

## PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 220

### GESTIONE DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano a partire dal 1° gennaio 2025 o successivamente.

In caso di applicazione anticipata al 1° gennaio 2024 del principio internazionale sulla gestione della qualità ISQM Italia 1, il presente principio entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano a partire dal 1° gennaio 2024).

## INDICE

---

### Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) ..... 1

Il sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione  
e ruolo dei team di revisione ..... 3-9

Data di entrata in vigore..... 10

**Obiettivo** ..... 11

**Definizioni** ..... 12

### Regole

Responsabilità della gestione e del conseguimento della qualità dell'incarico  
di revisione contabile ..... 13-15

Principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza ..... 16-21

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione..... 22-24

Risorse dell'incarico..... 25-28

Svolgimento dell'incarico ..... 29-38

Monitoraggio e azioni correttive..... 39

Assunzione della responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità..... 40

Documentazione ..... 41

### Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale..... A1

Il sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione  
e ruolo dei team di revisione ..... A2-A14

Definizioni..... A15-A27

Responsabilità della gestione e del conseguimento della qualità dell'incarico  
di revisione contabile..... A28-A37

Principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza ..... A38-A48

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione..... A49-A58

Risorse dell'incarico ..... A59-A79

Svolgimento dell'incarico ..... A80-A108

Monitoraggio e azioni correttive .....	A109-A112
Assunzione della responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità .....	A113-A116
Documentazione (Rif.: Par. 41) .....	A117-A120

---

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, *Gestione della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio* 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, (SA Italia) n. 700B e (SA Italia) n. 720B - e i principi ISQM (Italia) rappresentano i principi ISA e ISQM emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants ed in conformità al documento "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants", dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati 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 degli ISQM 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 principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità specifiche del revisore riguardanti la gestione della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio, e delle relative responsabilità in capo al responsabile dell'incarico. Il presente principio di revisione deve essere letto congiuntamente ai principi etici applicabili. (Rif.: Parr. A1, A38)

### Il sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione e ruolo dei team di revisione

2. Secondo quanto previsto dal principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) n. 1 (di seguito ISQM Italia 1), l'obiettivo del soggetto abilitato alla revisione<sup>0</sup> è quello di configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità degli incarichi di revisione contabile completa o limitata del bilancio, o degli altri incarichi di assurance o dei servizi connessi svolti<sup>0-bis</sup> da tale soggetto, affinché gli fornisca una ragionevole sicurezza che: (Rif.: Parr. A13–A14)

- a) il soggetto abilitato e il suo personale adempiano alle proprie responsabilità e svolgano gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) le relazioni relative agli incarichi emesse dal soggetto abilitato o dai responsabili dell'incarico siano appropriate alle circostanze.<sup>1</sup>

3. Il presente principio di revisione si basa sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto degli ISQM Italia ovvero di disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute negli ISQM Italia. (Rif.: Parr. A2 – A3)

4. Nell'ambito del sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione e mediante il rispetto delle regole del presente principio, il team di revisione, guidato dal responsabile dell'incarico, ha la responsabilità di: (Rif.: Parr. A4–A11)

- a) mettere in atto le risposte ai rischi per la qualità fornite dal soggetto incaricato della revisione (ad esempio, le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione) applicabili all'incarico di revisione utilizzando le informazioni comunicate o acquisite dal soggetto incaricato stesso;
- b) stabilire, tenuto conto della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione, se configurare e mettere in atto risposte a livello di incarico oltre a quelle contenute nelle direttive o nelle procedure del soggetto incaricato della revisione;
- c) comunicare al soggetto incaricato della revisione le informazioni, derivanti dall'incarico di revisione, che le direttive o le procedure di tale soggetto richiedono di comunicare, quale supporto per configurare, mettere in atto e rendere operativo il sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione.

5. Il rispetto delle regole contenute in altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) può fornire informazioni rilevanti per la gestione della qualità a livello di incarico. (Rif.: Par. A12)

6. Il costante svolgimento di incarichi di revisione di qualità, realizzato mediante il raggiungimento dell'obiettivo del presente principio e di altri principi di revisione internazionali (ISA Italia), consente il perseguimento dell'interesse generale. Si ottiene un incarico di revisione di qualità attraverso la pianificazione e lo svolgimento dell'incarico e l'emissione della relazione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili. Il raggiungimento degli obiettivi

---

<sup>0</sup> Il "soggetto abilitato alla revisione", identificato nell'ISQM Italia 1, corrisponde al "soggetto incaricato della revisione" definito nel presente principio di revisione.

<sup>0-bis</sup> Come indicato nel par. 5(l) dell'ISQM Italia 1, lo stesso si applica obbligatoriamente a tutti i soggetti abilitati che svolgono incarichi di revisione contabile del bilancio conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10.

<sup>1</sup> ISQM Italia 1, paragrafo 14.

prefissati da tali principi e la conformità alle disposizioni di legge o regolamentari applicabili comporta l'esercizio del giudizio professionale e dello scetticismo professionale.

7. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,<sup>2</sup> il team di revisione è tenuto a pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale e ad esercitare il proprio giudizio professionale. Il giudizio professionale si esercita nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate per gestire e conseguire la qualità tenuto conto della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione. Lo scetticismo professionale supporta la qualità dei giudizi formulati dal team di revisione e, mediante tali giudizi, supporta l'efficacia generale dell'attività del team nel conseguire la qualità a livello dell'incarico. L'appropriato esercizio dello scetticismo professionale può essere dimostrato mediante le azioni e le comunicazioni del team di revisione. Tali azioni e comunicazioni possono includere specifiche misure per attenuare gli impedimenti che possono compromettere l'appropriato esercizio dello scetticismo professionale, quali un pregiudizio inconscio o limitazioni di risorse. (Rif.: Parr. A33–A36)

#### *Scalabilità*

8. Le regole del presente principio sono finalizzate ad essere applicate tenuto conto della natura e delle circostanze di ciascun incarico di revisione contabile. Per esempio:

- a) Quando la revisione contabile viene svolta interamente dal responsabile dell'incarico, come nel caso della revisione contabile di un'impresa meno complessa, alcune regole del presente principio di revisione non sono pertinenti in quanto subordinate al coinvolgimento di altri membri del team di revisione. (Rif.: Parr. A13–A14)
- b) Quando la revisione contabile non viene svolta interamente dal responsabile dell'incarico o nel caso della revisione contabile di un'impresa la cui natura e circostanze sono più complesse, il responsabile dell'incarico può assegnare la definizione o lo svolgimento di alcune procedure, compiti o azioni ad altri membri del team di revisione.

#### Responsabilità in capo al responsabile dell'incarico

9. Il responsabile dell'incarico ha la responsabilità finale della conformità alle regole del presente principio e dei conseguenti obblighi di rendicontazione. La frase "il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità di..." è utilizzata per quelle regole che consentono al responsabile dell'incarico di poter assegnare la definizione e lo svolgimento di procedure, compiti o azioni a membri del team di revisione con competenze appropriate o con esperienza adeguata. Per le altre regole, il presente principio indica esplicitamente che la regola o la responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell'incarico il quale può acquisire informazioni dal soggetto incaricato della revisione o da altri membri del team di revisione. (Rif.: Parr. A22–A25)

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

10. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano a partire dal 1° gennaio 2025 o successivamente. In caso di applicazione anticipata al 1° gennaio 2024 del principio internazionale sulla gestione della qualità ISQM Italia 1, il presente principio entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano a partire dal 1° gennaio 2024.

#### **Obiettivo**

11. L'obiettivo del revisore è di gestire la qualità a livello di incarico per acquisire una ragionevole sicurezza che la qualità sia stata conseguita e che pertanto:

- a) il revisore abbia adempiuto alle proprie responsabilità e abbia svolto la revisione contabile in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

---

<sup>2</sup> 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*, paragrafi 15–16 e A21–A30.

- b) la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.

## Definizioni

12. Ai fini dei principi di revisione (ISA Italia), i seguenti termini hanno il significato sotto riportato.

- a) Responsabile della revisione<sup>3</sup> (o anche “responsabile dell’incarico”)<sup>3-bis</sup>- Il revisore legale, il partner o altra persona nominata dal soggetto incaricato della revisione, l’organo societario incaricato della revisione,<sup>3-ter</sup> che è responsabile dell’incarico di revisione e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell’appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o altro organismo previsto dalla legge.
- b) Riesame della qualità dell’incarico – Una valutazione obiettiva dei giudizi significativi formulati dal team di revisione e delle conclusioni da questo raggiunte, effettuata dal responsabile del riesame della qualità dell’incarico e completata alla data della relazione di revisione o prima di essa.
- c) Responsabile del riesame della qualità dell’incarico - Un partner, un’altra persona nell’ambito del soggetto incaricato della revisione o una persona esterna, nominati dal soggetto incaricato della revisione per svolgere il riesame della qualità dell’incarico.
- d) Team di revisione – Il responsabile dell’incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell’incarico, e qualsiasi altra persona che svolge procedure di revisione nell’ambito dell’incarico, escluso l’esperto esterno<sup>4</sup> del revisore e i revisori interni che forniscono assistenza diretta nel corso dell’incarico.<sup>5 5-bis</sup> (Rif.: Parr. A15–A25)
- e) Soggetto incaricato della revisione (nel seguito anche “soggetto incaricato) - Un revisore legale, una società di revisione legale, un organo societario o un’altra entità costituiti da professionisti abilitati alla revisione. <sup>5-ter</sup> (Rif.: Par. A26).
- f) Soggetto appartenente alla rete – Un revisore legale, una società di revisione legale, o altro soggetto o entità, che appartiene alla stessa rete del soggetto incaricato della revisione. (Rif.: Par. A27)
- g) Rete – Una struttura più ampia alla quale appartiene il soggetto incaricato della revisione: (Rif.: Par. A27)
- 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) o procedure

---

<sup>3</sup> (omissis).

<sup>3-bis</sup> Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il responsabile della revisione corrisponde al responsabile dell’incarico come definito nella lettera i) dell’art. 1 del medesimo Decreto.

<sup>3-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>4</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620, *Utilizzo del lavoro dell’esperto del revisore* paragrafo 6 a) fornisce la definizione di “esperto del revisore”.

<sup>5</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, *Utilizzo del lavoro dei revisori interni* stabilisce limiti all’utilizzo dell’assistenza diretta. Tale principio riconosce inoltre che le leggi o i regolamenti possono vietare l’assistenza diretta al revisore esterno da parte dei revisori interni. Pertanto, l’utilizzo dell’assistenza diretta è limitato alle situazioni in cui essa è consentita.

<sup>5-bis</sup> Nell’ordinamento italiano l’utilizzo dei revisori interni che forniscono assistenza diretta nell’incarico non è applicabile per le motivazioni indicate nel paragrafo 26(l) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, *Utilizzo del lavoro dei revisori interni*.

<sup>5-ter</sup> Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il soggetto incaricato della revisione corrisponde a quanto definito nelle lettere n) o q) dell’art. 1 del medesimo Decreto.

comuni di controllo della qualità, una strategia aziendale comune, l'utilizzo di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.<sup>5-quater</sup>

- h) Partner - Il socio o qualsiasi altra persona che abbia l'autorità di impegnare la società di revisione o altra entità costituita da professionisti abilitati alla revisione relativamente allo svolgimento di un incarico di prestazione di servizi professionali.
- i) Personale – Il revisore legale o i partner e il personale professionale del soggetto incaricato della revisione.
- j) Principi professionali – I principi di revisione internazionali (ISA Italia) e i principi etici applicabili.
- k) Principi etici applicabili – I principi e le regole di etica professionale che si applicano ai professionisti che svolgono l'incarico di revisione contabile. I Principi etici applicabili comprendono solitamente le regole del Codice etico per i professionisti contabili dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) (*inclusi i Principi internazionali sull'indipendenza*) relative alla revisione contabile del bilancio, nonché le disposizioni nazionali che prevedono regole più restrittive.<sup>5-quinquies</sup>
- l) Risposta (in relazione ad un sistema di gestione della qualità) – Direttive o procedure configurate e messe in atto dal soggetto incaricato della revisione per fronteggiare uno o più rischi per la qualità:
  - i. le direttive indicano ciò che dovrebbe, o non dovrebbe, essere fatto per fronteggiare uno o più rischi per la qualità. Tali indicazioni possono essere documentate, riportate esplicitamente all'interno di comunicazioni, o implicite nelle azioni e decisioni.
  - ii. le procedure sono attività finalizzate a mettere in atto le direttive.
- m) Personale professionale – Dipendenti e collaboratori professionali, diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto incaricato della revisione.

## Regole

### Responsabilità della gestione e del conseguimento della qualità dell'incarico di revisione contabile

13. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità dell'incarico di revisione, inclusa la responsabilità di creare un ambiente per l'incarico che evidenzia la cultura del soggetto incaricato della revisione e il comportamento atteso dei membri del team di revisione. Nel fare ciò, il responsabile dell'incarico deve essere sufficientemente e appropriatamente coinvolto per tutta la durata dell'incarico di revisione in modo tale da avere le basi per stabilire se i giudizi significativi formulati e le conclusioni raggiunte siano appropriati tenuto conto della natura e delle circostanze dell'incarico. (Rif.: Parr. A28–A37)

14. Nel creare l'ambiente descritto al paragrafo 13, il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità di intraprendere azioni chiare, coerenti ed efficaci che riflettano l'impegno per la qualità del soggetto incaricato della revisione nonché di stabilire e comunicare il comportamento atteso dei membri del team di revisione, incluso evidenziare: (Rif.: Parr. A30–A34)

---

<sup>5-quater</sup> Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio 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 g) del presente paragrafo non è applicabile.

<sup>5-quinquies</sup> Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio 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 nel Codice IESBA. Conseguentemente il riferimento al citato Codice non è applicabile.

- a) che tutti i membri del team di revisione hanno la responsabilità di contribuire alla gestione e al raggiungimento della qualità a livello di incarico;
- b) l'importanza dell'etica professionale, dei valori e degli atteggiamenti professionali per i membri del team di revisione;
- c) l'importanza di una comunicazione aperta e solida nell'ambito del team di revisione, che supporti la capacità dei membri del team di revisione di manifestare i propri dubbi senza timore di ritorsioni;
- d) l'importanza che ciascun membro del team di revisione eserciti lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico di revisione.

15. Se il responsabile dell'incarico assegna la definizione o lo svolgimento di procedure, compiti o azioni relativi ad una regola del presente principio ad altri membri del team di revisione affinché lo aiutino a conformarsi alle regole in esso contenute, egli dovrà continuare ad assumersi la responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità dell'incarico di revisione mediante la direzione e la supervisione dei membri del team di revisione, e riesaminare il loro lavoro. (Rif.: Parr. 9, A37)

### **Principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza**

16. Il responsabile dell'incarico deve avere una comprensione dei principi etici, inclusi quelli relativi all'indipendenza, che siano applicabili in ragione della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione. (Rif.: Parr. A38–A42, A48)

17. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità del fatto che gli altri membri del team di revisione sono stati messi a conoscenza dei principi etici applicabili in ragione della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione, e delle direttive o delle procedure del soggetto incaricato della revisione, incluse quelle relative: (Rif.: Parr. A23–A25, A40–A44)

- a) all'identificazione, valutazione e gestione dei rischi di mancata osservanza dei principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza;
- b) alle circostanze che possono causare una violazione dei principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza, e alle responsabilità dei membri del team di revisione quando ne vengono a conoscenza;
- c) alle responsabilità dei membri del team di revisione quando vengono a conoscenza di un caso di non conformità a leggi e regolamenti da parte dell'impresa.<sup>6</sup>

18. Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza di aspetti che indicano l'esistenza di un rischio di mancata osservanza dei principi etici applicabili, egli deve valutare il rischio in conformità alle direttive o alle procedure del soggetto incaricato della revisione, utilizzando le informazioni pertinenti fornite da quest'ultimo, dal team di revisione o da altre fonti e intraprendere le azioni appropriate. (Rif.: Parr. A43– A44 )

19. Nel corso dell'incarico di revisione contabile, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle violazioni da parte dei membri del team di revisione dei principi etici applicabili o delle relative direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione. (Rif.: Par. A45).

20. Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza, tramite il sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione o altre fonti, di aspetti che indicano che i principi etici applicabili in ragione della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione non sono stati rispettati, egli deve

---

<sup>6</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, *La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio*.

intraprendere le azioni appropriate consultandosi con altre persone all'interno del soggetto incaricato della revisione. (Rif.: Par. A46).

21. Prima di datare ed emettere la relazione di revisione, il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità di stabilire se i principi etici applicabili, inclusi quelli sull'indipendenza, siano stati rispettati. (Rif.: Parr. A38 e A47)

### **Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione**

22. Il responsabile dell'incarico deve stabilire che siano state seguite le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, e che le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate. (Rif.: Parr. A49–A52, A58)

22 (l) Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si applica l'art. 10-bis del medesimo Decreto che richiede specifiche procedure nella fase di accettazione e mantenimento dell'incarico. Nella revisione contabile degli EIP e, in virtù di quanto previsto nell'art. 19-ter del D.Lgs. 39/10, degli ESRI, si applica anche l'art. 6, par. 1, del Regolamento (UE) n. 537/14.

23. Nella pianificazione e nello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e alle regole del presente principio, il responsabile dell'incarico deve tenere conto delle informazioni acquisite nel corso del processo di accettazione e di mantenimento dell'incarico. (Rif.: Parr. A53–A56)

24. Qualora il team di revisione venga a conoscenza di informazioni che, se fossero state disponibili prima della decisione di accettare o mantenere il rapporto con il cliente o il relativo incarico, avrebbero indotto il soggetto incaricato della revisione a rifiutare l'incarico di revisione, il responsabile dell'incarico deve darne immediata comunicazione al soggetto incaricato della revisione, in modo che quest'ultimo e il responsabile dell'incarico medesimo possano intraprendere le azioni necessarie. (Rif.: Par. A57)

### **Risorse dell'incarico**

25. Il responsabile dell'incarico deve stabilire che al team di revisione siano state assegnate o messe a disposizione in modo tempestivo risorse sufficienti e appropriate per svolgere l'incarico, tenendo conto della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione, delle direttive o delle procedure del soggetto incaricato della revisione e di eventuali cambiamenti che possono verificarsi nel corso dell'incarico. (Rif.: Parr. A59–A70, A73–A74, A79)

25(l) Ai sensi dell'art. 10-quater, co. 3, del D.Lgs. n. 39/10, nello svolgimento della revisione legale il responsabile dell'incarico dedica sufficiente tempo all'incarico e assegna risorse sufficienti allo stesso al fine di poter espletare in modo adeguato le proprie funzioni.

26. Il responsabile dell'incarico deve stabilire che i membri del team di revisione, e gli eventuali esperti esterni del revisore **nonché i revisori interni che forniscono assistenza diretta<sup>5-bis</sup>** che non fanno parte del team di revisione, possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate, incluso il tempo sufficiente, per svolgere l'incarico di revisione. (Rif.: Parr. A62, A71–A74)

27. Qualora, nel conformarsi alle regole di cui ai paragrafi 25 e 26, il responsabile dell'incarico stabilisca che le risorse assegnate o messe a disposizione siano insufficienti o non appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione, egli deve intraprendere azioni appropriate, incluso comunicare con le persone appropriate sulla necessità di assegnare o mettere a disposizione risorse ulteriori o alternative per l'incarico. (Rif.: Parr. A75–A78)

28. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità di utilizzare in modo appropriato le risorse assegnate o messe a disposizione del team di revisione, in ragione della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione. (Rif.: Parr. A63–A69)

### **Svolgimento dell'incarico**

*Direzione, supervisione e riesame*

29. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della direzione e della supervisione dei membri del team di revisione e del riesame del loro lavoro. (Rif.: Par. A80)

29(I) Ai sensi dell'art. 10-quater, co. 2, del D.Lgs. n. 39/10, il responsabile dell'incarico è attivamente coinvolto nello svolgimento dell'incarico di revisione di cui ha la responsabilità.

30. Il responsabile dell'incarico deve stabilire che la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione e del riesame siano: (Rif.: Parr. A81–A89, A94–A97)

- a. pianificate<sup>7</sup> e svolte in conformità alle direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b. appropriate alla natura e alle circostanze dell'incarico di revisione e alle risorse assegnate o messe a disposizione del team di revisione da parte del soggetto incaricato della revisione.

31. Il responsabile dell'incarico deve riesaminare la documentazione della revisione contabile in momenti appropriati nel corso dell'incarico di revisione, inclusa la documentazione di revisione riguardante: (Rif.: Parr. A90–A93)

- a) gli aspetti significativi;<sup>8</sup>
- b) i giudizi significativi, inclusi quelli riguardanti aspetti complicati o controversi identificati nel corso dell'incarico di revisione e le conclusioni raggiunte;
- c) gli altri aspetti che, secondo il giudizio professionale del responsabile dell'incarico, sono rilevanti ai fini delle sue responsabilità.

32. Alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa, il responsabile dell'incarico deve stabilire, mediante il riesame della documentazione della revisione contabile e la discussione con i membri del team di revisione, che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e ai fini della relazione di revisione da emettere. (Rif.: Parr. A90–A94)

33. Prima di datare ed emettere la relazione di revisione, il responsabile dell'incarico deve riesaminare il bilancio e la relazione di revisione, inclusa, ove applicabile, la descrizione degli aspetti chiave della revisione<sup>9</sup> e la relativa documentazione della revisione contabile, al fine di stabilire che la relazione da emettere è appropriata nelle circostanze.<sup>10</sup>

34. Il responsabile dell'incarico deve riesaminare, prima della loro emissione, le comunicazioni formali scritte alla direzione, ai responsabili delle attività di governance o alle autorità di vigilanza. (Rif.: Par. A98)

#### *Consultazione*

35. Il responsabile dell'incarico deve: (Rif.: Parr. A99–A102)

- a) assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni su:
  - i. aspetti complicati o controversi e aspetti sui quali le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione richiedono consultazioni;

---

<sup>7</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, *Pianificazione della revisione contabile del bilancio*, paragrafo 9.

<sup>8</sup> Principio di revisione internazionale n. 230, *La documentazione della revisione contabile*, paragrafo 8 c).

<sup>9</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente*.

<sup>10</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio* o Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*.

- ii. altri aspetti che, secondo il giudizio professionale del responsabile dell'incarico, richiedono consultazioni;
- b) stabilire che i membri del team di revisione abbiano effettuato consultazioni appropriate nel corso dell'incarico di revisione, sia nell'ambito del team di revisione, sia tra il team di revisione stesso ed altre persone all'interno o all'esterno del soggetto incaricato della revisione, al livello appropriato;
- c) stabilire che la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni da queste derivanti, siano state concordate con il soggetto consultato;
- d) stabilire che le conclusioni concordate siano state attuate.

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

36. Per gli incarichi di revisione per i quali sia richiesto il riesame della qualità dell'incarico, il responsabile dell'incarico deve: (Rif.: Par. A103)

- a) stabilire che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico;
- b) cooperare con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico e informare gli altri membri del team di revisione sulla loro responsabilità in merito;
- c) discutere con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico gli aspetti e i giudizi significativi emersi nel corso dell'incarico di revisione, inclusi quelli identificati durante il riesame della qualità dell'incarico;
- d) non datare ed emettere la relazione di revisione prima del completamento del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Parr. A104–A106)

#### *Divergenze di opinione*

37. Se emergono divergenze di opinione nell'ambito del team di revisione, oppure tra il team di revisione e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico o i soggetti che svolgono attività nell'ambito del sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione, inclusi coloro i quali forniscono consultazioni, il team di revisione deve seguire le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione previste per affrontare e risolvere tali divergenze di opinione. (Rif.: Parr. A107–A108)

38. Il responsabile dell'incarico deve:

- a) assumersi la responsabilità affinché le divergenze di opinione siano affrontate e risolte in conformità alle direttive o alle procedure del soggetto incaricato della revisione;
- b) stabilire che le conclusioni raggiunte siano documentate e messe in atto;
- c) non datare ed emettere la relazione di revisione prima di aver risolto eventuali divergenze di opinione.

#### **Monitoraggio e azioni correttive**

39. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità di: (Rif.: Parr. A109 – A112)

- a) acquisire una comprensione delle informazioni provenienti dal processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive del soggetto incaricato della revisione, così come comunicate dallo stesso incluse, ove applicabile, le informazioni provenienti dal processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive della rete e tra i diversi soggetti appartenenti alla rete;
- b) determinare la pertinenza e l'effetto sull'incarico di revisione delle informazioni di cui al paragrafo 39 a) e intraprendere azioni appropriate;
- c) prestare attenzione per tutta la durata dell'incarico di revisione alle informazioni che possono essere rilevanti ai fini del processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive del soggetto incaricato della revisione e comunicarle ai responsabili di tale processo.

## **Assunzione della responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità**

40. Prima di datare ed emettere la relazione di revisione, il responsabile dell'incarico deve stabilire di avere assunto la responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità nell'incarico di revisione. Nel farlo, deve stabilire che: (Rif.: Parr. A113 –A116)

- a) il suo coinvolgimento per tutta la durata dell'incarico di revisione è stato sufficiente e appropriato, tanto da fornirgli le basi per stabilire che i giudizi significativi formulati e le conclusioni raggiunte sono appropriati in ragione della natura e delle circostanze dell'incarico;
- b) la natura e le circostanze dell'incarico di revisione, eventuali cambiamenti alle stesse, e le relative direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione sono state prese in considerazione nel conformarsi alle regole del presente principio.

## **Documentazione**

41. Nell'applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230,<sup>11</sup> il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile: (Rif.: Parr. A117–A120)

- a) gli aspetti identificati, le relative discussioni con il personale e le conclusioni raggiunte con riguardo:
  - i. all'adempimento delle responsabilità relativamente ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza;<sup>11-bis</sup>
  - ii. all'accettazione e al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione.
- b) la natura e l'ampiezza delle consultazioni effettuate nel corso dell'incarico di revisione, nonché le conclusioni che ne sono derivate e in che modo le stesse sono state messe in atto;
- c) se l'incarico di revisione è soggetto al riesame della qualità dell'incarico, che tale riesame è stato completato alla data della relazione di revisione o prima di essa.

\* \* \*

## **Linee guida ed altro materiale esplicativo**

### **Oggetto del presente principio di revisione internazionale (Rif.: Par. 1)**

A1. Il presente principio si applica a tutte le revisioni contabili del bilancio, incluse le revisioni contabili del bilancio del gruppo. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600<sup>12</sup> tratta delle considerazioni specifiche che si applicano alla revisione contabile del bilancio del gruppo e dei casi in cui sono coinvolti i revisori delle componenti. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, opportunamente adattato alle circostanze, può essere utile per il revisore che si avvalga di altri revisori nella revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio del gruppo. Per esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 può essere utile quando il revisore si avvalga di un altro revisore nell'osservazione della conta fisica delle rimanenze, nell'ispezione di immobili, impianti e macchinari, o nello svolgimento di procedure di revisione presso un centro servizi condiviso ubicato in una sede periferica.

---

<sup>11</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafi 8-11, e A6.

<sup>11-bis</sup> Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. n. 39/10, secondo quanto previsto dall'art. 10, co. 4, del medesimo Decreto, il revisore documenta nelle carte di lavoro i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.

<sup>12</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, *La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*.

## **Il sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione e ruolo dei team di revisione (Rif.: Parr. 2–9)**

A2. Il principio internazionale sulla gestione della qualità ISQM (Italia) 1 tratta delle responsabilità del soggetto abilitato alla revisione contabile nel configurare, mettere in atto e rendere operativo il proprio sistema di gestione della qualità.

A3. I soggetti abilitati o le disposizioni nazionali possono utilizzare una terminologia o un quadro di riferimento differenti per descrivere le componenti del sistema di gestione della qualità. Le disposizioni nazionali che trattano le responsabilità del soggetto abilitato nel configurare, mettere in atto e rendere operativo il proprio sistema di gestione della qualità prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQM Italia 1 quando trattano le regole dell'ISQM Italia 1 e impongono al soggetto incaricato della revisione obblighi per il conseguimento dell'obiettivo dell'ISQM Italia 1.

*Le responsabilità del team di revisione relativamente al sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione (Rif.: Par. 4)*

A4. La gestione della qualità a livello di incarico è supportata dal sistema di gestione della qualità del soggetto abilitato alla revisione e influenzata dalla natura e dalle circostanze specifiche dell'incarico di revisione. In conformità all'ISQM Italia 1, il soggetto incaricato della revisione è responsabile di comunicare informazioni che consentano al team di revisione di comprendere e adempiere le proprie responsabilità relativamente allo svolgimento degli incarichi. Per esempio, tali comunicazioni possono includere direttive o procedure per effettuare consultazioni con soggetti designati, in determinate situazioni caratterizzate da aspetti tecnici complicati o questioni di natura etica, o per coinvolgere esperti designati dal soggetto incaricato della revisione in incarichi specifici per lo svolgimento di procedure di revisione relative a particolari aspetti (ad esempio, il soggetto incaricato della revisione può specificare che nella revisione dei fondi per perdite attese su crediti degli istituti finanziari è necessario che siano coinvolti esperti dell'area crediti designati dal soggetto incaricato stesso).

A5. Le risposte a livello di soggetto incaricato della revisione possono includere direttive o procedure stabilite da una rete o da altri soggetti, strutture o organizzazioni nell'ambito della stessa rete (le regole o i servizi della rete sono meglio descritti nell'ISQM Italia 1, nella sezione "Regole o servizi della rete").<sup>13</sup> Le regole del presente principio si basano sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia responsabile di intraprendere le azioni necessarie a consentire ai team di revisione di mettere in atto o utilizzare le regole o i servizi della rete nell'incarico di revisione (per esempio, una regola che preveda l'utilizzo di una metodologia di revisione elaborata ad uso di un soggetto appartenente alla rete). In base all'ISQM Italia 1, il soggetto abilitato alla revisione è responsabile di decidere in che modo le regole o i servizi della rete sono rilevanti ai fini del proprio sistema di gestione di qualità e sono tenuti in considerazione nell'ambito di tale sistema.<sup>14</sup>

A6. Alcune risposte ai rischi per la qualità a livello di soggetto incaricato della revisione non vengono applicate a livello di incarico ma sono tuttavia rilevanti ai fini della conformità alle regole del presente principio. Per esempio, le risposte a livello di soggetto incaricato della revisione sulle quali il team di revisione potrebbe fare affidamento nel conformarsi alle regole del presente principio possono includere:

- le procedure di selezione del personale e di formazione professionale;
- le applicazioni IT che supportano il monitoraggio dell'indipendenza da parte del soggetto incaricato della revisione;
- lo sviluppo di applicazioni IT che supportino l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione;
- lo sviluppo delle metodologie di revisione e dei relativi strumenti e linee guida per l'implementazione.

---

<sup>13</sup> ISQM Italia 1, paragrafo 49 b).

<sup>14</sup> ISQM Italia 1, paragrafo 49 a).

A7. A causa della natura e delle circostanze specifiche di ciascun incarico di revisione e dei cambiamenti che possono verificarsi nel corso dello stesso, un soggetto incaricato della revisione non è in grado di identificare tutti i rischi per la qualità che possono sorgere a livello di incarico né di indicare tutte le risposte pertinenti e appropriate. Di conseguenza, il team di revisione esercita il giudizio professionale nel decidere se definire e mettere in atto delle risposte, oltre a quelle indicate nelle direttive o nelle procedure del soggetto incaricato della revisione, a livello di incarico per conseguire l'obiettivo del presente principio.<sup>15</sup>

A8. La decisione del team di revisione sul fatto se siano necessarie risposte a livello di incarico (e, nel caso, quali siano queste risposte) è influenzata dalle regole del presente principio, dalla comprensione della natura e delle circostanze dell'incarico da parte del team di revisione e da eventuali cambiamenti intervenuti nel corso dell'incarico di revisione. Per esempio, nel corso dell'incarico possono verificarsi circostanze impreviste che possono indurre il responsabile dell'incarico a richiedere il coinvolgimento di personale con appropriata esperienza oltre a quello inizialmente assegnato o reso disponibile.

A9. Il bilanciamento degli sforzi del team di revisione per conformarsi alle regole del presente principio (ossia, tra mettere in atto le risposte del soggetto incaricato della revisione e definire e mettere in atto risposte specifiche per l'incarico oltre a quelle indicate nelle direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione) può variare. Per esempio, il soggetto incaricato della revisione può definire un programma di revisione da utilizzare in circostanze che sono applicabili all'incarico di revisione (ad esempio, un programma di revisione specifico per un settore). Oltre a stabilire la tempistica e l'estensione delle procedure da svolgere, a livello di incarico può presentarsi una limitata esigenza di aggiungere procedure di revisione ulteriori rispetto al programma di revisione oppure può non presentarsi del tutto tale esigenza. Viceversa, le azioni del team di revisione nel conformarsi alle regole di svolgimento dell'incarico contenute nel presente principio possono essere maggiormente concentrate sulla configurazione e messa in atto di risposte a livello di incarico per tenere in considerazione la natura e le circostanze specifiche dell'incarico (ad esempio, pianificare e svolgere procedure per fronteggiare i rischi di errori significativi non contemplati dai programmi di revisione del soggetto incaricato della revisione).

A10. Normalmente, nel conformarsi alle regole del presente principio, il team di revisione può fare affidamento sulle direttive o sulle procedure del soggetto incaricato della revisione, a meno che:

- la comprensione o l'esperienza pratica del team di revisione indichi che le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione non fronteggeranno in modo efficace la natura e le circostanze dell'incarico; ovvero
- le informazioni fornite dal soggetto incaricato della revisione o da altri soggetti sull'efficacia di tali direttive o procedure, suggeriscono diversamente (ad esempio, le informazioni provenienti dalle attività di monitoraggio del soggetto incaricato della revisione, dalle ispezioni esterne o da altre fonti pertinenti, indicano che le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione non stanno operando efficacemente).

A11. Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza (anche in quanto informato da altri membri del team di revisione) del fatto che le risposte ai rischi per la qualità fornite dal soggetto incaricato della revisione risultano inefficaci nell'ambito dell'incarico specifico o se non può fare affidamento sulle direttive o sulle procedure del soggetto incaricato della revisione, il responsabile dell'incarico comunica tempestivamente al soggetto incaricato della revisione tali informazioni in conformità al paragrafo 39 c) poiché tali informazioni sono rilevanti per il processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive del soggetto incaricato della revisione. Per esempio, se un membro del team di revisione identifica una carenza nella sicurezza del software del programma di revisione, la comunicazione tempestiva di questa informazione al personale appropriato consente al soggetto incaricato della revisione di adottare misure per aggiornare e rilasciare nuovamente il

---

<sup>15</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 richiede al revisore di esercitare il giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

programma di revisione. Si veda anche il paragrafo A70 per quanto riguarda le risorse sufficienti e appropriate.

Informazioni rilevanti ai fini della gestione della qualità a livello di incarico (Rif.: Par. 6)

A12. Conformarsi alle regole di altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) può fornire informazioni rilevanti ai fini della gestione della qualità a livello di incarico. Per esempio, la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera che è necessario acquisire come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315<sup>16</sup> fornisce informazioni che possono essere rilevanti per conformarsi alle regole del presente principio. Tali informazioni possono essere rilevanti per determinare:

- la natura delle risorse da impiegare in specifiche aree di revisione, quali l'utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per trattare materie complesse;
- la quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione, quali il numero di membri del team assegnato all'osservazione delle conte fisiche delle rimanenze presso più sedi;
- la natura, la tempistica e l'estensione del riesame del lavoro svolto dai membri del team in base alla valutazione dei rischi di errori significativi; ovvero
- l'assegnazione delle ore di revisione previste nel budget, inclusa l'assegnazione di più tempo, e del tempo di membri del team di revisione con maggiore esperienza a quelle aree in cui vi sono più rischi di errori significativi o in cui i rischi identificati sono valutati come più elevati.

Scalabilità (Rif.: Parr. 2, 8)

A13. In un soggetto incaricato della revisione di dimensioni minori, le direttive o le procedure possono designare un responsabile dell'incarico che, per conto di detto soggetto, definisca molte delle risposte ai rischi per la qualità del soggetto incaricato della revisione. Ciò può rappresentare l'approccio più efficace alla configurazione e messa in atto delle risposte nell'ambito del sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione. Inoltre, le direttive o le procedure di un soggetto incaricato della revisione di dimensioni minori possono essere meno formalizzate. Per esempio, un soggetto abilitato alla revisione di dimensioni molto piccole con un numero relativamente contenuto di incarichi di revisione, può stabilire che non sia necessario istituire un sistema per monitorare l'indipendenza, e che piuttosto, l'indipendenza sarà monitorata a livello di singolo incarico dal responsabile dell'incarico.

A14. Le regole riguardanti la direzione, la supervisione e il riesame del lavoro degli altri membri del team di revisione sono pertinenti unicamente se nel team di revisione, oltre al responsabile dell'incarico, ci sono altri membri.

## **Definizioni**

*Team di revisione* (Rif.: Par. 12 d)

A15. Il team di revisione può essere organizzato in molti modi diversi. Per esempio, i membri del team di revisione possono trovarsi nella stessa sede o in ubicazioni geografiche diverse e possono essere organizzati in gruppi a seconda dell'attività che stanno svolgendo. A prescindere dalle modalità organizzative del team di revisione, qualunque persona che svolga procedure di revisione<sup>17</sup> nell'ambito dell'incarico di revisione è un membro di tale team.

A16. La definizione di team di revisione è incentrata sulle persone che svolgono procedure di revisione nell'ambito dell'incarico di revisione. Gli elementi probativi necessari per supportare il giudizio del

---

<sup>16</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, *Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi*.

<sup>17</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, *Elementi probativi*, paragrafo A10.

revisore e la relazione di revisione si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile.<sup>18</sup> Le procedure di revisione includono le procedure di identificazione e valutazione del rischio<sup>19</sup> e le procedure di revisione conseguenti.<sup>20</sup> Come spiegato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, le procedure di revisione includono l'ispezione, l'osservazione, la conferma, il ricalcolo, la riesecuzione, le procedure di analisi comparativa e le indagini, spesso combinati tra loro.<sup>21</sup> Altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) possono includere inoltre procedure specifiche per acquisire elementi probativi, per esempio il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520.<sup>22</sup>

A17. I team di revisione includono il personale e possono includere inoltre altre persone che svolgono procedure di revisione che provengono:

- a) da un soggetto appartenente alla rete; ovvero
- b) da un soggetto non appartenente alla rete, o da un altro fornitore di servizi.<sup>23</sup>

Per esempio, una persona appartenente ad un altro soggetto può svolgere procedure di revisione sulle informazioni finanziarie di una componente in un incarico di revisione del gruppo, osservare la conta fisica delle rimanenze o ispezionare beni materiali presso una sede periferica.

A18. I team di revisione possono includere inoltre persone provenienti da centri servizi che svolgono procedure di revisione. Per esempio, si può stabilire che specifici compiti che sono ripetitivi o di natura specialistica siano svolti da un gruppo di persone con le competenze appropriate e che il team di revisione includa quindi tali persone. I centri servizi possono essere istituiti dal soggetto incaricato della revisione, dalla rete o da altri soggetti, strutture o organismi nell'ambito della stessa rete. Per esempio, una funzione centralizzata può essere utilizzata per facilitare lo svolgimento delle procedure di conferma esterna.

A19. I team di revisione possono includere persone con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile che svolgono procedure di revisione durante l'incarico di revisione, per esempio, persone con competenze contabili nell'area delle imposte sul reddito o nell'analisi delle informazioni complesse prodotte da strumenti e tecniche automatizzati al fine di identificare relazioni inusuali o inattese. Una persona non è un membro del team di revisione qualora il suo coinvolgimento nell'incarico sia limitato alla consultazione. Le consultazioni sono trattate ai paragrafi 35 e A99–A102.

A20. Qualora l'incarico di revisione sia soggetto ad un riesame della qualità dell'incarico, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico e qualsiasi altra persona che svolga detto riesame non sono membri del team di revisione. Queste persone possono essere soggette a specifici requisiti di indipendenza.

A21. Un revisore interno che fornisce assistenza diretta e<sup>5-bis</sup> un esperto esterno del revisore il cui lavoro è utilizzato nel corso dell'incarico non sono membri del team di revisione.<sup>24</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 e il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 forniscono regole e linee guida al revisore quando utilizza, rispettivamente, il lavoro dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta o il lavoro di un esperto esterno. La conformità a tali principi

---

<sup>18</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A31.

<sup>19</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 fornisce regole relative alle procedure di valutazione del rischio.

<sup>20</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*, fornisce regole relative alle procedure di revisione conseguenti, incluse le procedure di conformità e le procedure di validità.

<sup>21</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafi A14-A29.

<sup>22</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520, *Procedure di analisi comparativa*.

<sup>23</sup> ISQM Italia 1, paragrafo 16 v).

<sup>24</sup> Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620, paragrafi 12–13 e il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, paragrafi 21–25.

richiede al revisore di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul lavoro svolto da un revisore interno che fornisce assistenza diretta e di svolgere procedure di revisione sul lavoro di un esperto del revisore.

Responsabilità in capo al responsabile dell'incarico (Rif.: Par. 9, 12 d)

A22. Laddove il presente principio di revisione indichi esplicitamente che una regola o una responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell'incarico, può essere necessario che quest'ultimo acquisisca informazioni dal soggetto incaricato della revisione o da altri membri del team di revisione per adempiere alla regola (ad esempio, informazioni per prendere la decisione o effettuare la valutazione richieste). Per esempio, il responsabile dell'incarico è tenuto a stabilire che i membri del team di revisione possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate per svolgere l'incarico di revisione. Per effettuare la valutazione sull'appropriatezza delle competenze e delle capacità del team di revisione, il responsabile dell'incarico può avere bisogno di utilizzare informazioni predisposte dal team di revisione o derivanti dal sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione.

Applicazione delle direttive o delle procedure del soggetto incaricato della revisione da parte dei membri del team di revisione (Rif.: Parr. 9, 12 d),17)

A23. Nell'ambito del sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione, i membri del team di revisione di tale soggetto sono responsabili di mettere in atto le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione applicabili all'incarico di revisione. Poiché i membri del team di revisione provenienti da un altro soggetto non sono né partner né personale professionale del soggetto incaricato della revisione, essi possono non essere soggetti al sistema di gestione della qualità di tale soggetto né alle sue direttive o procedure. Inoltre, le direttive o le procedure di tale altro soggetto possono non essere simili a quelle del soggetto incaricato della revisione. Per esempio, le direttive o le procedure che riguardano la direzione, la supervisione e il riesame possono essere diverse, in particolare quando l'altro soggetto si trova in un ordinamento giuridico con un sistema legale, una lingua o una cultura diversi rispetto a quelli del soggetto incaricato della revisione. Di conseguenza, se il team di revisione include persone che appartengono ad un altro soggetto, può essere necessario che il soggetto incaricato della revisione o il responsabile dell'incarico intraprendano azioni diverse affinché siano messe in atto le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione con riferimento al lavoro di tali persone.

A24. In particolare, le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono richiedere che detto soggetto o il responsabile dell'incarico intraprendano azioni diverse da quelle applicabili al personale nel comprendere se una persona appartenente ad un altro soggetto:

- abbia le competenze e le capacità appropriate per svolgere l'incarico di revisione. Per esempio, la persona non è soggetta alle procedure di selezione e di formazione del soggetto incaricato della revisione e pertanto le direttive o le procedure di tale soggetto possono stabilire che la decisione sulla comprensione delle competenze e delle capacità possa essere presa mediante altre azioni quali acquisire informazioni dall'altro soggetto ovvero da un organismo di abilitazione o di accreditamento. I paragrafi 19 e A38 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 contengono linee guida sull'acquisizione di una comprensione delle competenze e delle capacità dei revisori della componente.
- comprenda i principi etici applicabili all'incarico di revisione contabile del gruppo. Per esempio, la persona non è soggetta all'iter formativo del soggetto incaricato della revisione riguardante le direttive o le procedure per i principi etici applicabili. Le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono stabilire che tale comprensione sia acquisita mediante altre azioni, quali fornire alla persona informazioni, manuali o guide contenenti le disposizioni dei principi etici applicabili all'incarico di revisione.
- confermi di essere indipendente. Per esempio, coloro che non fanno parte del personale possono non essere in grado di completare le dichiarazioni in merito all'indipendenza direttamente nei sistemi del soggetto incaricato della revisione relativi all'indipendenza. Le

direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono stabilire che tali persone possano fornire evidenze della propria indipendenza rispetto all'incarico di revisione con altre modalità, ad esempio mediante un'attestazione scritta.

A25. Quando le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione richiedono specifiche attività da intraprendere in determinate circostanze (ad esempio, consultazioni su un particolare aspetto), può essere necessario comunicare le relative direttive o procedure a coloro che non fanno parte del personale. Queste persone saranno così in grado di avvertire il responsabile dell'incarico laddove se ne presentassero le circostanze e ciò consentirà al responsabile dell'incarico di conformarsi alle direttive o alle procedure del soggetto incaricato della revisione. Per esempio, in un incarico di revisione contabile del gruppo, se il revisore di una componente sta svolgendo procedure di revisione sulle informazioni finanziarie di una componente e identifica un aspetto complicato o controverso che sia rilevante ai fini del bilancio del gruppo e che in base alle direttive o alle procedure del revisore del gruppo debba essere oggetto di consultazione,<sup>25</sup> il revisore della componente è in grado di avvertire il team di revisione del gruppo in merito a tale aspetto.

*Soggetto incaricato della revisione* (Rif.: Par. 12 e)<sup>25-bis</sup>

A26. La definizione di "soggetto incaricato della revisione" nei principi etici applicabili può essere diversa da quella riportata nel presente principio.

*"Rete" e "Soggetto appartenente alla rete"* (Rif.: Parr. 12 f)–12 g)

A27. Le definizioni di "rete" o "soggetto appartenente alla rete" nei principi etici applicabili possono essere diverse da quelle riportate nel presente principio. Il Codice IESBA fornisce inoltre linee guida relative ai termini "rete" e "soggetto appartenente alla rete". Le reti o i soggetti appartenenti alla rete possono essere strutturati in diversi modi e sono in ogni caso esterni al soggetto incaricato della revisione. Le disposizioni nel presente principio relative alle reti si applicano anche ad eventuali altre strutture o organizzazioni che non fanno parte del soggetto incaricato della revisione ma che esistono nell'ambito della rete.

## **Responsabilità della gestione e del conseguimento della qualità dell'incarico di revisione contabile (Rif.: Parr. 13 –15)**

*Assunzione della responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità*

A28. L'ISQM Italia 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di stabilire obiettivi della qualità che riguardino la governance e la leadership, che supportino la configurazione, la messa in atto e l'operatività del sistema di gestione della qualità. La responsabilità in capo al responsabile dell'incarico per la gestione e il conseguimento della qualità è supportata dalla cultura del soggetto incaricato della revisione che dimostri un impegno per la qualità. Nel trattare le regole di cui ai paragrafi 13 e 14 del presente principio, il responsabile dell'incarico può comunicare direttamente con altri membri del team di revisione e rafforzare tale comunicazione mediante il comportamento e le azioni personali (ad esempio, dando il buon esempio). Una cultura che dimostri un impegno alla qualità è ulteriormente definita e rafforzata dai membri del team di revisione quando, nello svolgimento dell'incarico, dimostrano i comportamenti attesi.

Scalabilità

A29. La natura e l'estensione delle azioni del responsabile dell'incarico per dimostrare l'impegno del soggetto incaricato della revisione per la qualità può dipendere da una varietà di fattori incluse la dimensione, la struttura, la diffusione geografica e la complessità di tale soggetto e del team di revisione, nonché dalla natura e dalle circostanze dell'incarico di revisione. In presenza di un team di revisione di dimensioni minori con pochi membri, l'interazione diretta e il comportamento possono

---

<sup>25</sup> Si veda il paragrafo 35.

<sup>25-bis</sup> Sulla base di quanto indicato nella nota 5-quater, qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il riferimento al Codice IESBA non è applicabile e conseguentemente il paragrafo A26 ed il primo capoverso del paragrafo A27 non sono applicabili.

essere sufficienti a influenzare la cultura desiderata, mentre nel caso di un team di revisione di dimensioni maggiori che sia dislocato in molte sedi, possono essere necessarie comunicazioni più formali.

#### *Coinvolgimento sufficiente e appropriato*

A30. Il responsabile dell'incarico può dimostrare un coinvolgimento sufficiente e appropriato per tutta la durata dell'incarico di revisione in diversi modi, incluso:

- assumersi la responsabilità per la natura, tempistica ed estensione della direzione e della supervisione dei membri del team di revisione e del riesame del loro lavoro in conformità alle regole del presente principio;
- differenziare la natura, tempistica ed estensione di tale direzione, supervisione e riesame tenuto conto della natura e delle circostanze dell'incarico.

#### *Comunicazione*

A31. La comunicazione è lo strumento attraverso il quale il team di revisione condivide tempestivamente le informazioni pertinenti per conformarsi alle regole del presente principio, contribuendo in tal modo al conseguimento della qualità dell'incarico di revisione. La comunicazione può avvenire tra i membri del team di revisione o con:

- a) il soggetto incaricato della revisione (ad esempio, persone che svolgono attività nell'ambito del sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione, incluse quelle a cui è stata assegnata la responsabilità complessiva o operativa di tale sistema);
- b) altri soggetti coinvolti nella revisione (ad esempio, revisori interni che forniscono assistenza diretta<sup>26</sup> 5-bis o un esperto esterno del revisore<sup>27</sup>);
- c) i soggetti esterni rispetto al soggetto incaricato della revisione (ad esempio, la direzione, i responsabili delle attività di governance o le autorità di vigilanza).

A32. La natura e le circostanze dell'incarico di revisione possono influenzare le decisioni del responsabile dell'incarico riguardanti gli strumenti appropriati per una comunicazione efficace con i membri del team di revisione. Per esempio, per supportare l'appropriata direzione, supervisione e riesame, il soggetto incaricato della revisione può utilizzare applicazioni IT per facilitare la comunicazione tra i membri del team di revisione quando questi stiano svolgendo il lavoro in diverse sedi geografiche.

#### *Scetticismo professionale (Rif.: Par. 7)*

A33. Il responsabile dell'incarico è responsabile di evidenziare l'importanza che ciascun membro del team di revisione eserciti lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico di revisione. Le condizioni intrinseche ad alcuni incarichi di revisione possono esercitare pressioni sul team di revisione che possono impedire l'appropriato esercizio dello scetticismo professionale nel definire e svolgere le procedure di revisione e nel valutare gli elementi probativi. Di conseguenza, nello sviluppare la strategia generale di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, il team di revisione può avere la necessità di considerare se nell'incarico di revisione sussistono tali condizioni e, nel caso, quali azioni il soggetto incaricato della revisione o il team di revisione possono avere bisogno di intraprendere per attenuare tali impedimenti.

A34. Gli impedimenti all'esercizio dello scetticismo professionale a livello di incarico possono includere, tra l'altro:

- Vincoli di budget che possono scoraggiare l'utilizzo necessario di risorse con sufficiente esperienza o tecnicamente qualificate, inclusi gli esperti, nelle revisioni contabili di imprese in

---

<sup>26</sup> Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, paragrafo A41.

<sup>27</sup> Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620, paragrafi 11 c) e A30.

cui ci sia bisogno di competenze tecniche o specifiche per una efficace comprensione, identificazione e valutazione dei rischi e una efficace risposta agli stessi, nonché per porre domande consapevoli alla direzione.

- Scadenze ravvicinate, che possono influire negativamente sul comportamento di coloro che svolgono il lavoro come anche di chi si occupa della direzione, della supervisione e del riesame. Per esempio, pressioni esterne sulla tempistica possono determinare delle limitazioni ad una analisi efficace delle informazioni complesse.
- Mancanza di cooperazione o pressioni ingiustificate imposte dalla direzione che possono influire negativamente sulla capacità del team di revisione di risolvere aspetti complicati o controversi.
- Comprensione insufficiente dell'impresa e del contesto in cui opera, del suo sistema di controllo interno e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che può limitare la capacità del team di revisione di formulare giudizi appropriati e di porsi domande consapevoli sulle asserzioni della direzione.
- Difficoltà nell'aver accesso alle registrazioni contabili, alle strutture dell'impresa, o nel contattare determinati dipendenti, clienti, fornitori o altri soggetti che può influenzare il team di revisione nella scelta delle fonti di elementi probativi e a cercarli presso fonti più facilmente accessibili.
- Eccessivo affidamento su strumenti e tecniche automatizzati, che può indurre il team di revisione a non valutare gli elementi probativi in modo critico.

A35. I pregiudizi inconsci o volontari del revisore possono influenzare il giudizio professionale del team di revisione anche per esempio, nella definizione e nello svolgimento delle procedure di revisione o nella valutazione degli elementi probativi. I pregiudizi inconsci del revisore che possono impedire l'esercizio dello scetticismo professionale e quindi la ragionevolezza dei giudizi professionali formulati dal team di revisione nel conformarsi alle regole del presente principio, possono includere ad esempio:

- Il pregiudizio di disponibilità, che è la tendenza a dare maggior peso a quegli eventi o esperienze di cui si ha un ricordo immediato o che sono subito disponibili a discapito di quelli che invece non lo sono.
- Il pregiudizio di conferma, che è la tendenza a dare maggior peso a quelle informazioni che supportano una convinzione già esistente rispetto ad informazioni che la contraddicono o fanno sorgere dubbi al riguardo.
- Il pensiero di gruppo, che è la tendenza a pensare o a prendere decisioni come gruppo che scoraggia la creatività o la responsabilità individuale.
- Il pregiudizio per eccesso di fiducia, che è la tendenza a sovrastimare la propria capacità di effettuare accurate identificazioni e valutazioni del rischio o di formulare altri giudizi o prendere altre decisioni.
- Il pregiudizio di ancoraggio, che è la tendenza ad utilizzare una informazione iniziale quale punto di riferimento rispetto al quale le informazioni successive sono valutate come inadeguate.
- Il condizionamento dell'automazione, che è la tendenza a preferire gli output generati da sistemi automatizzati, anche laddove il ragionamento umano o informazioni contraddittorie facciano sorgere dubbi in merito all'attendibilità o all'idoneità allo scopo di tali output.

A36. Le possibili azioni che il team di revisione può intraprendere per attenuare gli impedimenti all'esercizio dello scetticismo professionale a livello di incarico possono includere:

- Prestare attenzione ai cambiamenti nella natura o nelle circostanze dell'incarico di revisione che richiedono risorse ulteriori o diverse ai fini dell'incarico, e fare richiesta di tali risorse

ulteriori o diverse alle persone nell'ambito del soggetto incaricato della revisione che sono responsabili di attribuire o assegnare risorse all'incarico.

- Avvertire in modo chiaro il team di revisione dei casi o delle situazioni in cui la vulnerabilità del revisore per effetto di pregiudizi volontari o inconsci può essere maggiore (ad esempio, aree che comportano un maggior grado di giudizio) ed evidenziare l'importanza di richiedere il parere dei membri del team di revisione con maggiore esperienza nel pianificare e svolgere le procedure di revisione.
- Modificare la composizione del team di revisione, per esempio, richiedere che siano assegnate all'incarico persone di maggiore esperienza con competenze o conoscenze più ampie o una esperienza specifica.
- Coinvolgere membri del team di revisione con maggiore esperienza quando occorre trattare con membri della direzione con i quali sia particolarmente difficile o arduo interagire.
- Coinvolgere membri del team di revisione con competenze e conoscenze specifiche o un esperto del revisore per assistere il team di revisione in aree della revisione contabile per loro natura complesse o soggettive.
- Modificare la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione o del riesame coinvolgendo membri del team di revisione con maggiore esperienza, effettuando maggiore attività di supervisione di persona e con maggior frequenza o con riesami più approfonditi di determinate carte di lavoro quando si tratti di:
  - aree di revisione contabile complesse o soggettive;
  - aree che presentino rischi per il conseguimento della qualità dell'incarico di revisione;
  - aree con un rischio di frode;
  - non conformità a leggi o regolamenti, identificate o sospette.
- Definire aspettative in merito al fatto che:
  - i membri meno esperti del team di revisione richiedano frequentemente e in modo tempestivo il parere dei membri del team di revisione con maggiore esperienza o del responsabile dell'incarico;
  - i membri del team di revisione con maggiore esperienza siano a disposizione dei membri meno esperti del team di revisione per tutta la durata dell'incarico di revisione e rispondano sempre e in modo tempestivo alle loro considerazioni, richieste di consigli o di aiuto.
- Comunicare con i responsabili delle attività di governance qualora la direzione imponga una pressione ingiustificata o il team di revisione abbia difficoltà di accesso alle registrazioni contabili, alle strutture dell'impresa, o a contattare determinati dipendenti, clienti, fornitori o altri soggetti presso i quali si possano ricercare elementi probativi.

*Assegnazione di procedure, compiti o azioni ad altri membri del team di revisione (Rif: Par. 15)*

A37. Quando le procedure, i compiti o le azioni sono stati assegnati ad altri membri del team di revisione, il responsabile dell'incarico di revisione può dimostrare un coinvolgimento sufficiente e appropriato, per tutta la durata dell'incarico, in diversi modi, incluso:

- Fornire agli assegnatari informazioni sulla natura delle loro responsabilità e autorità, sulla portata e sugli obiettivi del lavoro loro assegnato nonché ogni altra istruzione necessaria e informazione pertinente.
- Dirigere e supervisionare gli assegnatari.
- Riesaminare il lavoro degli assegnatari per valutare le conclusioni raggiunte, oltre a quanto previsto dalle regole di cui ai paragrafi 29-34.

## **Principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza (Rif.: Parr. 16-21)**

*Principi etici applicabili* (Rif: Parr. 1, 16–21)

A38. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200<sup>28</sup> richiede al revisore di conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio. I principi etici applicabili possono variare in base alla natura e alle circostanze dell'incarico. Per esempio, alcune regole relative all'indipendenza possono essere applicabili unicamente nello svolgimento delle revisioni contabili delle società quotate.<sup>28-bis</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 include regole e linee guida ulteriori rispetto a quelle del presente principio riguardanti le comunicazioni con i revisori delle componenti in merito ai principi etici applicabili.

A39. A seconda della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione, alcune leggi, alcuni regolamenti o aspetti dei principi etici applicabili, quali quelli che riguardano le non conformità a leggi o regolamenti, possono essere rilevanti ai fini dell'incarico, per esempio le leggi o i regolamenti che trattano il riciclaggio di denaro, la corruzione o la concussione.

A40. Il sistema informativo del soggetto incaricato della revisione e le risorse fornite da tale soggetto possono aiutare il team di revisione a comprendere e rispettare i principi etici applicabili alla natura e circostanze dell'incarico di revisione. Per esempio, il soggetto incaricato della revisione può:

- Comunicare i principi relativi all'indipendenza ai team di revisione.
- Fornire ai team di revisione la formazione sui principi etici applicabili.
- Definire manuali e guide (ossia, risorse intellettuali) contenenti le previsioni dei principi etici applicabili, nonché le linee guida sulle modalità con cui sono applicate alla natura e alle circostanze del soggetto incaricato della revisione e ai suoi incarichi.
- Assegnare personale per gestire e monitorare la conformità ai principi etici applicabili (ad esempio, l'ISQM Italia 1 richiede che il soggetto abilitato alla revisione acquisisca, con cadenza almeno annuale, una conferma documentata della conformità ai principi di indipendenza da parte di tutto il personale al quale i principi etici applicabili richiedono di essere indipendente) o fornire consultazioni su aspetti riguardanti i principi etici applicabili.
- Definire direttive o procedure per i membri del team di revisione affinché comunichino informazioni pertinenti e attendibili ai soggetti appropriati nell'ambito del soggetto incaricato della revisione o al responsabile dell'incarico, quali direttive o procedure che richiedono ai membri dei team di revisione di:
  - Comunicare le informazioni sugli incarichi e sulla portata dei servizi, inclusi i servizi non di assurance, per consentire al soggetto incaricato della revisione di identificare i rischi per l'indipendenza durante il periodo dell'incarico e durante il periodo cui si riferisce l'oggetto sottostante.
  - Comunicare le circostanze e le relazioni che possono generare un rischio per l'indipendenza, in modo che il soggetto incaricato della revisione possa valutare se tale rischio sia ad un livello accettabile e, qualora non lo sia, gestirlo, eliminandolo ovvero riducendolo ad un livello accettabile.
  - Comunicare prontamente qualunque violazione dei principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.

A41. Il responsabile dell'incarico può tenere conto delle informazioni, comunicazioni e risorse descritte al paragrafo A40 per stabilire se nel conformarsi ai principi etici applicabili possa fare affidamento sulle direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione.

---

<sup>28</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi 14-14(I) e A17–A20.

<sup>28-bis</sup> A tale proposito si vedano le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.

A42. Una comunicazione aperta e solida tra i membri del team di revisione sui principi etici applicabili può inoltre aiutare a:

- richiamare l'attenzione dei membri del team di revisione sui principi etici applicabili che possono essere di particolare importanza per l'incarico di revisione;
- tenere informato il responsabile dell'incarico sugli aspetti rilevanti ai fini della comprensione e del rispetto, da parte del team di revisione, dei principi etici applicabili e delle relative direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione.

*Identificazione e valutazione dei rischi di mancata osservanza dei principi etici applicabili* (Rif: Parr. 17–18)

A43. In conformità all'ISQM Italia 1, le risposte del soggetto abilitato alla revisione per fronteggiare i rischi per la qualità riguardanti i principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza per i membri del team di revisione, includono direttive o procedure per identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi etici applicabili.

A44. I principi etici applicabili possono contenere disposizioni in merito all'identificazione e valutazione dei rischi e delle modalità per gestirli. Per esempio, il Codice IESBA spiega che un rischio di mancata osservanza del principio fondamentale di competenza e diligenza professionale, derivante da interesse personale, può sorgere nel caso in cui il compenso richiesto per un incarico di revisione sia talmente basso che può essere difficile svolgere l'incarico in conformità ai principi professionali.<sup>29</sup><sup>29-bis</sup>

*Violazioni dei principi etici applicabili* (Rif: Par. 19)

A45. In conformità all'ISQM Italia 1, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto a stabilire direttive o procedure per identificare, comunicare, valutare e rendicontare eventuali violazioni dei principi etici applicabili e rispondere in modo appropriato e tempestivo alle cause e alle conseguenze delle violazioni.

*Intraprendere le azioni appropriate* (Rif: Par. 20)

A46. Le azioni appropriate possono includere per esempio:

- Seguire le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione riguardanti le violazioni dei principi etici applicabili, incluso comunicare o consultarsi con le persone appropriate in modo che possano essere intraprese le azioni appropriate, inclusi ove applicabili, provvedimenti disciplinari.
- Comunicare con i responsabili delle attività di governance.
- Comunicare con le autorità di vigilanza o gli organismi professionali. In alcune circostanze, comunicare con le autorità di vigilanza può essere richiesto da leggi o regolamenti.
- Acquisire un parere legale.
- Recedere dall'incarico di revisione, laddove il recesso sia consentito dalle leggi o dai regolamenti applicabili.

*Procedure precedenti all'apposizione della data alla relazione di revisione e alla sua emissione* (Rif: Par. 21)

A47. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 700 richiede che la relazione di revisione includa una dichiarazione che il revisore è indipendente dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile.<sup>30</sup> Lo svolgimento delle procedure richieste ai paragrafi 16-21 del presente principio fornisce una base per tale dichiarazione nella relazione di revisione.

---

<sup>29</sup> Codice IESBA paragrafo 330.3 A2.

<sup>29-bis</sup> Sulla base di quanto indicato nella nota 5-quater, qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il riferimento al Codice IESBA non è applicabile.

<sup>30</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 28 c).

A48. *(omissis)*.

**Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione (Rif.: Parr. 22-24)**

A49. L'ISQM Italia 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di stabilire degli obiettivi della qualità che trattano l'accettazione e il mantenimento dei rapporti con il cliente e dei relativi incarichi.

A50. Le informazioni, quali quelle di seguito riportate, possono aiutare il responsabile dell'incarico a stabilire se le conclusioni raggiunte in merito all'accettazione e al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione sono appropriate:

- l'integrità e i valori etici dei principali proprietari, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa;
- se siano disponibili risorse sufficienti e appropriate per svolgere l'incarico;
- se la direzione e i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto le proprie responsabilità in relazione all'incarico;
- se il team di revisione abbia le competenze e le capacità, incluso il tempo sufficiente, per svolgere l'incarico;
- se gli aspetti significativi emersi durante l'incarico in corso o in quello precedente, abbiano implicazioni per il mantenimento dell'incarico.

A51. Secondo l'ISQM Italia 1, al fine di assumere le decisioni in merito all'accettazione e al mantenimento, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto a effettuare valutazioni della propria capacità di svolgere l'incarico in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili. Il responsabile dell'incarico può utilizzare le informazioni considerate a tale riguardo dal soggetto abilitato alla revisione per stabilire se le conclusioni raggiunte in merito all'accettazione e al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione siano appropriate. Se il responsabile dell'incarico ha dubbi sull'appropriatezza delle valutazioni e delle conclusioni raggiunte dal soggetto abilitato, può discuterne le motivazioni con i soggetti coinvolti nel processo di accettazione e mantenimento.

A52. Se il responsabile dell'incarico è direttamente coinvolto nel processo di accettazione e mantenimento del soggetto abilitato alla revisione, sarà a conoscenza delle informazioni acquisite o utilizzate nel giungere alle relative conclusioni. Tale coinvolgimento diretto può fornire inoltre una base per la decisione del responsabile dell'incarico sul fatto che le direttive o le procedure del soggetto abilitato sono state seguite e che le conclusioni raggiunte sono appropriate.

A53. Le informazioni acquisite durante il processo di accettazione e mantenimento possono aiutare il responsabile dell'incarico a conformarsi alle regole del presente principio e ad assumere decisioni consapevoli sulle linee di condotta appropriate. Tali informazioni possono includere:

- le informazioni sulle dimensioni, complessità e natura dell'impresa, incluso se si tratti della revisione contabile del gruppo, sul settore in cui opera e sul quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- le scadenze dell'impresa per l'informativa periodica, come quelle relative alle fasi di interim e finali;
- per le revisioni contabili del gruppo, la natura delle relazioni di controllo tra la capogruppo e le sue componenti;

---

<sup>30-bis</sup> Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

- se ci siano stati cambiamenti nell'impresa o nel settore in cui opera, rispetto al precedente incarico di revisione, che possono influenzare la natura delle risorse necessarie, come pure le modalità con cui il lavoro del team di revisione sarà diretto, supervisionato e sottoposto a riesame.

A54. Le informazioni acquisite nel corso del processo di accettazione e mantenimento possono inoltre essere pertinenti per conformarsi alle regole di altri principi di revisione internazionali (ISA Italia), come pure del presente principio, per esempio per quanto concerne:

- la comprensione dei termini dell'incarico di revisione, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;<sup>31</sup>
- l'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 240;<sup>32</sup>
- la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano, nel caso della revisione contabile del bilancio del gruppo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, e la direzione, la supervisione e il riesame del lavoro svolto dai revisori delle componenti;
- la decisione se, e in che modo, coinvolgere l'esperto del revisore in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620;
- la comprensione della struttura di governance dell'impresa in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 260<sup>33</sup> e n. 265.<sup>34</sup>

A55. Leggi, regolamenti o principi etici applicabili possono richiedere che il revisore entrante, prima di accettare l'incarico di revisione, richieda al revisore precedente di fornire le informazioni conosciute su eventuali fatti o circostanze che, a suo giudizio, il revisore entrante necessita di conoscere prima di decidere se accettare l'incarico. In alcune circostanze, il revisore precedente può essere tenuto, su richiesta del revisore entrante, a fornire a quest'ultimo informazioni sulle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette.<sup>34-bis</sup> Per esempio, qualora il revisore precedente, a causa di non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette, abbia deciso di recedere dall'incarico, il Codice IESBA prevede che, su richiesta del revisore entrante, il revisore precedente fornisca tutti i fatti e le altre informazioni relativi a tali non conformità di cui ritiene che il revisore entrante debba essere messo a conoscenza prima di decidere se accettare l'incarico di revisione.<sup>5-quater</sup>

A56. Nelle circostanze in cui il soggetto incaricato della revisione sia obbligato da leggi o regolamenti ad accettare o a mantenere un incarico di revisione, il responsabile dell'incarico può tenere conto delle informazioni acquisite da tale soggetto sulla natura e sulle circostanze dell'incarico.

A57. Nel decidere le azioni necessarie, il responsabile dell'incarico e il soggetto incaricato della revisione possono concludere che sia appropriato continuare l'incarico di revisione e, nel caso, stabilire quali ulteriori misure siano necessarie a livello di incarico (ad esempio, l'assegnazione di più personale professionale o di personale professionale con esperienze specifiche). Se il responsabile dell'incarico ha ulteriori dubbi o non è convinto che l'aspetto sia stato trattato appropriatamente, possono trovare

<sup>31</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, *Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*, paragrafo 9.

<sup>32</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, *Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*.

<sup>33</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*.

<sup>34</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, *Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione*.

<sup>34-bis</sup> Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si applica l'art. 9-bis, co. 5 del medesimo Decreto. Nella revisione contabile degli EIP si applica anche l'art. 18 del Regolamento (UE) n. 537/14.

applicazione le direttive o le procedure definite dal soggetto incaricato della revisione per risolvere le divergenze di opinione.

*Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche* (Rif. Par.: 22-24)<sup>30-bis</sup>

A58. *(Omissis).*

#### **Risorse dell'incarico** (Rif.: Parr. 25-28)

A59. In base all'ISQM Italia 1, le risorse assegnate o messe a disposizione dal soggetto abilitato alla revisione per supportare lo svolgimento degli incarichi di revisione includono:

- risorse umane;
- risorse tecnologiche;
- risorse intellettuali.

A60. Le risorse di un incarico di revisione sono assegnate o messe a disposizione principalmente dal soggetto incaricato della revisione, sebbene possano esserci circostanze in cui il team di revisione ottiene direttamente le risorse per l'incarico di revisione. Per esempio, ciò può verificarsi quando il revisore di una componente, in base allo statuto, al regolamento o per un'altra ragione, sia tenuto ad esprimere un giudizio di revisione sul bilancio della componente e sia anche incaricato dalla direzione della componente di svolgere procedure di revisione per conto del team di revisione del gruppo.<sup>35</sup> In tali circostanze, le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono richiedere al responsabile dell'incarico di intraprendere azioni diverse, quali richiedere informazioni al revisore della componente, per stabilire se siano state assegnate o messe a disposizione risorse sufficienti e appropriate.

A61. Una considerazione rilevante per il responsabile dell'incarico, nel conformarsi alle regole di cui ai paragrafi 25 e 26, può essere se le risorse assegnate o messe a disposizione del team di revisione consentano il rispetto dei principi etici applicabili, inclusi i principi di competenza e diligenza professionali.

#### *Risorse umane*

A62. Le risorse umane includono i membri del team di revisione (si vedano anche i paragrafi A5, A15–A21) e, ove applicabile, l'esperto esterno del revisore nonché le persone nell'ambito della funzione di revisione interna dell'impresa che forniscono assistenza diretta per la revisione.<sup>5-bis</sup>

#### *Risorse tecnologiche*

A63. L'utilizzo di risorse tecnologiche nell'incarico di revisione può aiutare il revisore ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Gli strumenti tecnologici possono consentire al revisore di gestire la revisione contabile in modo più efficace ed efficiente. Gli strumenti tecnologici possono inoltre consentire al revisore di valutare più facilmente grandi insiemi di dati, ad esempio, per fornire indicazioni più approfondite, identificare andamenti inusuali ovvero mettere in discussione con maggiore efficacia le asserzioni della direzione, rafforzando la capacità del revisore di esercitare lo scetticismo professionale. Gli strumenti tecnologici possono inoltre essere utilizzati per svolgere riunioni e possono rappresentare mezzi di comunicazione per il team di revisione. Un utilizzo non appropriato di tali risorse tecnologiche può, tuttavia, aumentare il rischio di fare eccessivo affidamento sulle informazioni prodotte per assumere delle decisioni, o può generare rischi di mancata osservanza dei principi etici applicabili, per esempio, quelli relativi alla riservatezza.

A64. Le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono includere considerazioni o responsabilità del team di revisione quando utilizza strumenti tecnologici autorizzati dal soggetto incaricato della revisione per svolgere le procedure di revisione e può richiedere il

---

<sup>35</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, paragrafo 3.

coinvolgimento di persone con competenze o conoscenze di natura specialistica nel valutare o analizzare l'output.

A65. Quando il responsabile dell'incarico richiede alle persone appartenenti ad un altro soggetto di utilizzare specifici strumenti e tecniche automatizzati nello svolgimento delle procedure di revisione, le comunicazioni con dette persone possono indicare che l'utilizzo di tali strumenti e tecniche automatizzati deve essere conforme alle istruzioni del team di revisione.

A66. Le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono specificamente proibire l'utilizzo di determinate applicazioni IT o di alcune loro funzionalità (ad esempio, un software che non abbia ancora ricevuto l'autorizzazione specifica all'uso da parte del soggetto incaricato della revisione). In alternativa, le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono richiedere al team di revisione di intraprendere determinate azioni prima di utilizzare un'applicazione IT che non sia stata autorizzata da tale soggetto al fine di stabilirne l'appropriatezza all'utilizzo, per esempio richiedendo:

- il possesso di competenze e capacità appropriate per l'utilizzo dell'applicazione IT;
- di verificare il funzionamento e la sicurezza dell'applicazione IT;
- di includere documentazione specifica nel file di revisione.

A67. Il responsabile dell'incarico può esercitare il proprio giudizio professionale nel considerare se l'utilizzo di un'applicazione IT nell'ambito dell'incarico di revisione sia appropriato nel contesto dell'incarico e, qualora lo sia, le modalità per tale utilizzo. I fattori che possono essere considerati per stabilire se una determinata applicazione IT, che non abbia ricevuto l'autorizzazione specifica all'uso da parte del soggetto incaricato della revisione, sia appropriata per essere utilizzata nell'ambito dell'incarico di revisione includono se:

- l'utilizzo e la sicurezza dell'applicazione IT siano conformi alle direttive o alle procedure del soggetto incaricato della revisione;
- l'applicazione IT funzioni come previsto;
- il personale abbia le competenze e le capacità necessarie per utilizzare l'applicazione IT.

#### *Risorse intellettuali*

A68. Le risorse intellettuali includono, ad esempio, metodologie di revisione, strumenti di implementazione, guide per la revisione, programmi standard, modelli, check-list o moduli.

A69. L'utilizzo di risorse intellettuali nell'incarico di revisione può agevolare l'applicazione uniforme e la comprensione dei principi professionali, delle leggi e dei regolamenti, nonché delle relative direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione. A tale scopo, in conformità alle direttive o alle procedure del soggetto incaricato della revisione, il team di revisione può essere tenuto ad utilizzare la metodologia di revisione e gli specifici strumenti e linee guida di tale soggetto. Il team di revisione può inoltre considerare se l'utilizzo di altre risorse intellettuali sia appropriato e pertinente sulla base della natura e delle circostanze dell'incarico, per esempio, una metodologia specifica del settore o relative linee guida e supporti allo svolgimento.

#### *Risorse sufficienti e appropriate per svolgere l'incarico (Rif: Par. 25)*

A70. Per stabilire se siano state assegnate o messe a disposizione del team di revisione risorse sufficienti e appropriate per svolgere l'incarico, il responsabile dell'incarico generalmente può fare affidamento sulle relative direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione (incluse le risorse) come descritto al paragrafo A6. Per esempio, sulla base delle informazioni comunicate dal soggetto incaricato della revisione, il responsabile dell'incarico, quando utilizza la tecnologia autorizzata per lo svolgimento delle procedure di revisione, può fare affidamento sullo sviluppo tecnologico, sui programmi di implementazione e mantenimento di tale soggetto.

### *Competenze e capacità del team di revisione (Rif.: Par. 26)*

A71. Nello stabilire se il team di revisione possieda le competenze e le capacità appropriate, il responsabile dell'incarico può prendere in considerazione, con riferimento al team, aspetti quali:

- la comprensione e l'esperienza pratica di incarichi di revisione di natura e complessità simili, acquisite mediante una appropriata formazione e una partecipazione a detti incarichi;
- la comprensione dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le competenze in aree specialistiche della contabilità o della revisione contabile;
- le competenze nell'IT utilizzato dall'impresa o negli strumenti o tecniche automatizzati che è necessario vengano utilizzati dal team di revisione nel pianificare e svolgere l'incarico di revisione;
- la conoscenza dei settori di attività in cui opera l'impresa sottoposta a revisione contabile;
- la capacità di esercitare lo scetticismo professionale e il giudizio professionale;
- la comprensione delle direttive o delle procedure del soggetto incaricato della revisione.

A72. I revisori interni e l'esperto esterno del revisore non sono membri del team di revisione. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 610<sup>36</sup> e n. 620<sup>37</sup> includono le regole e le linee guida relative alla valutazione delle competenze e delle capacità rispettivamente dei revisori interni e dell'esperto esterno del revisore.

### *Gestione del progetto*

A73. Nelle situazioni in cui il team di revisione è composto da numerosi membri, per esempio nella revisione contabile di un'impresa di maggiori dimensioni o di un'impresa più complessa, il responsabile dell'incarico può coinvolgere una persona che abbia competenze o conoscenze specifiche nella gestione del progetto, supportata da risorse tecnologiche e intellettuali appropriate del soggetto incaricato della revisione. Di contro, nella revisione contabile di un'impresa meno complessa con un team di revisione composto da pochi membri, la gestione del progetto può essere realizzata da un membro del team di revisione con modalità meno formali.

A74. Le tecniche e gli strumenti di gestione del progetto possono supportare il team di revisione nella gestione della qualità dell'incarico di revisione, per esempio:

- accrescendo la capacità del team di revisione di esercitare lo scetticismo professionale attenuando i vincoli di budget e di tempo che possono altrimenti impedirne l'esercizio;
- facilitando il tempestivo svolgimento del lavoro di revisione per gestire in modo efficace le scadenze al termine del processo di revisione quando possono presentarsi più aspetti complicati o controversi;
- monitorando l'avanzamento della revisione contabile rispetto al piano di revisione,<sup>38</sup> incluso il raggiungimento degli step principali, che può aiutare il team di revisione ad essere proattivo nell'identificare la necessità di apportare rettifiche tempestive al piano di revisione e alle risorse assegnate; ovvero

---

<sup>36</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, paragrafo 15.

<sup>37</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620, paragrafo 9.

<sup>38</sup> Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, paragrafo 9.

- facilitando la comunicazione tra i membri del team di revisione, per esempio, coordinando gli accordi con i revisori delle componenti e gli esperti del revisore.

*Risorse insufficienti o non appropriate (Rif.: Par. 27)*

A75. L'ISQM Italia 1 tratta l'impegno per la qualità del soggetto abilitato mediante la cultura diffusa al proprio interno, che riconosce e rafforza il suo ruolo nel perseguire l'interesse generale svolgendo costantemente incarichi di qualità, nonché l'importanza della qualità nelle sue decisioni e azioni strategiche, incluse le sue priorità finanziarie e operative. L'ISQM 1 tratta, inoltre, le responsabilità del soggetto abilitato alla revisione per la pianificazione del fabbisogno di risorse, nonché per l'acquisizione, l'attribuzione o l'assegnazione di risorse in modo coerente con l'impegno di tale soggetto per la qualità. Tuttavia, in determinate circostanze, le priorità finanziarie e operative del soggetto abilitato alla revisione possono imporre vincoli alle risorse assegnate o messe a disposizione del team di revisione. In tali circostanze, questi vincoli non prevalgono sulla responsabilità in capo al responsabile dell'incarico per il conseguimento della qualità a livello di incarico, inclusa quella di stabilire che le risorse assegnate o messe a disposizione dal soggetto abilitato alla revisione siano sufficienti e appropriate per svolgere l'incarico di revisione.

A76. Nella revisione contabile del bilancio del gruppo, quando rispetto al lavoro svolto presso una componente da parte del suo revisore, le risorse sono insufficienti o non appropriate, il responsabile dell'incarico può discutere l'aspetto con il revisore della componente, con la direzione o con il soggetto incaricato della revisione così da rendere disponibili risorse sufficienti e appropriate.

A77. La decisione del responsabile dell'incarico sul fatto se siano necessarie ulteriori risorse a livello di incarico è oggetto di giudizio professionale ed è influenzata dalle regole del presente principio e dalla natura e dalle circostanze dell'incarico di revisione. Come descritto nel paragrafo A11, in determinate circostanze, il responsabile dell'incarico può stabilire che le risposte del soggetto incaricato della revisione ai rischi per la qualità non sono efficaci nell'ambito dello specifico incarico, incluso il fatto che determinate risorse assegnate o messe a disposizione del team di revisione sono insufficienti. In tali circostanze, il responsabile dell'incarico è tenuto ad intraprendere azioni appropriate, inclusa la comunicazione di tali informazioni alle persone appropriate in conformità ai paragrafi 27 e 39 c). Per esempio, se un software del programma di revisione fornito dal soggetto incaricato della revisione non ha incluso le procedure di revisione nuove o aggiornate rispetto alla regolamentazione di settore recentemente emanata, la comunicazione tempestiva di tale informazione al soggetto incaricato della revisione gli consentirà di adottare misure per aggiornare e rilasciare nuovamente in modo tempestivo il software o di fornire una risorsa alternativa che consenta al team di revisione di conformarsi alla nuova regolamentazione nello svolgimento dell'incarico di revisione.

A78. Se le risorse assegnate o messe a disposizione sono insufficienti o non appropriate nelle circostanze dell'incarico e non sono state messe a disposizione risorse ulteriori o alternative, le azioni appropriate possono includere:

- modificare l'approccio pianificato con riferimento alla natura, tempistica ed estensione della direzione, supervisione e riesame (si veda anche il paragrafo A94);
- discutere con la direzione o i responsabili delle attività di governance una proroga delle scadenze di reporting, quando la proroga sia consentita dalle leggi o dai regolamenti applicabili;
- seguire le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione per risolvere le divergenze di opinione se il responsabile dell'incarico non ottiene le risorse necessarie per l'incarico di revisione;
- seguire le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione per recedere dall'incarico di revisione, laddove il recesso sia consentito dalle leggi o dai regolamenti applicabili.

*Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif. Par.: 25-28)<sup>30-bis</sup>*

A79. (Omissis).

## **Svolgimento dell'incarico**

*Scalabilità* (Rif.: Par. 29)

A80. Quando la revisione non viene svolta interamente dal responsabile dell'incarico, o nella revisione contabile di un'impresa la cui natura e circostanze sono più complesse, può essere necessario che il responsabile dell'incarico assegni la direzione, la supervisione e il riesame ad altri membri del team di revisione. Tuttavia, nell'ambito della responsabilità complessiva in capo al responsabile dell'incarico per la gestione e il conseguimento della qualità nell'incarico di revisione e al fine di essere coinvolto in maniera sufficiente e appropriata, il responsabile dell'incarico è tenuto a stabilire che la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione e del riesame sono svolte in conformità a quanto previsto al paragrafo 30. In tali circostanze, il personale o i membri del team di revisione, inclusi i revisori delle componenti, possono fornire informazioni al responsabile dell'incarico per consentirgli di stabilire quanto richiesto al paragrafo 30.

*Direzione, supervisione e riesame* (Rif.: Par. 30)

A81. Secondo l'ISQM Italia 1, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto a stabilire un obiettivo della qualità che tratti la natura, la tempistica e l'estensione della direzione e della supervisione dei team di revisione e il riesame del loro lavoro. L'ISQM Italia 1 richiede inoltre che tali direzione, supervisione e riesame siano pianificati e svolti in base al principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia sottoposto alla direzione, supervisione e riesame di quelli più esperti.

A82. La direzione e la supervisione del team di revisione e il riesame del lavoro svolto sono risposte fornite a livello di soggetto incaricato della revisione che sono messe in atto a livello di incarico, la cui natura, tempistica ed estensione possono essere ulteriormente adattate dal responsabile dell'incarico nel gestire la qualità dell'incarico di revisione. Di conseguenza, l'approccio alla direzione, alla supervisione e al riesame potrà variare da un incarico all'altro, tenendo conto della natura e delle circostanze dell'incarico stesso. L'approccio includerà generalmente una combinazione tra quanto previsto nelle direttive o nelle procedure del soggetto incaricato della revisione e le risposte specifiche dell'incarico.

A83. L'approccio adottato per la direzione e supervisione dei membri del team di revisione e per il riesame del loro lavoro fornisce al responsabile dell'incarico un supporto per adempiere alle regole del presente principio, e per concludere di essere stato coinvolto in modo sufficiente e appropriato per tutta la durata dell'incarico di revisione in conformità al paragrafo 40.

A84. La discussione e la comunicazione continue tra i membri del team di revisione consentono ai membri con minore esperienza di porre tempestivamente domande ai membri con esperienza maggiore (incluso il responsabile dell'incarico) e consentono l'efficace direzione, supervisione e riesame in conformità al paragrafo 30.

*Direzione*

A85. La direzione del team di revisione può comportare che i suoi membri siano informati sulle loro responsabilità, quali:

- Contribuire alla gestione e al conseguimento della qualità a livello di incarico, attraverso i comportamenti, la comunicazione e le azioni personali.
- Mantenere un approccio dubitativo ed essere consapevole dei propri pregiudizi volontari o inconsci nell'esercizio dello scetticismo professionale quando si raccolgono e si valutano gli elementi probativi (si veda il paragrafo A35).
- Rispettare i principi etici applicabili.
- Le responsabilità dei rispettivi partner laddove nello svolgimento di un incarico di revisione siano coinvolti più partner.

- Le rispettive responsabilità dei membri del team di revisione per lo svolgimento delle procedure di revisione e dei membri del team di revisione con maggiore esperienza per la direzione, la supervisione e il riesame del lavoro di quelli meno esperti.
- Comprendere gli obiettivi del lavoro da svolgere e le istruzioni dettagliate in merito alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione pianificate come riportato nella strategia generale e nel piano di revisione.
- Gestire i rischi per il conseguimento della qualità e la risposta attesa del team di revisione. Per esempio, i vincoli di budget o le limitazioni di risorse non dovrebbero indurre i membri del team di revisione a modificare le procedure di revisione pianificate né comportare il mancato svolgimento delle stesse.

#### Supervisione

A86. La supervisione può includere aspetti quali:

- seguire l'avanzamento dell'incarico di revisione, che include monitorare:
  - l'avanzamento rispetto al piano di revisione;
  - se l'obiettivo del lavoro svolto sia stato raggiunto;
  - che le risorse assegnate continuino ad essere adeguate;
- intraprendere azioni appropriate per affrontare le problematiche emerse nel corso dell'incarico, incluso per esempio, riassegnare le procedure di revisione pianificate ai membri del team di revisione con maggiore esperienza quando le problematiche siano più complesse di quanto previsto inizialmente;
- identificare gli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione da parte dei membri più esperti del team di revisione durante lo svolgimento dell'incarico;
- fornire coaching e training on-the-job per aiutare i membri del team di revisione a sviluppare professionalità o competenze;
- creare un ambiente in cui i membri del team di revisione manifestino i propri dubbi senza timore di ritorsioni.

#### Riesame del lavoro

A87. Il riesame del lavoro del team di revisione supporta le conclusioni in merito all'adempimento delle regole del presente principio.

A88. Il riesame del lavoro del team di revisione consiste nel considerare, per esempio, se:

- il lavoro è stato svolto in conformità alle direttive o alle procedure del soggetto incaricato della revisione, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- sono stati evidenziati gli aspetti significativi che richiedono ulteriori considerazioni;
- sono state svolte consultazioni appropriate e le conclusioni raggiunte sono state documentate e messe in atto;
- 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;
- sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio del revisore;
- gli obiettivi delle procedure di revisione sono stati conseguiti.

A89. Le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono contenere specifiche regole riguardanti:

- la natura, la tempistica e l'estensione del riesame della documentazione della revisione contabile;
- le diverse tipologie di riesame che possono essere appropriate in situazioni diverse (ad esempio, il riesame di ciascuna singola carta di lavoro o di una selezione di carte di lavoro);
- quali membri del team di revisione siano tenuti a svolgere le diverse tipologie di riesame.

Riesame da parte del responsabile dell'incarico (Rif.: Parr. 30-34)

A90. Come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, il responsabile dell'incarico documenta la data e l'estensione del riesame.<sup>39</sup>

A91. Il riesame tempestivo della documentazione effettuato dal responsabile dell'incarico nelle fasi appropriate per tutta la durata della revisione gli permette di risolvere in modo soddisfacente gli aspetti significativi, alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa. Non è necessario che il responsabile dell'incarico riveda tutta la documentazione della revisione contabile.

A92. Il responsabile dell'incarico esercita il giudizio professionale nell'identificare le aree che hanno richiesto giudizi significativi formulati dal team di revisione. Le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono specificare determinati aspetti che comunemente si prevede siano oggetto di giudizi significativi. I giudizi significativi relativi all'incarico di revisione possono includere aspetti connessi alla strategia generale di revisione e al piano di revisione per lo svolgimento dell'incarico, alla sua esecuzione e alle conclusioni complessive raggiunte dal team di revisione, per esempio:

- aspetti relativi alla pianificazione dell'incarico, quali quelli relativi alla determinazione della significatività;
- la composizione del team di revisione, incluso:
  - il personale con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile;
  - l'utilizzo di personale proveniente da centri servizi;
- la decisione di coinvolgere un esperto del revisore, inclusa quella di coinvolgere un esperto esterno;
- la considerazione da parte del team di revisione delle informazioni acquisite nel corso del processo di accettazione e mantenimento e le risposte proposte a tali informazioni;
- il processo di identificazione e valutazione del rischio da parte del team di revisione, incluse le situazioni in cui la considerazione dei fattori di rischio intrinseco e la valutazione del rischio intrinseco richiedono un giudizio significativo da parte del team di revisione;
- la considerazione da parte del team di revisione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate e della relativa informativa;
- i risultati delle procedure svolte dal team di revisione sulle aree significative dell'incarico, per esempio, le conclusioni rispetto a determinate stime contabili, principi contabili o considerazioni sulla continuità aziendale;
- la valutazione da parte del team di revisione del lavoro svolto dagli esperti e le conclusioni che ne sono state tratte;
- nelle situazioni di revisione contabile del gruppo:

---

<sup>39</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 9 c).

- la strategia generale di revisione del gruppo e il piano di revisione del gruppo proposti;
- le decisioni sul coinvolgimento dei revisori delle componenti, comprese le modalità con cui effettuare la direzione e la supervisione e riesaminare il loro lavoro, incluso, per esempio, quando vi siano aree di rischio più alto di errori significativi nelle informazioni finanziarie di una componente;
- la valutazione del lavoro svolto dai revisori delle componenti e le conclusioni che ne sono state tratte;
- le modalità con cui sono stati trattati gli aspetti che hanno un effetto sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;
- la rilevanza e le decisioni in merito agli errori, corretti e non corretti, identificati durante l'incarico;
- il giudizio di revisione proposto e gli aspetti da comunicare nella relazione di revisione, per esempio, gli aspetti chiave della revisione contabile, o un paragrafo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale".

A93. Il responsabile dell'incarico esercita il giudizio professionale nello stabilire altri aspetti da riesaminare, basandosi per esempio:

- sulla natura e sulle circostanze dell'incarico di revisione;
- su quale membro del team di revisione abbia svolto il lavoro;
- sugli aspetti relativi alle risultanze di una recente ispezione;
- sulle regole delle direttive o delle procedure del soggetto incaricato della revisione.

Natura, tempistica ed estensione

A94. E' necessario che la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione e del riesame siano pianificate e svolte in conformità alle direttive o procedure del soggetto incaricato della revisione, nonché ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili. Ad esempio, le direttive o le procedure del soggetto incaricato della revisione possono richiedere che:

- il lavoro che si è pianificato di svolgere ad una data intermedia sia sottoposto alla direzione, supervisione e riesame nel momento stesso in cui le procedure vengono svolte piuttosto che nella fase finale, così da poter intraprendere tempestivamente le eventuali azioni correttive necessarie.
- Alcuni aspetti siano riesaminati da parte del responsabile dell'incarico, specificando eventualmente le circostanze o gli incarichi in cui ci si attende che tali aspetti siano riesaminati.

Scalabilità

A95. L'approccio adottato per la direzione, la supervisione e il riesame può essere adattato per esempio in base:

- all'esperienza pregressa con l'impresa del membro del team di revisione e con l'area da sottoporre a revisione. Per esempio, se il lavoro relativo al sistema informativo dell'impresa viene svolto dallo stesso membro del team di revisione che ha svolto il lavoro nel periodo amministrativo precedente e non ci sono cambiamenti significativi in tale sistema, l'estensione e la frequenza della direzione e della supervisione del membro del team di revisione possono essere minori e il riesame relativo alle carte di lavoro può essere meno dettagliato;
- alla complessità dell'incarico di revisione. Per esempio, se si sono verificati eventi significativi che rendono l'incarico di revisione più complesso, l'estensione e la frequenza della direzione e della supervisione del membro del team di revisione possono essere maggiori e il riesame delle relative carte di lavoro può essere più dettagliato;

- ai rischi identificati e valutati di errori significativi. Per esempio, un rischio di errore significativo valutato come più alto può richiedere un corrispondente aumento dell'estensione e della frequenza della direzione e della supervisione dei membri del team di revisione e un riesame più dettagliato del loro lavoro;
- alle competenze e alle capacità dei singoli membri del team di revisione che svolgono il lavoro di revisione. Per esempio, i membri meno esperti del team di revisione possono avere bisogno di istruzioni più dettagliate e di interagire con maggiore frequenza o di persona mentre il lavoro viene svolto;
- alle modalità con cui ci si attende avvengano i riesami del lavoro svolto. Per esempio, in alcune circostanze, i riesami da remoto possono non essere efficaci nel fornire la direzione necessaria e può essere necessario integrarli con l'interazione di persona;
- alla struttura del team di revisione e al luogo in cui si trovano i suoi membri. Per esempio, la direzione e la supervisione di persone che si trovino dislocate presso centri servizi e il riesame del loro lavoro possono:
  - essere più formalizzati e strutturati rispetto a quando i membri del team di revisione si trovano tutti nella stessa sede; ovvero
  - utilizzare l'IT per facilitare la comunicazione tra i membri del team di revisione.

A96. L'identificazione di cambiamenti nelle circostanze dell'incarico può giustificare la rivalutazione dell'approccio pianificato in merito alla natura, alla tempistica o all'estensione della direzione, della supervisione o del riesame. Per esempio, se il rischio di errori significativi identificato e valutato a livello di bilancio aumenta a causa di un'operazione complessa, può essere necessario che il responsabile dell'incarico modifichi il livello pianificato di riesame del lavoro relativo all'operazione.

A97. In conformità al paragrafo 30 b), il responsabile dell'incarico è tenuto a stabilire che l'approccio alla direzione, alla supervisione e al riesame sia appropriato alla natura e alle circostanze dell'incarico di revisione. Per esempio, se un membro del team di revisione con maggiore esperienza non è più disponibile a partecipare alla supervisione e al riesame del team di revisione, può essere necessario che il responsabile dell'incarico incrementi l'estensione della supervisione e del riesame dei membri meno esperti del team.

Riesame delle comunicazioni alla direzione, ai responsabili delle attività di governance o alle autorità di vigilanza (Rif.: Par. 34)

A98. Il responsabile dell'incarico utilizza il proprio giudizio professionale per stabilire quali comunicazioni scritte sottoporre a riesame, tenendo conto della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione. Per esempio, può non essere necessario per il responsabile dell'incarico sottoporre a riesame le comunicazioni tra il team di revisione e la direzione nel normale svolgimento della revisione contabile.

*Consultazione* (Rif.: Par. 35)

A99. L'ISQM Italia 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di stabilire un obiettivo della qualità che tratti la consultazione su aspetti complicati o controversi e le modalità con cui le conclusioni concordate sono messe in atto. La consultazione può essere appropriata o necessaria, per esempio per:

- problematiche complesse o con le quali non si ha esperienza (ad esempio, problematiche relative ad una stima contabile con un alto grado di incertezza nella stima);
- rischi significativi;
- operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrano essere inusuali;
- limitazioni imposte dalla direzione;

- non conformità a leggi o regolamenti.

A100. Una consultazione efficace su aspetti significativi di natura tecnica, etica e di altra natura all'interno del soggetto incaricato della revisione ovvero, ove applicabile, al suo esterno, può realizzarsi qualora i soggetti consultati:

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

A101. Nell'ambito delle direttive o delle procedure del soggetto incaricato della revisione, per il team di revisione può essere appropriato effettuare consultazioni all'esterno di tale soggetto, per esempio qualora quest'ultimo non disponga di risorse interne appropriate. Il team di revisione può usufruire dei servizi di consulenza prestati da altri revisori legali o da società di revisione legale, da organismi professionali e di vigilanza o da organizzazioni che forniscono specifici servizi di controllo della qualità.

A102. La necessità di effettuare consultazioni all'esterno del team di revisione su un aspetto complicato o controverso può essere un indicatore del fatto che si tratta di un aspetto chiave della revisione.<sup>40</sup>

#### *Riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 36)*

A103. L'ISQM Italia 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di stabilire direttive o procedure che trattano il riesame della qualità degli incarichi in conformità all'ISQM Italia 2,<sup>41</sup> e che, per alcuni tipi di incarichi, richiedono un riesame della qualità dell'incarico.<sup>42</sup> L'ISQM Italia 2 tratta della nomina e dell'idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico e delle sue responsabilità per lo svolgimento e la documentazione di tale riesame.

Completamento del riesame della qualità dell'incarico prima di datare ed emettere la relazione di revisione (Rif.: Par. 36 d)

A104. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 richiede che la data della relazione di revisione non sia antecedente a quella in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio.<sup>43</sup> Laddove sia applicabile all'incarico di revisione, l'ISQM Italia 2 e il presente principio richiedono che al responsabile dell'incarico sia preclusa la possibilità di datare ed emettere la relazione di revisione finché non abbia ricevuto una comunicazione formale da parte del responsabile del riesame della qualità dell'incarico sul fatto che detto riesame è completo. Per esempio, se il responsabile del riesame della qualità dell'incarico ha comunicato al responsabile dell'incarico dubbi sui giudizi significativi formulati dal team di revisione o che le conclusioni raggiunte in merito non erano appropriate, il riesame della qualità dell'incarico non è completo.<sup>44</sup>

A105. Un riesame della qualità dell'incarico svolto in modo tempestivo nelle fasi appropriate durante l'incarico di revisione può aiutare il team di revisione a risolvere gli aspetti emersi prontamente, ed in modo soddisfacente per il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, alla data della relazione di revisione o prima di essa.

A106. Comunicazioni frequenti tra il team di revisione e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico per tutta la durata dello stesso possono aiutare a rendere più efficace e tempestivo il riesame della qualità dell'incarico. Oltre a discutere gli aspetti significativi con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, il responsabile dell'incarico può attribuire la responsabilità di

---

<sup>40</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, paragrafi 9 e A14.

<sup>41</sup> ISQM Italia 2, *Riesame della qualità degli incarichi*.

<sup>42</sup> ISQM Italia 1, paragrafo 34 f).

<sup>43</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 49.

<sup>44</sup> ISQM Italia 2, paragrafo 26.

coordinare le richieste del responsabile del riesame della qualità dell'incarico ad un altro membro del team di revisione.

#### *Divergenze di opinione* (Rif.: Parr. 37-38)

A107. L'ISQM Italia 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di stabilire un obiettivo della qualità per trattare le divergenze di opinione che emergono nell'ambito del team di revisione, o tra questo e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico o le persone che svolgono attività nell'ambito del sistema di gestione della qualità del soggetto abilitato. L'ISQM Italia 1 richiede inoltre che le divergenze di opinione siano portate all'attenzione del soggetto abilitato e risolte.

A108. In alcune circostanze, il responsabile dell'incarico può non essere soddisfatto della risoluzione delle divergenze di opinione. In questi casi, le azioni appropriate che il responsabile dell'incarico può intraprendere includono per esempio:

- acquisire un parere legale; ovvero
- recedere dall'incarico di revisione, quando il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

#### **Monitoraggio e azioni correttive** (Rif.: Par. 39)

A109. L'ISQM Italia 1 stabilisce regole per il processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive del soggetto abilitato alla revisione. L'ISQM Italia 1 richiede al soggetto abilitato di comunicare ai team di revisione le informazioni sul processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive per consentire loro di adottare azioni tempestive e appropriate in conformità alle loro responsabilità.<sup>45</sup> Inoltre, le informazioni fornite dai membri del team degli incarichi possono essere utilizzate dal soggetto abilitato nel proprio processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive così come l'esercizio del giudizio professionale e dello scetticismo professionale nello svolgimento della revisione contabile può aiutare i membri del team dell'incarico a prestare attenzione alle informazioni che possono essere pertinenti a tale processo.

A110. Le informazioni fornite dal soggetto incaricato della revisione possono essere rilevanti ai fini dell'incarico di revisione quando, per esempio, riguardano le risultanze:

- di un altro incarico svolto dal responsabile dell'incarico o da altri membri del team di revisione;
- di ispezioni effettuate presso il soggetto incaricato della revisione; o
- di ispezioni effettuate in precedenti revisioni contabili dell'impresa.

A111. Nel considerare le informazioni comunicate dal soggetto incaricato della revisione attraverso il proprio processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive e come le stesse possono influenzare l'incarico di revisione, il responsabile dell'incarico può considerare le azioni correttive configurate e messe in atto dal soggetto incaricato della revisione per fronteggiare le carenze identificate e, nella misura in cui sono rilevanti per la natura e le circostanze dell'incarico, comunicarle al team di revisione. Il responsabile dell'incarico può inoltre stabilire se siano necessarie ulteriori azioni correttive a livello di incarico. Ad esempio, il responsabile dell'incarico può stabilire che:

- sia necessario un esperto del revisore; ovvero
- sia necessario migliorare la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione e del riesame in un'area della revisione contabile in cui siano state identificate carenze.

Se una carenza identificata non influenza la qualità della revisione contabile (ad esempio se riguarda una risorsa tecnologica che il team di revisione non ha utilizzato) può non essere necessario intraprendere ulteriori azioni.

A112. Una carenza identificata nel sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione non indica necessariamente che un incarico di revisione non è stato svolto in conformità ai

---

<sup>45</sup> ISQM Italia 1, paragrafo 47.

principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili o che la relazione di revisione non era appropriata nelle circostanze.

### **Assunzione della responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità (Rif.: Par. 40)**

A113. L'ISQM Italia 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di stabilire un obiettivo della qualità per trattare la comprensione e l'adempimento da parte del team dell'incarico delle proprie responsabilità nell'ambito dell'incarico stesso. L'ISQM Italia 1 richiede inoltre che l'obiettivo della qualità includa la responsabilità complessiva in capo ai responsabili dell'incarico di gestire e conseguire la qualità dell'incarico e di essere coinvolti in modo sufficiente e appropriato per tutta la durata dell'incarico.

A114. Le considerazioni pertinenti nel trattare il paragrafo 40 includono determinare in che modo il responsabile dell'incarico si sia conformato alle regole del presente principio, tenuto conto della natura e delle circostanze dell'incarico di revisione e in che modo la documentazione della revisione evidenzii il coinvolgimento del responsabile dell'incarico per tutta la durata dello stesso, come descritto al paragrafo A118.

A115. Gli indicatori del fatto che il responsabile dell'incarico può non essere stato coinvolto in modo sufficiente e appropriato includono, per esempio:

- il mancato riesame tempestivo da parte del responsabile dell'incarico della pianificazione dell'incarico di revisione, incluso il riesame della identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi e la definizione delle risposte a tali rischi;
- l'evidenza che coloro ai quali sono stati assegnati compiti, azioni o procedure non erano adeguatamente informati sulla natura delle loro responsabilità e autorità, sulla portata del lavoro assegnato e dei relativi obiettivi né avevano le altre istruzioni necessarie e le informazioni pertinenti;
- la mancanza di evidenza della direzione e supervisione dei membri del team di revisione, e del riesame del loro lavoro da parte del responsabile dell'incarico.

A116. Se il coinvolgimento del responsabile dell'incarico non fornisce una base per stabilire che i giudizi significativi formulati e le conclusioni raggiunte sono appropriati, il responsabile dell'incarico non sarà in grado di stabilire quanto richiesto al paragrafo 40. Oltre a tenere conto delle direttive o delle procedure del soggetto incaricato della revisione che possono indicare le azioni che è necessario intraprendere in tali circostanze, le azioni appropriate che il responsabile dell'incarico può intraprendere includono per esempio:

- aggiornare e modificare il piano di revisione;
- effettuare una rivalutazione dell'approccio pianificato per quanto riguarda la natura ed estensione del riesame e modificarlo per aumentare il coinvolgimento del responsabile dell'incarico; ovvero
- consultare il personale cui è stata assegnata la responsabilità operativa per gli aspetti pertinenti del sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato della revisione.

### **Documentazione (Rif.: Par. 41)**

A117. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230,<sup>46</sup> la documentazione della revisione fornisce evidenza che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). In ogni caso, per il revisore non è necessario né fattibile documentare ogni aspetto tenuto in considerazione ed ogni giudizio professionale elaborato durante la revisione. Inoltre, non è necessario che il revisore documenti separatamente (come in una checklist, per esempio) la

---

<sup>46</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo A7.

conformità con aspetti per i quali tale conformità sia già comprovata dai documenti inclusi nel file di revisione.

A118. La documentazione di aver adempiuto alle regole del presente principio di revisione, incluso dare evidenza del coinvolgimento del responsabile dell'incarico e del fatto che quest'ultimo ha adempiuto a quanto previsto dal paragrafo 40, può essere effettuata con modalità diverse che dipendono dalla natura e dalle circostanze dell'incarico di revisione. Per esempio:

- la direzione del team di revisione può essere documentata mediante l'apposizione di una sigla sul piano di revisione e sulle attività di gestione del progetto;
- i verbali delle riunioni formali del team di revisione possono dare evidenza della chiarezza, coerenza e efficacia delle comunicazioni del responsabile dell'incarico e di altre azioni relative alla cultura e ai comportamenti attesi che dimostrano l'impegno del soggetto incaricato della revisione per la qualità;
- l'agenda delle riunioni tra il responsabile dell'incarico e gli altri membri del team di revisione, e ove applicabile il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, e le relative sigle e la rendicontazione delle ore di lavoro dedicate all'incarico dal responsabile dello stesso possono dare evidenza del suo coinvolgimento per tutta la durata dell'incarico di revisione e della supervisione effettuata dagli altri membri del team di revisione; ovvero
- le sigle del responsabile dell'incarico e degli altri membri del team di revisione danno evidenza del fatto che le carte di lavoro sono state sottoposte a riesame.

A119. Nel trattare le circostanze che possono comportare dei rischi per il conseguimento della qualità dell'incarico di revisione, possono essere importanti l'esercizio dello scetticismo professionale e la documentazione del revisore a tale riguardo. Per esempio, se il responsabile dell'incarico acquisisce informazioni che possono avere indotto il soggetto incaricato della revisione a rifiutare l'incarico (si veda il paragrafo 24), la documentazione può includere spiegazioni sulle modalità con cui il team di revisione ha trattato la circostanza.

A120. Una documentazione sufficientemente completa e dettagliata delle consultazioni svolte con altri professionisti su aspetti complicati o controversi aiuta a comprendere:

- la natura e la portata della problematica oggetto della consultazione;
- i risultati della consultazione, incluse le eventuali decisioni prese, le motivazioni alla base di tali decisioni e le modalità con cui sono state messe in atto.