responsabile del riesame della qualità dell'incarico. Se i soggetti abilitati di piccole dimensioni identificano incarichi che richiedono il riesame della qualità, possono incaricare persone esterne adeguatamente qualificate. In alternativa, alcuni soggetti abilitati di piccole dimensioni possono avvalersi di altri revisori legali o di altre società di revisione legale. Qualora il soggetto abilitato incarichi persone esterne adeguatamente qualificate, si applicano le regole di cui ai paragrafi 39-41 e le linee guida di cui ai paragrafi A47-A48.

Considerazioni specifiche per gli organismi di revisione contabile del settore pubblico<sup>4-bis</sup>

A51. (omissis).

*Divergenze di opinione* (Rif.: Par. 43)

A52. Procedure efficaci favoriscono l'identificazione delle divergenze di opinione in una fase iniziale, forniscono linee guida chiare riguardo ai passi successivi da compiere e prevedono di documentare la risoluzione delle divergenze e l'attuazione delle conclusioni raggiunte.

A53. Le procedure finalizzate alla risoluzione di tali divergenze possono prevedere la consultazione con un altro revisore legale o un'altra società di revisione legale, ovvero con un organismo professionale o di vigilanza.

#### *Documentazione dell'incarico*

Completamento della raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva (Rif.: Par. 45)

A54. Leggi o regolamenti possono prescrivere i limiti temporali entro i quali completare la raccolta della documentazione nella versione definitiva. Qualora tali limiti non siano prescritti da leggi o regolamenti, il paragrafo 45 richiede al soggetto abilitato di stabilire limiti temporali che rispondano all'esigenza di completare tempestivamente la raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva. Nel caso di una revisione contabile, per esempio, tale limite temporale non è solitamente superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione.

A55. Qualora siano emesse due o più relazioni relativamente allo stesso aspetto informativo di un'impresa, le direttive e le procedure del soggetto abilitato sui limiti temporali per la raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva considerano ogni relazione come se fosse emessa per un incarico a sé stante. Ciò può verificarsi, per esempio, quando il soggetto abilitato emette una relazione di revisione sull'informativa finanziaria relativa a una componente ai fini del consolidamento e, ad una data successiva, una relazione di revisione sulla stessa informativa ai fini della revisione legale dei conti.

Riservatezza, custodia, integrità, accessibilità e recuperabilità della documentazione dell'incarico (Rif.: Par. 46)

A56. I principi etici applicabili stabiliscono l'obbligo per il personale del soggetto abilitato di rispettare in qualunque momento la riservatezza delle informazioni contenute nella documentazione dell'incarico, a meno che il cliente non abbia dato un'autorizzazione specifica a divulgare le informazioni, ovvero esista un obbligo legale o professionale in tal senso. Leggi o regolamenti specifici possono imporre ulteriori obblighi al personale del soggetto abilitato per il mantenimento della riservatezza sul cliente, in particolare qualora si tratti di dati di carattere personale.

A57. L'integrità, l'accessibilità o la recuperabilità dei dati inclusi nella documentazione dell'incarico – sia essa su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo - possono essere compromesse laddove la documentazione possa essere alterata, ampliata o cancellata all'insaputa del soggetto abilitato, ovvero possa essere persa o danneggiata in modo definitivo. Di conseguenza, i controlli che il soggetto abilitato configura e mette in atto per evitare la modifica non autorizzata o la perdita della documentazione dell'incarico possono includere:

- i controlli che consentono di stabilire quando e da chi sia stata prodotta, modificata o riesaminata la documentazione dell'incarico;
- i controlli che proteggono l'integrità delle informazioni in tutte le fasi dell'incarico, specialmente quando le informazioni sono condivise nell'ambito del team dell'incarico ovvero trasmesse ad altri soggetti tramite Internet;
- i controlli che impediscono modifiche non autorizzate alla documentazione dell'incarico;
- i controlli che consentono l'accesso alla documentazione dell'incarico da parte del team dell'incarico e di altri soggetti autorizzati nella misura in cui sia necessario ad adempiere correttamente alle proprie responsabilità.

A58. I controlli che il soggetto abilitato configura e mette in atto per mantenere la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione dell'incarico possono includere:

- l'utilizzo di una password tra i membri del team dell'incarico per restringere l'accesso alla documentazione dell'incarico in formato elettronico agli utenti autorizzati;
- appropriate procedure periodiche di back-up della documentazione dell'incarico in formato elettronico, da eseguirsi in fasi appropriate nel corso dell'incarico;
- procedure volte a distribuire correttamente la documentazione dell'incarico ai membri del team all'inizio dell'incarico, ad elaborarla durante l'incarico, nonché a collazionarla al termine dello stesso;
- procedure per limitare l'accesso alla copia cartacea della documentazione dell'incarico, e consentirne una corretta distribuzione e un'archiviazione che ne garantisca la riservatezza.

A59. Per ragioni di ordine pratico, la documentazione cartacea originale può essere scansionata elettronicamente ai fini del suo inserimento nella documentazione dell'incarico. In questi casi, le procedure del soggetto abilitato configurate per mantenere l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione possono includere la richiesta ai team degli incarichi di:

- creare copie scansionate che rispecchiano il contenuto completo della documentazione cartacea originale, incluse le firme autografe, i riferimenti incrociati e le annotazioni;
- inserire le copie scansionate nella documentazione dell'incarico, catalogando e sottoscrivendo le copie scansionate come necessario;
- consentire che le copie scansionate possano essere recuperate e stampate come necessario.

Possono esistere motivi legali, regolamentari o di altro tipo per cui il soggetto abilitato conservi la documentazione cartacea originale che è stata scansionata.

Conservazione della documentazione dell'incarico (Rif.: Par. 47)

A60. L'esigenza del soggetto abilitato di conservare la documentazione dell'incarico e il periodo di tale conservazione variano secondo la natura dell'incarico e le circostanze del soggetto abilitato, per esempio, quando la documentazione dell'incarico è necessaria a fornire un'evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi. Il periodo di conservazione può dipendere anche da altri fattori, quali il fatto che leggi o regolamenti locali prevedano periodi specifici per alcune tipologie di incarico, ovvero che, in assenza di specifiche disposizioni legislative o regolamentari, esistano periodi di conservazione generalmente accettati all'interno dell'ordinamento in cui opera il soggetto abilitato.

A61. Nel caso specifico degli incarichi di revisione contabile, di norma il periodo di conservazione non è inferiore a cinque anni dalla data della relazione di revisione, ovvero, se successiva, dalla data della relazione di revisione del bilancio di gruppo.<sup>4-ter</sup>

A62. Le procedure che il soggetto abilitato adotta per la conservazione della documentazione dell'incarico includono quelle che consentono di rispettare le regole di cui al paragrafo 47 durante il periodo di conservazione, volte per esempio a:

- consentire il recupero della documentazione dell'incarico e l'accesso alla stessa durante il

---

<sup>4-ter</sup> Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafo A23(I).

periodo di conservazione, in particolare ove si tratti di documentazione in formato elettronico dal momento che la tecnologia sottostante può essere aggiornata o modificata nel corso del tempo;

- mantenere, ove necessario, l'evidenza delle modifiche apportate alla documentazione dell'incarico successivamente al suo completamento;
- consentire ai soggetti esterni autorizzati di accedere a documentazione specifica dell'incarico ed esaminarla ai fini del controllo della qualità o per altri scopi.

Proprietà della documentazione dell'incarico

A63. A meno che leggi o regolamenti non specifichino diversamente, la documentazione dell'incarico è di proprietà del soggetto abilitato. Il soggetto abilitato, a sua discrezione, può mettere a disposizione dei clienti alcune sezioni o estratti della documentazione di un incarico, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto, ovvero, nel caso degli incarichi di assurance, l'indipendenza del soggetto abilitato o del suo personale.

## **Monitoraggio**

*Monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità del soggetto abilitato (Rif.: Par. 48)*

A64. La finalità del monitoraggio della conformità alle direttive e alle procedure di controllo della qualità è quella di fornire una valutazione:

- dell'osservanza dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- del fatto che il sistema di controllo della qualità sia stato configurato appropriatamente e messo in atto efficacemente;
- del fatto che le direttive e le procedure di controllo della qualità siano state appropriatamente applicate, in modo che le relazioni emesse dal soggetto abilitato siano appropriate alle circostanze.

A65. L'analisi e la valutazione continue del sistema di controllo della qualità includono aspetti quali:

- l'analisi:
  - di nuovi sviluppi nei principi professionali e nelle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e, ove appropriato, delle modalità con cui questi si riflettono nelle direttive e nelle procedure del soggetto abilitato;
  - della conferma scritta della conformità a direttive e procedure relative all'indipendenza;
  - dello sviluppo professionale continuo del personale, inclusa la formazione;
  - delle decisioni riguardanti l'accettazione e il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi;
- la determinazione delle azioni correttive da adottare e dei miglioramenti da introdurre nel sistema, inclusa la previsione di un riscontro nelle direttive e nelle procedure del soggetto abilitato sulla formazione teorica e sulla formazione pratica;
- la comunicazione, al personale appropriato del soggetto abilitato, dei punti di debolezza identificati nel sistema, sia nel livello di conoscenza del sistema che di conformità allo

stesso;

- lo svolgimento di un follow-up a cura di personale appropriato del soggetto abilitato in modo che le modifiche necessarie alle direttive e alle procedure di controllo della qualità vengano tempestivamente apportate.

A66. Le direttive e le procedure sui cicli delle ispezioni possono, per esempio, prevedere un ciclo della durata di tre anni. Le modalità di organizzazione del ciclo delle ispezioni, inclusa la tempistica della selezione dei singoli incarichi, dipendono da molteplici fattori, quali:

- la dimensione del soggetto abilitato;
- il numero e l'ubicazione geografica degli uffici;
- i risultati delle precedenti procedure di monitoraggio;
- il livello di autorità del personale e degli uffici (per esempio, se i singoli uffici siano autorizzati a svolgere le proprie ispezioni ovvero se possa farlo unicamente la sede principale);
- la natura e la complessità delle direttive e dell'organizzazione del soggetto abilitato;
- i rischi associati ai clienti e a specifici incarichi.

A67. Il processo di ispezione include la selezione di singoli incarichi, alcuni dei quali possono essere individuati senza darne preventiva notifica al team dell'incarico. Nel determinare l'ampiezza delle ispezioni, il soggetto abilitato può tenere conto dell'ampiezza o delle conclusioni di un programma di ispezioni esterno indipendente. Tuttavia un programma di ispezioni esterno indipendente non sostituisce il programma interno di monitoraggio del soggetto abilitato.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A68. Nel caso dei soggetti abilitati di dimensioni minori, può essere necessario che le procedure di monitoraggio siano svolte dalle persone responsabili della configurazione e della messa in atto delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità del soggetto abilitato, o che possono essere coinvolti nello svolgimento del riesame della qualità dell'incarico. Un soggetto abilitato con un numero limitato di persone per svolgere le ispezioni sugli incarichi e le altre procedure di monitoraggio può scegliere di avvalersi di una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale. In alternativa, il soggetto abilitato può accordarsi con altre organizzazioni appropriate per la condivisione di risorse per lo svolgimento delle attività di monitoraggio.

*Comunicazione delle carenze (Rif.: Par. 50)*

A69. Non è necessario che la reportistica delle carenze identificate a soggetti diversi dai responsabili degli incarichi in esame includa l'identificazione degli incarichi specifici, sebbene possano presentarsi casi in cui tale identificazione può risultare necessaria ai fini del regolare adempimento delle responsabilità dei soggetti diversi dai responsabili degli incarichi.

*Reclami e segnalazioni*

Provenienza dei reclami e delle segnalazioni (Rif.: Par. 55)

A70. I reclami e le segnalazioni (esclusi quelli chiaramente futili) possono provenire dall'interno o dall'esterno del soggetto abilitato. Essi possono essere effettuati dal personale del soggetto abilitato, dai clienti o da terzi. Essi possono essere ricevuti dai membri del team dell'incarico o da altro personale del soggetto abilitato.

Direttive e procedure di investigazione (Rif.: Par. 56)

A71. Le direttive e le procedure stabilite per lo svolgimento di investigazioni su reclami e segnalazioni possono prevedere per esempio che il partner preposto alla supervisione dell'investigazione:

- abbia un'esperienza sufficiente e appropriata;
- abbia autorità all'interno del soggetto abilitato;
- non sia in altro modo coinvolto nell'incarico.

Il partner preposto alla supervisione dell'investigazione può, ove necessario, coinvolgere un consulente legale.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A72. Nel caso di soggetti abilitati con un esiguo numero di partner, può non risultare fattibile che il partner preposto alla supervisione dell'investigazione non sia coinvolto nell'incarico. I soggetti abilitati di dimensioni minori, per svolgere l'investigazione in merito a reclami e segnalazioni, possono avvalersi dei servizi di una persona esterna adeguatamente qualificata, di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale.

**Documentazione del sistema di controllo della qualità** (Rif.: Par. 57)

A73. La forma ed il contenuto della documentazione che fornisce evidenza dell'operatività di ciascuno degli elementi del sistema di controllo della qualità è un aspetto oggetto di giudizio discrezionale e dipende da numerosi fattori, tra i quali:

- la dimensione del soggetto abilitato e il numero degli uffici;
- la natura e la complessità delle direttive e delle procedure e dell'organizzazione del soggetto abilitato.

Per esempio, i soggetti abilitati di grandi dimensioni possono utilizzare banche dati elettroniche per documentare aspetti quali le conferme in merito all'indipendenza, le valutazioni della performance del personale e i risultati delle ispezioni.

A74. Una documentazione appropriata relativa al monitoraggio include, per esempio:

- le procedure di monitoraggio, compresa la procedura per la selezione degli incarichi completati da sottoporre a ispezione;
- l'evidenza documentale della valutazione:
  - dell'osservanza dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
  - dell'appropriata configurazione e dell'efficace messa in atto del sistema di controllo della qualità;
  - dell'appropriata applicazione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità, in modo che le relazioni emesse dal soggetto abilitato siano appropriate alle circostanze;
- l'identificazione delle carenze rilevate, una valutazione del loro effetto e gli elementi per stabilire se e quali ulteriori azioni siano necessarie.

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

A75. I soggetti abilitati di dimensioni minori possono utilizzare metodi più informali nella documentazione dei propri sistemi di controllo della qualità, quali annotazioni manuali, checklist e formulari.

### **Ulteriori considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori**

La presente Appendice (Italia) contiene ulteriori considerazioni utili nell'applicazione delle regole contenute nel principio ISQC Italia 1 in maniera proporzionale alla dimensione del soggetto abilitato che svolge incarichi di revisione presso enti diversi da quelli di interesse pubblico.

#### *Applicazione e conformità alle regole pertinenti (Rif.: Par. A1)*

Il principio ISQC Italia 1 fa spesso riferimento all'esistenza di una struttura articolata del soggetto abilitato o alla presenza di un team di revisione più o meno numeroso. Ciò apparentemente rende il principio parzialmente applicabile a soggetti abilitati di dimensioni minori. Tuttavia, coerentemente con i principi di revisione internazionali (ISA Italia), anche l'ISQC Italia 1 richiede l'applicazione delle regole in esso contenute in modo proporzionato alle caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato.

Ciò comporta, in primo luogo, che alcune regole possono risultare non applicabili perché non sussiste la fattispecie alla quale si riferiscono. In secondo luogo, ciò comporta che il soggetto abilitato eserciti appropriatamente il proprio giudizio professionale per implementare il sistema di controllo della qualità proporzionato alla propria dimensione, motivando e documentando adeguatamente le proprie scelte.

Pertanto, il soggetto abilitato di dimensioni minori è tenuto a perseguire, attraverso la conformità alle regole, i medesimi obiettivi posti dal principio ISQC Italia 1. Ciò che varia è la declinazione del principio generale in direttive e procedure che consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di efficienza, efficacia e non gravosità del sistema di controllo della qualità.

#### *Definizione di soggetti abilitati di dimensioni minori*

Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per il sistema di controllo della qualità dei soggetti abilitati di dimensioni minori, l'espressione "soggetto abilitato di dimensioni minori" si riferisce ad un soggetto abilitato che generalmente possiede le seguenti caratteristiche qualitative:

- la clientela è costituita per la maggior parte da imprese di dimensioni minori;
- un numero limitato di incarichi;
- un numero limitato di personale professionale;
- l'utilizzo di risorse esterne per integrare risorse tecniche limitate.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive del soggetto abilitato di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali soggetti.

#### *Elementi di un sistema di controllo della qualità (Rif.: Par. A3)*

##### Documentazione del sistema di controllo della qualità

L'estensione della documentazione delle direttive e procedure che costituiscono il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato di dimensioni minori è un aspetto materia di giudizio professionale, tenendo in considerazione l'obiettivo generale di fornire evidenza dell'operatività del sistema di controllo implementato. La forma ed il contenuto della documentazione, pertanto, possono variare in relazione alla complessità della struttura organizzativa del soggetto abilitato di dimensioni minori.

La comunicazione delle direttive e procedure al personale (ove presente) può essere effettuata utilizzando qualsiasi forma di comunicazione interna disponibile piuttosto che nel corso di riunioni di pianificazione delle strategie organizzative o attraverso eventi formativi.



### *Risorse umane (Rif.: Par. A28)*

Nei casi di soggetti abilitati di dimensioni minori le procedure per la valutazione delle performance del personale possono essere meno formalizzate in quanto la valutazione avviene “sul campo” mediante la supervisione dello svolgimento dell’attività da parte del team di lavoro che, nel caso del singolo professionista, è anche il responsabile dell’incarico.

### *Consultazione (Rif.: Par. A40)*

Il soggetto abilitato di dimensioni minori che non disponga di risorse interne appropriate, ricorre a “risorse esterne qualificate” qualora, nel corso dello svolgimento dell’incarico di revisione, venissero ad evidenziarsi aspetti complessi o controversi quali, ad esempio:

- un trattamento contabile significativo, complesso e/o nuovo;
- tematiche di revisione particolarmente complesse;
- frodi o altre irregolarità sospette o rilevate;
- dubbi sull’integrità della direzione;
- presenza di significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale.

Per tutte le consultazioni esterne sono rispettati i diritti alla privacy ed i requisiti di riservatezza del cliente.

### *Riesame della qualità dell’incarico (Rif.: Par. A50)*

Gli incarichi svolti dai soggetti abilitati di dimensioni minori spesso, per natura, complessità e profili di rischio, non soddisfano i criteri in base ai quali dover prevedere il riesame della qualità dell’incarico.

### *Monitoraggio (Rif.: Par. A68)*

Nel caso di soggetti abilitati di dimensioni minori normalmente le procedure di monitoraggio vengono svolte dalle stesse persone responsabili della configurazione e della messa in atto del sistema di controllo della qualità o che svolgono il riesame della qualità dell’incarico (se ritenuto necessario in base alle direttive del soggetto abilitato). Ove ciò non sia fattibile a causa della esiguità delle risorse disponibili, il soggetto abilitato può stipulare accordi con una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un altro revisore legale o un’altra società di revisione legale, al quale assegnare le funzioni di monitoraggio, inclusa l’ispezione. Tali accordi costituiscono le procedure di monitoraggio. Il ciclo ispettivo non dovrebbe superare i sei anni.

### *Reclami e segnalazioni (Rif.: Par. A72)*

I soggetti abilitati di dimensioni minori si avvalgono normalmente della collaborazione di un consulente legale esterno per gestire i reclami e le segnalazioni. Tali accordi di collaborazione costituiscono parte del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato.