ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
BRESCIA

Brescia, 4 novembre 2026

COMMISSIONI REVISIONE LEGALE DEI CONTI, VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE E MODELLO 231 BILANCIO, PRINCIPI CONTABILI E ESG

LA REVISIONE LEGALE E DI SOSTENIBILITÀ

Il sistema di qualità della revisione

Relatore: Dott. Andrea Noris

Il sistema di qualità della revisione

INTRODUZIONE: DAL CONTROLLO ALLA GESTIONE DELLA QUALITÀ

Con i nuovi principi si passa dalle «procedure di controllo» a un vero e proprio **sistema di gestione della qualità**: proattivo, basato sul rischio e orientato al miglioramento continuo.

I tre principi emanati dallo IAASB nel 2020 sono stati adottati in Italia con la **determina RGS RR 184 dell'8 agosto 2023** e operano su tre livelli collegati:

ISQM ITALIA 1
Sistema di gestione della qualità del soggetto abilitato (sostituisce l'ISQC Italia 1)

ISA ITALIA 220
Gestione della qualità del singolo incarico di revisione contabile, sotto la responsabilità del responsabile dell'incarico

ISQM ITALIA 2
Riesame della qualità dell'incarico, quando richiesto: valutazione obiettiva dei giudizi significativi prima della data della relazione

Il sistema di qualità della revisione

I TRE PRINCIPI A CONFRONTO

	ISQM ITALIA 1	ISA ITALIA 220	ISQM ITALIA 2
Oggetto	Sistema di gestione della qualità del soggetto abilitato	Gestione della qualità del singolo incarico di revisione contabile	Nomina e idoneità del responsabile del riesame; svolgimento e documentazione del riesame
Ambito	Tutti i soggetti abilitati alla revisione legale (par. 5(I))	Ogni revisione contabile del bilancio	Incarichi per i quali il riesame è richiesto (ISQM Italia 1, par. 34 f)
Chi ne risponde	Chi ha la responsabilità complessiva del sistema (par. 20)	Il responsabile dell'incarico (par. 13)	Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico (EQR)
Momento chiave	Valutazione del sistema almeno annuale (par. 53)	Assunzione della responsabilità prima di datare la relazione (par. 40)	Completamento del riesame prima della data della relazione (par. 24 b)
Decorrenza	Dal 1° gennaio 2025	Revisioni dei bilanci dei periodi dal 1° gennaio 2025	Revisioni dei bilanci dei periodi dal 1° gennaio 2025

Il sistema di qualità della revisione

DECORRENZA E QUADRO NORMATIVO ITALIANO

Riferimento	Contenuto
Determina RGS RR 184 dell'8 agosto 2023 (art. 11, c. 2, D.Lgs. 39/2010)	Adozione di ISQM Italia 1, ISQM Italia 2 e ISA Italia 220 aggiornato, con la nuova Introduzione ai principi e il Glossario
Entrata in vigore (comunicazione MEF del 28 gennaio 2025)	**ISQM Italia 1 dal 1° gennaio 2025**; ISQM Italia 2 e ISA Italia 220 per le revisioni dei bilanci dei periodi amministrativi che iniziano dalla stessa data. Adozione anticipata volontaria dal 2024, comunicata al MEF entro il 31.12.2023 (Informativa CNDCEC n. 145/2023)
D.Lgs. 39/2010, artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater	Preparazione della revisione e rischi per l'indipendenza, organizzazione interna e del lavoro: l'ISQM Italia 1 ne consente l'adempimento (par. 5(I)); per gli EIP anche artt. 6, 8 e 13 Reg. (UE) 537/2014
Codice italiano di etica e indipendenza (determina RGS 23 marzo 2023)	Deontologia, riservatezza, indipendenza e obiettività: revisioni dei bilanci dei periodi dal 1° gennaio 2023
D.Lgs. 125/2024 e principio SSAE (Italia)	Anche per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità il soggetto abilitato applica l'ISQM Italia 1 (SSAE, par. 22)

Il sistema di qualità della revisione

L'ITER NORMATIVO IN SINTESI

2016	D.Lgs. 135/2016: artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater del D.Lgs. 39/2010 (organizzazione interna e del lavoro)	
8.7.2021	D.M. MEF n. 135/2021: regolamento sui procedimenti sanzionatori	
17.2.2023	Determina RGS n. 28368: Comitato consultivo per i controlli di qualità	
23.3.2023	Codice italiano di etica e indipendenza dei revisori legali	
8.8.2023	Determina RGS RR 184: ISQM Italia 1, ISQM Italia 2 e ISA Italia 220	
28.11.2023	Informativa CNDCEC n. 145/2023: adozione anticipata (early adopter)	
6.9.2024	D.Lgs. 125/2024: attestazione della sostenibilità e relativi controlli di qualità	
1.1.2025	Entrata in vigore a regime dei nuovi principi (comunicazione MEF del 28.1.2025)	
2025-2026	Nuovi strumenti operativi CNDCEC: Toolkit sulla qualità e Manuale per le imprese minori	**NOVITÀ**

Il sistema di qualità della revisione

ISQM ITALIA 1: OGGETTO, DESTINATARI E OBIETTIVO



Disciplina la responsabilità del soggetto abilitato di **configurare, mettere in atto e rendere operativo** un sistema di gestione della qualità per gli incarichi di revisione contabile, completa o limitata, gli altri incarichi di assurance e i servizi connessi.

Si applica **obbligatoriamente a tutti i soggetti abilitati** alla revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/2010 (par. 5(I)): società di revisione, studi, singoli professionisti e sindaci-revisori, **indipendentemente dalla dimensione**.

Obiettivo (par. 14): fornire una **ragionevole sicurezza** che:

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;

b) le relazioni emesse siano appropriate alle circostanze.

Il sistema è un **processo continuo e iterativo**, che si adatta ai cambiamenti della struttura e degli incarichi del soggetto abilitato.

Il sistema di qualità della revisione

LA SCALABILITÀ: UN SISTEMA PROPORZIONATO

Il sistema è **proporzionato all'ampiezza e alla complessità** delle attività di revisione svolte e il revisore deve poterne dimostrare l'adeguatezza all'autorità (par. 10(I); art. 10-ter, c. 11, D.Lgs. 39/2010).

Il principio individua il **soggetto abilitato meno complesso** (par. 16(i)(I)) e consente di non applicare i requisiti non pertinenti (par. 17).

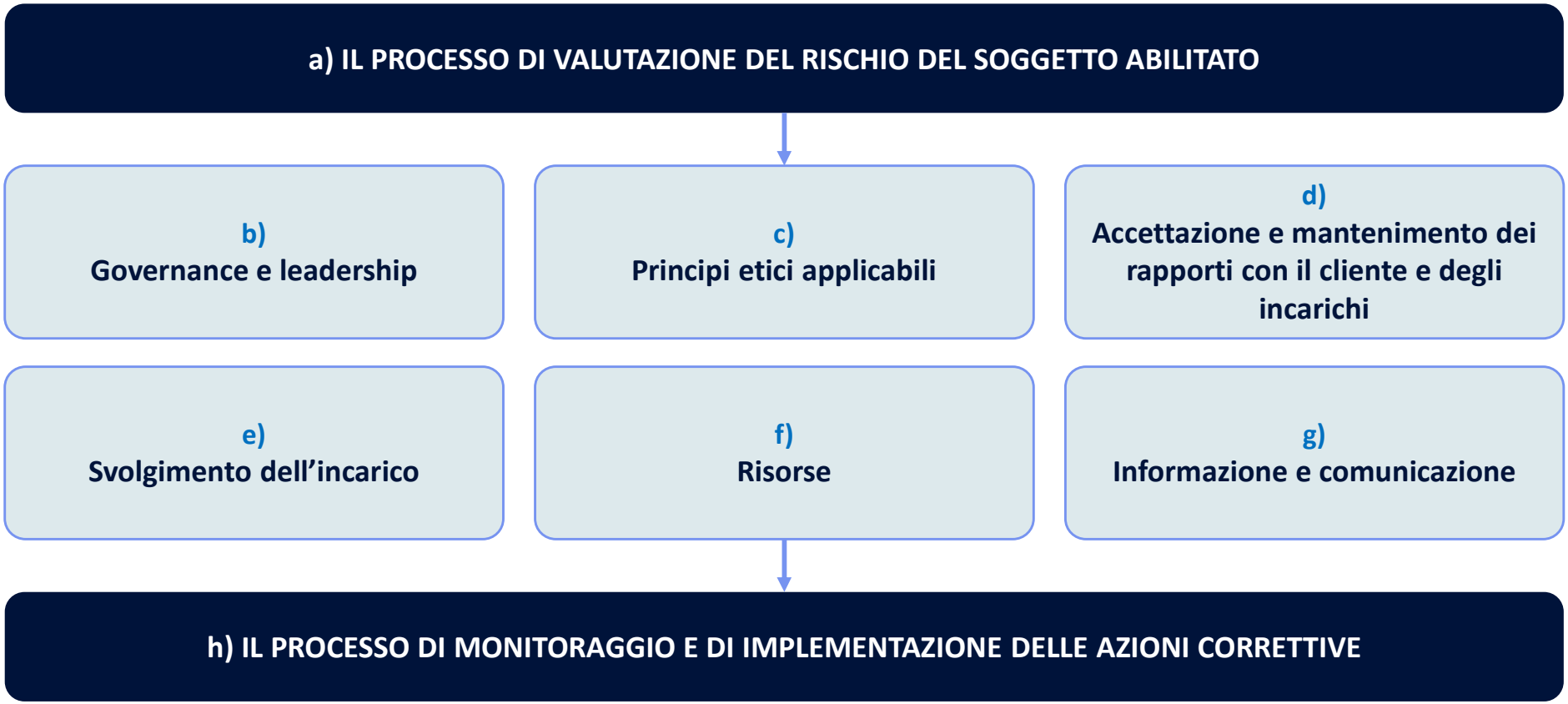
SOGGETTO MENO COMPLESSO	SOGGETTO PIÙ COMPLESSO
• applicazione IT commerciale acquistata da un fornitore, con processi IT semplici (par. A99); • monitoraggio semplice: la leadership conosce direttamente il sistema (par. A144); • professionista singolo: possono non rilevare le regole su struttura organizzativa, supervisione e divergenze di opinione (par. A29).	• più applicazioni IT, anche su misura o della rete, e strumenti per gestire indipendenza e personale (par. A99); • monitoraggio configurato per fornire informazioni pertinenti, attendibili e tempestive (par. A144); • responsabilità operative distinte per sistema, indipendenza e monitoraggio (par. 20).

La proporzionalità riduce la formalizzazione, non il livello di qualità richiesto.

Il sistema di qualità della revisione

GLI OTTO COMPONENTI DEL SISTEMA (PAR. 6)

Il processo di valutazione del rischio e il monitoraggio operano sull'intero sistema; le altre sei componenti ne definiscono obiettivi, rischi e risposte:



Il sistema di qualità della revisione

IL PROCESSO DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO (PARR. 23-26)

Stessa logica dell'approccio di revisione: **prima si identificano e valutano i rischi, poi si definiscono le risposte**.

1. OBIETTIVI DELLA QUALITÀ	2. RISCHI PER LA QUALITÀ	3. RISPOSTE
Definire gli obiettivi specificati dal principio per ciascuna componente ed eventuali obiettivi aggiuntivi (par. 24).	Identificare e valutare condizioni, eventi, circostanze, azioni o inazioni che possono impedire il raggiungimento degli obiettivi (par. 25).	Configurare e mettere in atto risposte proporzionate ai rischi valutati (par. 26), incluse le risposte specifiche del par. 34.

Un ciclo continuo: il processo si aggiorna quando cambiano la struttura del soggetto abilitato, i suoi incarichi o il contesto, e alla luce delle risultanze del monitoraggio.

Il sistema di qualità della revisione

ESEMPIO: OBIETTIVI, RISCHI E RISPOSTE IN UNO STUDIO DI PICCOLE DIMENSIONI

Esempio illustrativo, da adattare alla realtà della singola casistica:

Componente	Obiettivo della qualità	Rischio per la qualità	Risposta
Principi etici	Indipendenza rispettata su ogni incarico	Servizi diversi dalla revisione (es. contabilità, consulenza fiscale) resi allo stesso cliente	Verifica preventiva ex artt. 10 e 10-bis D.Lgs. 39/2010 e Codice etico; conferma annuale di indipendenza (par. 34 b)
Accettazione e mantenimento	Incarichi accettati solo con competenze e tempo adeguati	Nuovo cliente in un settore non conosciuto o con scadenze ravvicinate	Check-list di accettazione: integrità del cliente, competenze, tempo e risorse; eventuale consultazione
Risorse	Tempo sufficiente per ogni incarico	Concentrazione delle scadenze dei bilanci nello stesso periodo	Pianificazione annuale e budget ore per incarico; collaboratori formati
Svolgimento dell'incarico	Lavoro documentato e riesaminato	Carte di lavoro incomplete al momento della relazione	Modelli standard e riesame del responsabile prima di datare la relazione

Il sistema di qualità della revisione

GOVERNANCE E LEADERSHIP

È la componente che determina la **cultura della qualità**: la leadership dimostra con decisioni e comportamenti che la qualità prevale sulle priorità economiche e operative.

Obiettivi della qualità (par. 28):

- impegno verso la qualità e ruolo del soggetto abilitato nell'interesse pubblico;
- leadership responsabile della qualità e coerente nei comportamenti;
- struttura organizzativa, ruoli e responsabilità chiari;
- risorse pianificate e assegnate coerentemente con l'impegno verso la qualità.

Attribuzione delle responsabilità (par. 20): la **responsabilità complessiva** del sistema (amministratore delegato o equivalente, oppure organo amministrativo) e la **responsabilità operativa** del sistema e di aspetti specifici, come indipendenza e monitoraggio.

Nel professionista singolo tutti i ruoli coincidono in un'unica persona.

Il sistema di qualità della revisione

PRINCIPI ETICI APPLICABILI E INDIPENDENZA

Il soggetto abilitato, il personale e i terzi tenuti al rispetto dei principi etici (rete, fornitori di servizi) devono **comprenderli e rispettarli**, inclusa l'indipendenza (par. 29).

Risposte specifiche richieste (par. 34):

- direttive per identificare, valutare e fronteggiare i rischi di mancata osservanza e gestire le eventuali violazioni (lett. a);
- **conferma documentata, almeno annuale**, dell'indipendenza da parte di tutto il personale tenuto a essere indipendente (lett. b).

Riferimenti nazionali: artt. 10 e 10-bis D.Lgs. 39/2010 e Codice italiano di etica e indipendenza (determina RGS 23 marzo 2023). Nel collegio sindacale la verifica riguarda ciascun componente.

I principi fondamentali

Integrità	Obiettività	Competenza e diligenza	Riservatezza	Comportamento professionale

Il sistema di qualità della revisione

ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DEGLI INCARICHI

Le decisioni devono basarsi su **elementi oggettivi e documentati**: motivazioni economiche o di opportunità non devono compromettere la qualità.

ISQM ITALIA 1 (PAR. 30)	D.LGS. 39/2010 (ART. 10-BIS)
• giudizi appropriati su natura e circostanze dell'incarico e su integrità e valori etici del cliente; • capacità di svolgere l'incarico in conformità ai principi (competenze, tempo, risorse); • priorità economiche e operative che non portino a decisioni inappropriate; • gestione delle informazioni emerse dopo l'accettazione che avrebbero indotto a rifiutare (par. 34 d).	Prima di accettare o proseguire l'incarico il revisore **valuta e documenta**: **a)** i requisiti di indipendenza e obiettività (art. 10); **b)** i rischi per l'indipendenza e le misure adottate per mitigarli; **c)** la disponibilità di personale competente, tempo e risorse; **d)** per le società di revisione, l'abilitazione del responsabile dell'incarico.

Il sistema di qualità della revisione

SVOLGIMENTO DELL'INCARICO

Obiettivi della qualità (par. 31): responsabilità chiare del team e del responsabile dell'incarico; direzione, supervisione e riesame appropriati; giudizio e scetticismo professionale; consultazione sugli aspetti complicati o controversi; divergenze di opinione risolte; documentazione assemblata tempestivamente e conservata.

Società di revisione: designazione di almeno un responsabile dell'incarico in base a qualità, indipendenza e competenza (par. 31(l); art. 10-quater, c. 1).

ISQM Italia 1 – par. A76, esempi di direzione, supervisione e riesame (sottolineatura aggiunta)

> La direzione e la supervisione del team dell'incarico possono includere le seguenti attività: seguire l'avanzamento dell'incarico; considerare se i membri del team dell'incarico: comprendono le istruzioni loro impartite; stanno svolgendo il lavoro in conformità all'approccio pianificato per l'incarico; […] identificare gli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione da parte dei membri più esperti del team durante lo svolgimento dell'incarico.

Il sistema di qualità della revisione

RISORSE: PERSONALE, TECNOLOGIA E CONOSCENZE

Le risorse **umane, tecnologiche e intellettuali** sono la base del sistema (par. 32): personale competente e formato, responsabili degli incarichi adeguati, strumenti e metodologie appropriati, uso controllato di fornitori di servizi.

Specificità italiane (par. 32(I)):

- valutazione e remunerazione del personale non legate ai ricavi da servizi diversi dalla revisione resi al cliente (art. 10-ter, c. 9);
- esternalizzazione ammessa solo se non compromette la vigilanza dell'autorità (art. 10-ter, c. 4).

Formazione continua (programma MEF 2026, determina RR 18 del 20.2.2026): almeno **20 crediti annui e 60 nel triennio**; per gli abilitati all'attestazione della sostenibilità **25 crediti annui**, di cui almeno 10 in revisione legale e 10 in sostenibilità.

Gli ispettori del MEF dovrebbero controllare anche la quantità e la qualità delle risorse impiegate negli incarichi.

Il sistema di qualità della revisione

RISORSE TECNOLOGICHE E INTELLETTUALI: ESEMPI

Il principio offre esempi concreti (parr. A99 e A102), utili anche per lo studio di piccole dimensioni.



TECNOLOGICHE	INTELLETTUALI	DA FORNITORI DI SERVIZI
• Soggetto meno complesso: applicazione IT commerciale acquistata da un fornitore e processi IT semplici (accessi, aggiornamenti); • soggetto più complesso: software di revisione, strumenti automatizzati, applicazioni per monitorare l'indipendenza o assegnare il personale.	• Direttive o procedure scritte, metodologia, guide di settore e sulla contabilità, documentazione standard, accesso a fonti di informazione (es. banche dati).	• Persone che svolgono il monitoraggio o il riesame della qualità o forniscono consultazioni; • applicazioni IT commerciali; revisori delle componenti esterni alla rete; esperti esterni.

Intelligenza artificiale: è anch'essa una risorsa tecnologica; il soggetto abilitato ne valuta idoneità, affidabilità e riservatezza dei dati, mantenendo la supervisione umana sui risultati.

Il sistema di qualità della revisione

INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE

Sono necessari: i) un sistema informativo che acquisisca, produca e utilizzi **informazioni pertinenti e attendibili**, e ii) una cultura in cui il personale scambi informazioni con il soggetto abilitato e tra i team, anche verso l'esterno quando necessario: rete, fornitori di servizi, autorità (par. 33).

Esempi di comunicazione (par. A112):

- il soggetto abilitato comunica al personale le responsabilità di mettere in atto le risposte e i cambiamenti del sistema;
- trasmette ai team le informazioni emerse in fase di accettazione utili alla pianificazione;
- i team segnalano informazioni sul cliente che avrebbero indotto a rifiutare l'incarico e dubbi sul funzionamento delle risposte;
- chi è responsabile dell'indipendenza comunica al personale i cambiamenti dei principi e delle procedure.

Nel collegio sindacale: **scambio tempestivo di informazioni tra i componenti** e con gli altri organi di controllo.

Il sistema di qualità della revisione

LE RISPOSTE SPECIFICHE RICHIESTE DAL PRINCIPIO

Oltre alle risposte definite in base ai propri rischi, il soggetto abilitato deve sempre prevedere alcune **risposte specifiche** (par. 34):

a) Rischi di mancata osservanza dei principi etici e gestione delle violazioni

b) Conferma documentata dell'indipendenza, almeno annuale

c) Ricezione, investigazione e risoluzione di reclami e segnalazioni

d) Informazioni emerse dopo l'accettazione che avrebbero comportato il rifiuto

e) Comunicazione con i responsabili delle attività di governance e con soggetti esterni

f) Riesame della qualità degli incarichi, secondo l'ISQM Italia 2

La documentazione dei reclami scritti va conservata per **10 anni dalla data della relazione** (par. 60(l); art. 10-quater, c. 8, D.Lgs. 39/2010).

Il sistema di qualità della revisione

QUANDO È RICHIESTO IL RIESAME DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO

Il soggetto abilitato definisce direttive che prevedono il riesame (par. 34 f) per:

i) le revisioni contabili del bilancio delle **società quotate**;

ii) gli incarichi per i quali il riesame è **prescritto da leggi o regolamenti** (es. EIP: art. 8 Reg. UE 537/2014);

iii) gli incarichi per i quali il soggetto abilitato lo ritiene una **risposta appropriata ai rischi per la qualità**.

Esempi di circostanze (par. A134):

- incarichi con elevata complessità o giudizio (stime con elevata incertezza, dubbi sulla continuità aziendale);
- incarichi con problematiche emerse in ispezioni interne o esterne, o con carenze significative non corrette;
- circostanze inusuali in fase di accettazione (es. disaccordo con il precedente revisore);
- imprese in settori emergenti o in cui il soggetto abilitato non ha precedenti esperienze.

Il sistema di qualità della revisione

MONITORAGGIO E AZIONI CORRETTIVE

Il monitoraggio fornisce informazioni pertinenti, attendibili e tempestive sul funzionamento del sistema e consente di **individuare e correggere le carenze** (parr. 35-47).

1. MONITORAGGIO	2. RISULTANZE	3. CAUSE	4. AZIONI CORRETTIVE
Attività di monitoraggio, inclusa l'ispezione di almeno un incarico completato per ciascun responsabile dell'incarico, su base ciclica (par. 38).	Valutazione delle risultanze per stabilire se esistano carenze (par. 40).	Analisi delle cause all'origine delle carenze e valutazione della loro gravità e pervasività (par. 41).	Configurazione e messa in atto di azioni correttive (par. 42) e verifica della loro efficacia.

Obiettività: chi ha partecipato all'incarico non può ispezionarlo (par. 39 b). Il professionista singolo può avvalersi di un soggetto esterno, ad esempio un collega (par. A102).



Il sistema di qualità della revisione

LA VALUTAZIONE ANNUALE DEL SISTEMA

Chi ha la responsabilità complessiva valuta il sistema **a una data precisa e almeno una volta l'anno** (par. 53) e conclude in uno dei tre modi previsti (par. 54):

a)	Il sistema fornisce una ragionevole sicurezza che i propri obiettivi siano raggiunti.
b)	Ad eccezione degli aspetti relativi a carenze con effetto grave ma non pervasivo, il sistema fornisce una ragionevole sicurezza.
c)	Il sistema non fornisce una ragionevole sicurezza che i propri obiettivi siano raggiunti.

Nei casi b) e c) servono **azioni tempestive** e la comunicazione al personale. Ogni anno va inoltre predisposta la **relazione sulle modifiche** apportate al sistema a seguito di violazioni, comunicata al personale (par. 58(l); art. 10-quater, c. 4).

Il sistema di qualità della revisione

LA DOCUMENTAZIONE DEL SISTEMA: IL «MANUALE ISQM 1»

Il soggetto abilitato deve **documentare il proprio sistema di gestione della qualità** (parr. 57-60): nella prassi la documentazione è raccolta in un manuale con politiche e procedure, redatto **su misura** e non semplicemente copiato da modelli.

Contenuti essenziali:

- responsabilità complessiva e responsabilità operative attribuite (par. 20);
- obiettivi della qualità, rischi identificati e valutati, risposte configurate;
- evidenze del monitoraggio e delle azioni correttive;
- conclusione della valutazione annuale e relative motivazioni.

Conservazione: **10 anni dalla data della relazione di revisione** per i documenti utili a verificare il rispetto del sistema e per i reclami scritti (par. 60(l); art. 10-quater, cc. 7-8).

Il manuale va integrato con le procedure sulla qualità del singolo incarico (ISA Italia 220), per formare un **sistema unitario**.

Il sistema di qualità della revisione

COSTRUIRE IL SISTEMA: LE FASI OPERATIVE

L'adozione dell'ISQM Italia 1 è un processo strutturato, che i revisori e i sindaci incaricati della revisione legale devono seguire per garantire la conformità e prevenire sanzioni o inefficienze.

1. ANALISI	2. MANUALE	3. ATTUAZIONE	4. MONITORAGGIO	5. VALUTAZIONE
Mappatura documentata di obiettivi e rischi per la qualità	Politiche e procedure scritte, redatte ad hoc	Messa in atto delle risposte e formazione di chi partecipa alla revisione	Verifica continua del sistema e ispezioni sugli incarichi	Valutazione annuale e aggiornamento periodico del sistema

Il ciclo si ripete: le risultanze del monitoraggio e della valutazione annuale **alimentano la valutazione dei rischi** dell'anno successivo.

Il sistema di qualità della revisione

IL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

Ogni sindaco è un soggetto abilitato e tutti i componenti rispondono in egual misura dell'incarico: il sistema si imposta a livello individuale e si coordina a livello di collegio.

SISTEMI INDIVIDUALI E AZIONI CONDIVISE

Ciascun componente ha il proprio sistema di gestione della qualità; il collegio concorda le azioni comuni (CNDCEC, Toolkit, Informativa n. 188/2025).

RIESAME «COLLEGIALE» DEL LAVORO

In ogni carta di lavoro le firme dei tre componenti, con l'indicazione di chi l'ha predisposta e di chi l'ha riesaminata e approvata (CNDCEC, Approccio metodologico, 2018).

UN MEMORANDUM DEL SISTEMA

Il sistema concordato va documentato, idealmente con un memorandum su rischi individuati e risposte, archiviato nell'archivio permanente (AIDC Lab, Focus n. 5/2025).

CONTROLLI MEF SU DUE PIANI

Verifica come singolo professionista e come componente del collegio incaricato della revisione legale (Relazione del Comitato consultivo MEF, 2023).

Il sistema di qualità della revisione

ASPETTI PRATICI: CHECK-LIST OPERATIVA DELL'INCARICO

Esempio di check-list da compilare e aggiornare durante l'incarico e da allegare al fascicolo prima dell'emissione della relazione:

#	Attività	Verificato (✓/✗)	Note
1	Valutazione preliminare dei rischi dell'incarico e approvazione di accettazione o mantenimento		
2	Verifica delle competenze e della disponibilità delle risorse assegnate (personale, tempo, strumenti)		
3	Misure per garantire il rispetto dei principi etici e dell'indipendenza		
4	Supervisione continua e riesame delle carte di lavoro da parte del responsabile dell'incarico		
5	Pianificazione e svolgimento del riesame della qualità dell'incarico, se previsto		
6	Consultazioni su questioni complesse o straordinarie		
7	Valutazione finale del giudizio e coerenza con gli elementi probativi raccolti		
8	Documentazione e gestione delle eventuali segnalazioni ex art. 25-octies CCII		
9	Archiviazione sicura e completa delle carte di lavoro e della documentazione		

Il sistema di qualità della revisione

STRUMENTI E DOCUMENTI DI RIFERIMENTO

Documento	Utilità
CNDCEC, «Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni»	Metodologia e carte di lavoro per il sindaco-revisore (2ª edizione 2026: v. novità)
CNDCEC, strumento Excel per la gestione degli incarichi (maggio 2024)	Supporto operativo alla gestione degli incarichi
AIDC Lab, Focus n. 5/2025 «Gestione della qualità per i sindaci revisori» (29 luglio 2025)	Applicazione dei principi al collegio sindacale
ODCEC Brescia, Commissione Collegio sindacale e revisione legale, «I controlli di qualità nella revisione legale» (13 marzo 2024)	Inquadramento dei controlli di qualità interni ed esterni
IAASB, «ISQM 1 First-time Implementation Guide» (2021) e Handbook 2025	Guide internazionali (non tradotte in italiano)
ACCA, «ISQM 1 self-diagnostic checklist»	Autovalutazione del sistema per il singolo revisore

IN AGGIORNAMENTO CONTINUO…

Il sistema di qualità della revisione

LE NOVITÀ DELL'ULTIMO ANNO

CNDCEC – TOOLKIT QUALITÀ (19.12.2025)

Informativa n. 188/2025: politiche, questionari, modelli di lettere e memorandum per configurare un sistema proporzionato ai rischi, con indicazioni per il collegio sindacale.

CNDCEC – MANUALE IMPRESE MINORI (FEB. 2026)

Seconda edizione dell'«Approccio metodologico», con Audit Tool in Excel (modelli e carte di lavoro collegati ai capitoli): completa il set documentale con il Toolkit.

MEF – FORMAZIONE 2026 (20.2.2026)

Materie dedicate alla qualità: ISQM 1 e 2 (A.2.2), ISA Italia 220 (A.2.5), controlli di qualità (A.3.16 e A.3.17), controllo interno della qualità (A.5.31).

IAASB – NUOVA DEFINIZIONE (1.9.2025)

Le regole previste per le società quotate si estendono alle «publicly traded entities» per i periodi dal 15.12.2026; in Italia servirà il recepimento.

Il sistema di qualità della revisione

ISA ITALIA 220: LA GESTIONE DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO

Obiettivo (par. 11): gestire la qualità a livello di incarico per acquisire una ragionevole sicurezza che il revisore abbia adempiuto alle proprie responsabilità e che la relazione sia appropriata alle circostanze.

ISA Italia 220 aggiornato (con ISQM Italia 1)	ISA Italia 220 previgente (con ISQC Italia 1)
Responsabilità della gestione e del conseguimento della qualità dell'incarico	Responsabilità della qualità dell'incarico
Principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza	Principi etici applicabili
Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico	Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico
Risorse dell'incarico	Assegnazione dei team di revisione
Svolgimento dell'incarico	Svolgimento dell'incarico
Monitoraggio e azioni correttive	Monitoraggio
Assunzione della responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità	—
Documentazione	Documentazione

Il sistema di qualità della revisione

IL RESPONSABILE DELL'INCARICO: RESPONSABILITÀ E COINVOLGIMENTO

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la **responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità** ed essere **sufficientemente e appropriatamente coinvolto** per tutta la durata dell'incarico (par. 13).

Promuove una cultura della qualità con comunicazioni chiare e comportamenti coerenti (par. 14); può affidare procedure e compiti ad altri membri del team, ma **resta responsabile** (par. 15).

D.Lgs. 39/2010, art. 10-quater:

- c. 2: il responsabile è **attivamente coinvolto** nello svolgimento dell'incarico;
- c. 3: **dedica sufficiente tempo all'incarico** e assegna risorse sufficienti (v. anche par. 25(l)).

Team di revisione: tutti i partner e il personale che svolgono l'incarico e chiunque svolga procedure di revisione, esclusi l'esperto esterno del revisore e i revisori interni che forniscono assistenza diretta.

Il sistema di qualità della revisione

PRINCIPI ETICI, ACCETTAZIONE E RISORSE DELL'INCARICO

Le componenti dell'ISQM Italia 1 si ritrovano a livello di singolo incarico, sotto la responsabilità del responsabile dell'incarico:

PRINCIPI ETICI (PARR. 16-21)	ACCETTAZIONE (PARR. 22-24)	RISORSE (PARR. 25-28)
• comprensione dei principi etici, inclusa l'indipendenza, e consapevolezza del team; • identificazione e gestione di minacce e violazioni; • prima di datare la relazione: stabilire che i principi etici siano stati rispettati (par. 21).	• verifica che siano state seguite le procedure del soggetto incaricato e che le conclusioni siano appropriate; • uso delle informazioni raccolte nella pianificazione; • comunicazione tempestiva di informazioni che avrebbero indotto a rifiutare l'incarico (par. 24).	• risorse sufficienti e appropriate, assegnate tempestivamente; • team con competenze e capacità adeguate, incluso il tempo sufficiente (par. 26); • uso appropriato delle risorse, anche tecnologiche.

Il sistema di qualità della revisione

DIREZIONE, SUPERVISIONE E RIESAME

- Pianificati in base a natura e circostanze dell'incarico e alle risorse assegnate (parr. 29-30);
- riesame della documentazione **in momenti appropriati**: aspetti e giudizi significativi (par. 31);
- alla data della relazione o prima: elementi probativi **sufficienti e appropriati** (par. 32);
- prima di datare la relazione: riesame di bilancio, relazione e comunicazioni scritte rilevanti (par. 33).

ISA Italia 220 – par. A86 (sottolineatura aggiunta)

> 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; […] 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.

Il sistema di qualità della revisione

CONSULTAZIONE, DIVERGENZE DI OPINIONE E SCETTICISMO

CONSULTAZIONE (PAR. 35)	DIVERGENZE (PARR. 37-38)	SCETTICISMO PROFESSIONALE
• su aspetti complicati o controversi e quando previsto dalle procedure; • natura e portata concordate con chi è consultato; • conclusioni documentate e attuate.	• nel team, con il responsabile del riesame o con chi svolge attività del sistema: gestite secondo le procedure del soggetto incaricato; • la relazione non può essere datata prima della loro risoluzione (par. 38 c).	• impedimenti: vincoli di budget, scadenze ravvicinate, pressioni della direzione (par. A34); • azioni: membri del team più esperti, riesame più approfondito di carte di lavoro specifiche (par. A36).

Lo scetticismo e il giudizio professionale vanno **documentati e resi dimostrabili**, anche attraverso la comunicazione interna e le carte di lavoro.

Il sistema di qualità della revisione

PRIMA DI DATARE LA RELAZIONE: LE VERIFICHE DEL RESPONSABILE

Il principio fissa le condizioni da soddisfare **prima di datare la relazione di revisione**:

✓	Principi etici e indipendenza rispettati	par. 21
✓	Elementi probativi sufficienti e appropriati, verificati con il riesame	par. 32
✓	Bilancio, relazione e comunicazioni scritte riesaminati	par. 33
✓	Riesame della qualità completato, se richiesto	par. 36
✓	Divergenze di opinione risolte	par. 38 c
✓	Assunzione della responsabilità complessiva della qualità dell'incarico	par. 40
✓	Documentazione di questioni etiche, consultazioni e riesame	par. 41

Il sistema di qualità della revisione

ISQM ITALIA 2: IL RIESAME DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO

Il riesame è una **valutazione obiettiva dei giudizi significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni raggiunte in merito**, completata entro la data della relazione (par. 13 a).

Non è una seconda revisione: il responsabile del riesame non ripete il lavoro, ma valuta criticamente le decisioni significative e le conclusioni più rilevanti.

Incarichi EIP: requisiti aggiuntivi derivanti dall'art. 8 Reg. (UE) 537/2014 (parr. 18(I), 25(I) e 30(I)).

ISQM ITALIA 1	ISQM ITALIA 2	ISA ITALIA 220
Stabilisce **quando** il riesame è richiesto (par. 34 f) e lo inserisce nel sistema del soggetto abilitato.	Disciplina **chi** svolge il riesame e **come**: nomina, idoneità, procedure, documentazione.	Il responsabile dell'incarico **collabora** con il riesame e non data la relazione prima del suo completamento (par. 36).

Il sistema di qualità della revisione

NOMINA E IDONEITÀ DEL RESPONSABILE DEL RIESAME

Nomina (par. 17): da parte di persone con competenza, capacità e autorità appropriate, secondo le procedure del soggetto abilitato.

Idoneità (par. 18): non deve essere membro del team dell'incarico e deve:

a) avere competenza e capacità, **incluso il tempo sufficiente**, e l'autorità appropriata;

b) rispettare i principi etici, inclusi quelli relativi a **obiettività e indipendenza**;

c) rispettare le disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Cooling-off (par. 19): il responsabile dell'incarico può svolgere il riesame sullo stesso incarico solo dopo **almeno due anni** (o il periodo più lungo previsto dai principi etici).

Piccole strutture (par. A4): il professionista singolo o il soggetto meno complesso può incaricare una persona esterna, applicando le regole dell'ISQM Italia 1 sui fornitori di servizi. **EIP** (par. 18(l)): revisore legale che non ha preso parte alla revisione.

Il sistema di qualità della revisione

SVOLGIMENTO, COMPLETAMENTO E DOCUMENTAZIONE DEL RIESAME

DISCUSSIONE	DOCUMENTI	ETICA E CONSULTAZIONI	BILANCIO E RELAZIONE	COMPLETAMENTO
Aspetti e giudizi significativi con il responsabile dell'incarico (par. 25 b)	Riesame della documentazione selezionata sui giudizi significativi (par. 25 c)	Basi delle conclusioni su indipendenza e consultazioni effettuate (par. 25 d-e)	Riesame del bilancio e della relazione di revisione (par. 25 g)	Comunicazione formale al responsabile dell'incarico (par. 27)

DATA DELLA RELAZIONE	DOCUMENTAZIONE DEL RIESAME
La relazione **non può essere datata** prima della comunicazione di completamento (par. 24 b; ISA Italia 220, par. 36). Se i dubbi non sono risolti, il riesame non può essere completato (par. 26).	Inclusa nella documentazione dell'incarico e **sufficiente a far comprendere** a un professionista esperto le procedure svolte e le conclusioni raggiunte (parr. 28-30).

Il sistema di qualità della revisione

PREPARARSI AI CONTROLLI DI QUALITÀ: COSA TENERE PRONTO

SOGGETTO ABILITATO (ISQM ITALIA 1)	SINGOLO INCARICO (ISA ITALIA 220)
• manuale con politiche e procedure; • mappatura di obiettivi, rischi e risposte; • conferme annuali di indipendenza; • evidenze della formazione; • monitoraggio, azioni correttive e valutazione annuale; • relazione annuale sulle modifiche (par. 58(l)).	• valutazioni di accettazione e mantenimento (art. 10-bis); • budget ore e composizione del team; • evidenze di direzione, supervisione e riesame; • consultazioni e divergenze di opinione; • riesame della qualità, se previsto; • fascicolo completo, conservato per 10 anni.



In caso di violazioni il MEF può adottare i provvedimenti dell'**art. 24 D.Lgs. 39/2010**: avvertimento, censura, sanzione pecuniaria da 1.000 a 150.000 euro, sospensione fino a tre anni, revoca di incarichi, divieto di nuovi incarichi, cancellazione dal Registro.

Il sistema di qualità della revisione

I CONTROLLI ESTERNI (Cenni)

I controlli esterni del MEF sono funzionali a verificare il rispetto delle normative e a garantire affidabilità e fiducia nelle informazioni finanziarie. Vi sono soggetti anche **i sindaci che esercitano la revisione legale** (art. 20, c. 1, D.Lgs. 39/2010). Il controllo stesso è risk-based: si svolge **sulla base di un'analisi del rischio** e, per chi revisiona imprese oltre i limiti delle piccole imprese, **almeno ogni sei anni** (art. 20, c. 5).

Le verifiche stesse saranno quindi focalizzate sull'analisi della documentazione relativa alle attività di revisione, compresa quella inerente al controllo della qualità, presenti nelle carte di lavoro del revisore stesso (art. 20, c. 13).

Particolare attenzione sarà rivolta alle procedure utilizzate per accertare **i requisiti di indipendenza**, alla valutazione della quantità e qualità delle risorse impiegate, con particolare riferimento alla composizione e definizione dei team di lavoro e alla congruità degli onorari professionali richiesti per svolgere l'attività di revisione.

Anche **il sistema di gestione della qualità (ISQM Italia 1)** e **la gestione della qualità dei singoli incarichi (ISA Italia 220)** devono quindi risultare chiaramente e adeguatamente documentati.

Il sistema di qualità della revisione

CONCLUSIONI

Il sistema di qualità non è un adempimento formale, ma il presidio che rende **dimostrabile** la qualità della revisione. Gli elementi portanti:



1) dal controllo alla gestione: un sistema basato sul rischio, proattivo e in miglioramento continuo;

2) proporzionalità: obbligatorio per tutti, calibrato su dimensione e complessità dello studio;

3) responsabilità chiare: soggetto abilitato (ISQM 1), responsabile dell'incarico (ISA 220), riesame indipendente quando richiesto (ISQM 2);

4) monitoraggio e valutazione annuale per individuare e correggere le carenze;

5) documentazione: è ciò che dimostra la qualità in sede di controllo.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
BRESCIA

Brescia, 4 novembre 2026

COMMISSIONI REVISIONE LEGALE DEI CONTI,
VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE E MODELLO 231
BILANCIO, PRINCIPI CONTABILI E ESG

Grazie per l'attenzione

LA REVISIONE LEGALE E DI SOSTENIBILITÀ

Il sistema di qualità della revisione

RELATORE: Dott. Andrea Noris