

Esecuzione dell'incarico

È necessario introdurre direttive e procedure che richiedano, per determinati incarichi, una revisione di qualità dell'incarico che fornisca una valutazione obiettiva dei giudizi significativi formulati dal team assegnato all'incarico e delle conclusioni raggiunte nella redazione della relazione. Tali direttive e procedure devono:

- a) prevedere un controllo qualità dell'incarico per tutte le revisioni di bilanci di enti pubblici;
- b) stabilire i criteri secondo i quali devono essere valutati tutti i lavori di revisione completa e limitata di bilanci, altri servizi correlati, per determinare se sia meno opportuno svolgere un controllo qualità dell'incarico;
- c) prevedere un controllo qualità dell'incarico per tutti gli incarichi le cui caratteristiche corrispondono ai criteri stabiliti come indicato nel punto b).

Le direttive e procedure devono prevedere che il controllo qualità dell'incarico sia completato **prima dell'emissione della relazione**.

Alcuni dei criteri da considerare nel determinare quali incarichi, oltre alle revisioni di bilanci di società EIP, devono essere oggetto di un controllo qualità sono:

- la natura dell'incarico, ivi inclusa la misura nella quale questo riguarda materie di interesse pubblico;
- l'esistenza di circostanze anomale o di rischi particolari in un incarico o in una tipologia di incarichi;
- se la legge o la normativa richiede o meno un controllo qualità dell'incarico.

In questi casi si devono introdurre direttive e procedure che prevedano:

- a) natura, tempistica e estensione del controllo qualità dell'incarico;
- b) criteri di idoneità dei responsabili del controllo qualità dell'incarico;
- c) requisiti della documentazione del lavoro di controllo qualità dell'incarico.

• **Natura, tempistica e ambito del controllo qualità dell'incarico**

Normalmente il controllo della qualità dell'incarico inizia con un incontro con il socio dell'incarico, il riesame del bilancio o di altri dati oggetto dell'incarico, della relazione da emettere e, in particolare, la valutazione della sostanziale correttezza della relazione emessa. Deve anche prevedere il riesame di una selezione delle carte di lavoro relative ai giudizi significativi maturati dal *team* di lavoro e alle conclusioni raggiunte. L'estensione del controllo dipende dalla complessità dell'incarico e dal rischio che la relazione da emettere possa non essere appropriata nella fattispecie. Il fatto di aver effettuato un controllo qualità interno non diminuisce le responsabilità del socio dell'incarico.

Il controllo qualità di incarichi di revisione di bilanci di enti pubblici deve, fra l'altro, tenere in considerazione:

- la valutazione da parte del team di lavoro dell'indipendenza della società di revisione dall'incarico specifico;
- i rischi significativi rilevati nel corso dell'incarico e le risposte a tali rischi;
- i giudizi formulati, in particolare riguardo alla significatività e ai rischi significativi;
- se siano state effettuate le consultazioni in caso di divergenza di opinioni o in caso di altre questioni complesse o controverse; è bene dimostrare la valutazione delle conclusioni derivanti da tali consultazioni;
- significatività e risoluzione di errori di bilancio emersi nel corso dell'incarico, sia che siano stati corretti o meno;
- questioni comunicate alla dirigenza e ai responsabili dell'attività di *governante* del cliente e, ove applicabile, ad altri quali le autorità di controllo;
- se le carte di lavoro selezionate per il controllo riflettano il lavoro svolto relativamente agli aspetti inclusi nei giudizi espressi e se supportino le conclusioni raggiunte;
- l'appropriatezza della relazione da emettere.

Il controllo qualità di incarichi di revisione di bilanci di enti pubblici e può, a seconda delle circostanze, non richiedere tutte le considerazioni sopra elencate.

Il responsabile del controllo qualità dell'incarico dovrà condurre il controllo in modo tempestivo nelle diverse fasi di svolgimento dell'incarico, in modo tale che questioni significative possano essere risolte prontamente prima dell'emissione della relazione.

Nel caso in cui il responsabile del controllo qualità dell'incarico esprima raccomandazioni che il socio dell'incarico non le accetti, e la controversia non possa essere risolta con soddisfazione, la relazione non potrà essere emessa finché la questione non fosse risolta applicando le procedure aziendali interne per la risoluzione delle divergenze di opinione.

• ***Criteri di idoneità del responsabile del controllo qualità dell'incarico***

Le direttive e procedure della società di revisione devono prevedere la nomina di un responsabile del controllo qualità dell'incarico e scelto in base a quanto segue:

- a) alle sue qualifiche tecniche richieste per lo svolgimento del ruolo, inclusa la necessaria esperienza ed autorità;
- b) il limite entro il quale il responsabile del controllo qualità dell'incarico può essere consultato sull'incarico stesso, senza che ciò comprometta la sua obiettività.

Le qualifiche tecniche del responsabile del controllo qualità dell'incarico devono definire la sua conoscenza tecnica, l'esperienza e la autorità necessarie per lo svolgimento del ruolo. Cosa significhi in pratica come "*sufficiente ed adeguata conoscenza tecnica, esperienza e autorità*" dipende dalle caratteristiche dell'incarico.

Inoltre, il responsabile del controllo qualità di un incarico di revisione di bilancio di un EIP (ente di interesse pubblico) deve essere una persona con esperienza sufficiente ed adeguata e con l'autorità per svolgere il ruolo di socio responsabile della revisione.

Per esempi applicativi dei sistemi in uso si vedano le relazioni di trasparenza delle società di revisione disponibili nei relativi siti.

Tali procedure sono finalizzate a mantenere l'obiettività del responsabile del controllo qualità dell'incarico, per cui questa persona:

- a) non deve essere scelta dal socio dell'incarico;
- b) non deve essere coinvolta operativamente nell'incarico nel periodo in cui si svolge il controllo qualità;
- c) non deve prendere decisioni che riguardino il *team* assegnato all'incarico;
- d) non deve essere soggetta ad altre considerazioni che possano minacciarne l'obiettività.

Il socio dell'incarico può consultarsi con il responsabile del controllo qualità dell'incarico nel corso dello svolgimento dell'incarico. Queste consultazioni non compromettono necessariamente l'idoneità del responsabile del controllo qualità dell'incarico a svolgere il suo ruolo. Tuttavia, qualora la natura e l'estensione delle consultazioni diventasse rilevante, deve essere prestata massima attenzione sia da parte del team assegnato all'incarico che del responsabile del controllo qualità dell'incarico per assicurare l'imparzialità di quest'ultimo. Ove ciò non fosse possibile, un altro individuo all'interno della società di revisione o un individuo esterno adeguatamente qualificato sarà incaricato di svolgere il ruolo o di responsabile del controllo qualità dell'incarico, o della persona da consultare relativamente a tale incarico. Le direttive della società di revisione devono prevedere la sostituzione del responsabile del controllo qualità dell'incarico nel caso in cui venisse a mancare nella sua capacità di svolgere un controllo qualità effettivo.

I professionisti individuali o le piccole società di revisione, se dovessero identificare incarichi che richiedono un controllo qualità, possono affidarlo a personale esterno qualificato. In alternativa, i professionisti individuali o le piccole società di revisione possono preferire l'utilizzo di altre società di revisione per facilitare il controllo qualità degli incarichi. Nel caso in cui la società di revisione utilizzi persone esterne adeguatamente qualificate, essa dovrà rispettare i requisiti e le indicazioni riportate prima.

• **Documentazione del controllo qualità dell'incarico**

Le direttive e procedure sulla documentazione del controllo qualità dell'incarico devono prevedere la documentazione che:

- a) siano state rispettate le procedure previste dalle direttive aziendali sul controllo qualità degli incarichi;
- b) il controllo qualità sia terminato prima dell'emissione della relazione;

- c) il responsabile del controllo qualità dell'incarico non sia a conoscenza di questioni irrisolte che potrebbero indurlo a credere che i giudizi espressi dal team del lavoro e le conclusioni raggiunte siano inadeguate.

• ***Assemblaggio delle carte di lavoro finali***

La società di revisione deve introdurre direttive e procedure che indichino al team di lavoro le modalità per completare l'assemblaggio tempestivo delle carte di lavoro finali, dopo la emissione della relazione.

La normativa esistente potrebbe indicare il limite massimo temporale entro il quale deve essere completato la formalizzazione dei documenti. Spetta alla società di revisione stabilire i limiti adeguati alla natura dell'incarico, che riflettano la necessità di completare l'assemblaggio delle carte di lavoro in modo tempestivo¹.

Nel caso siano emesse due o più relazioni sugli stessi dati relativi a un cliente, le direttive e procedure della società di revisione relative ai limiti di tempo per l'assemblaggio delle carte di lavoro finali dovranno essere applicati ad ogni relazione come se si trattasse di un incarico separato. Questo può accadere, per esempio, se a società di revisione emettesse un relazione di revisione sul bilancio consolidato e, successivamente, una relazione di revisione sugli stessi dati ai fini del bilancio civilistico.

• ***Riservatezza, salvaguardia, integrità, accessibilità e recupero della documentazione relativa all'incarico***

La società di revisione dovrà introdurre direttive e procedure finalizzate a mantenere la riservatezza, la salvaguardia, l'integrità, l'accessibilità ed il recupero della documentazione relativa all'incarico.

I requisiti etici (applicabili) stabiliscono l'obbligo per il personale della società di revisione di osservare in ogni momento il principio della riservatezza delle informazioni contenute nella documentazione relativa all'incarico, a meno che non sia stata data dal cliente una specifica autorizzazione a divulgare tali informazioni o sia previsto uno specifico obbligo di legge o professionale. Normative specifiche possono imporre al personale della società di revisione ulteriori obblighi per mantenere la riservatezza del cliente, in particolare laddove siano coinvolti dati di natura personale.

Sia che la documentazione relativa all'incarico sia in forma cartacea, o elettronica o su altro supporto informatico, l'integrità, l'accessibilità o il recupero dei dati possono essere compromessi se esiste la possibilità che la documentazione sia modificata, siano fatte delle aggiunte o delle cancellazioni senza che la società di revisione ne sia al corrente, o se la documentazione corresse il rischio di essere definitivamente persa o danneggiata. Di conseguenza, la società di revisione dovrà individuare ed introdurre adeguati controlli affinché:

¹ Nel caso di un lavoro di revisione, per esempio, tale termine non dovrebbe normalmente superare i 60 giorni dalla data dell'emissione della relazione finale.

- a) sia possibile determinare quando e da chi la documentazione relativa all'incarico è stata creata, modificata o rivista;
- b) sia protetta l'integrità delle informazioni in tutte le fasi dell'incarico, in particolare quando le informazioni sono condivise fra i membri del team di lavoro trasmesse ad altri via Internet;
- c) siano impediti modifiche non autorizzate della documentazione relativa all'incarico;
- d) sia consentito l'accesso alla documentazione relativa all'incarico ai membri del *team* di lavoro e alle altre persone autorizzate nei limiti necessari allo svolgimento dei rispettivi compiti.

I controlli da individuare ed introdurre per mantenere la riservatezza, la salvaguardia, l'integrità, l'accessibilità ed il recupero della documentazione relativa all'incarico, includono per esempio:

- i. l'utilizzo di password da parte dei membri del team di lavoro per limitare l'accesso alla documentazione elettronica solo ad utenti autorizzati;
- ii. l'effettuazione di *back up* periodici ed appropriati dei dati della documentazione elettronica in determinate fasi dello svolgimento dell'incarico;
- iii. procedure per la corretta distribuzione della documentazione relativa all'incarico ai membri del *team* nella fase iniziale dell'incarico, la sua elaborazione durante lo svolgimento dell'incarico, e la sua raccolta al termine dell'incarico;
- iv. procedure per limitare l'accesso alle copie cartacee della documentazione relativa all'incarico, per consentirne l'adeguata distribuzione e garantire la conservazione riservata.

Per ragioni pratiche, gli originali della documentazione possono essere scansionati per potere essere archiviati nei file relativi all'incarico. In tale caso, la società di revisione dovrà introdurre una procedura adeguata che preveda che il team assegnato all'incarico:

- produca copie scansionate che riflettano il contenuto completo della documentazione
- cartacea originale, ivi incluse le firme manuali, i rimandi, le annotazioni;
- inserisca le copie scansionate nei file di lavoro, includendo gli indici e le firme delle copie scansionate, ove necessario;
- renda possibile il recupero e la stampa delle copie scansionate, ove necessario.

La società di revisione valuterà la necessità di conservare la documentazione cartacea originale che è stata scansionata per esigenze normative o per altre ragioni.

• **Conservazione della documentazione relativa all'incarico**

La società di revisione dovrà introdurre direttive e procedure sulla conservazione della documentazione relativa all'incarico per un periodo sufficiente a soddisfare le esigenze interne, o il periodo richiesto dalla normativa².

² In Italia il periodo è di dieci anni dalla data di emissione della relazione finale sul bilancio.

Le esigenze di conservazione della documentazione relativa all'incarico e di durata del periodo di conservazione potranno variare in considerazione della natura dell'incarico e delle circostanze; o anche da altri fattori³.

Le procedure che la società di revisione deve adottare per la conservazione della documentazione relativa all'incarico includono quelle volte a:

- consentire il recupero e l'accesso alla documentazione nel periodo della sua conservazione⁴;
- fornire, ove necessario, una registrazione dei cambiamenti apportati alla documentazione relativa all'incarico dopo che i file sono stati completati;
- consentire alle persone esterne autorizzate l'accesso e l'esame di specifica documentazione relativa all'incarico per il controllo qualità o per altri scopi.

• ***Proprietà della documentazione relativa all'incarico***

Se non diversamente specificato dalla normativa, la documentazione relativa all'incarico è di proprietà della società di revisione. Essa può, a sua discrezione, consentire l'accesso ai clienti a parti o estratti della documentazione relativa all'incarico, a condizione che tale azione non minacci la validità del lavoro svolto o, nei casi di incarichi di revisione, non costituisca una minaccia all'indipendenza della società di revisione e del suo personale.

³ Ad esempio, se la normativa locale richiede o meno di conservare la documentazione per determinati periodi di tempo a seconda del tipo di incarico, o se esistono o meno periodi di tempo generalmente applicati a livello nazionale in assenza di specifici requisiti normativi.

⁴ In particolare nel caso di documenti elettronici poiché la tecnologia di base subisce aggiornamenti e cambiamenti nel corso del tempo.