

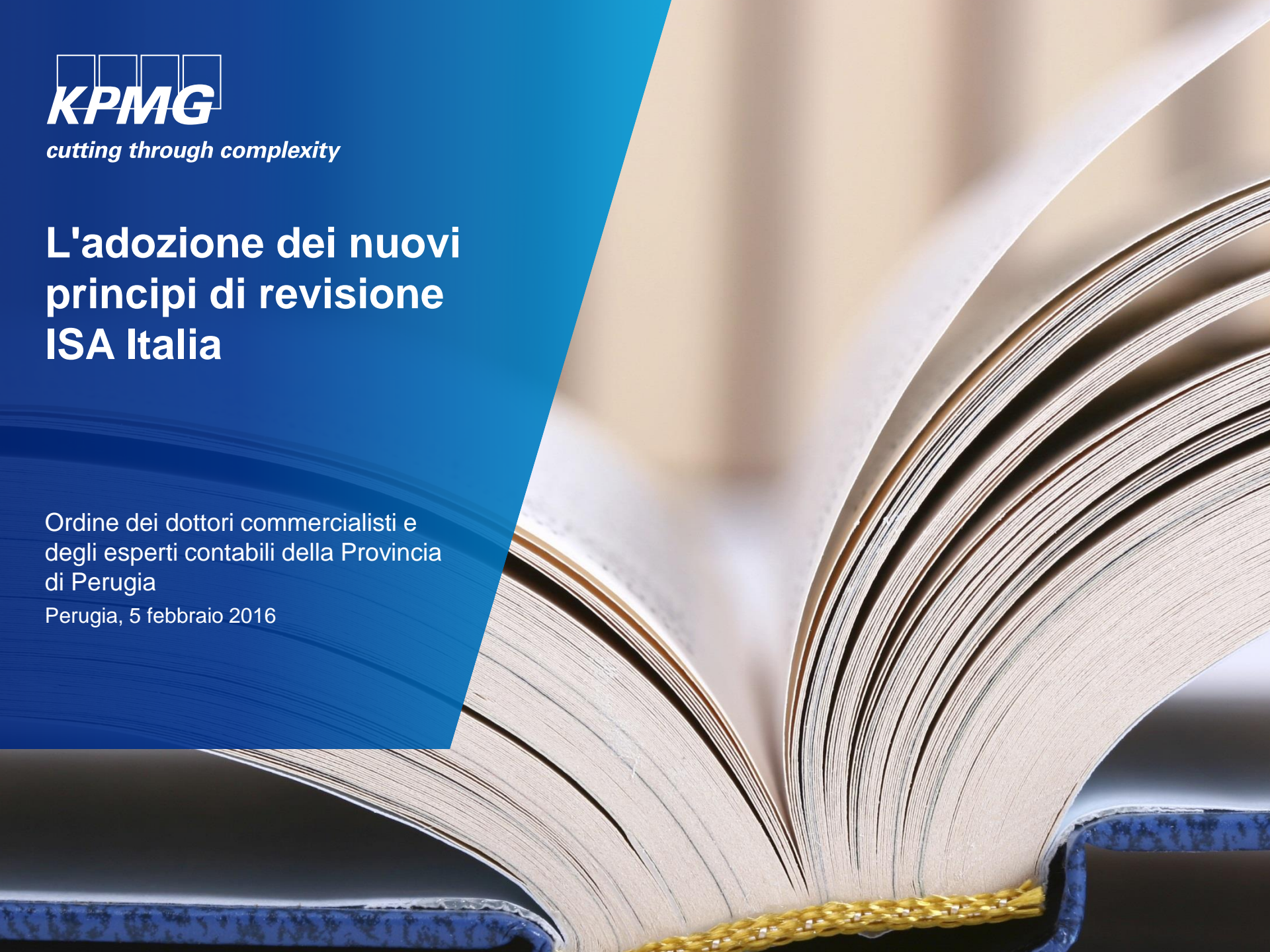


*cutting through complexity*

# L'adozione dei nuovi principi di revisione ISA Italia

Ordine dei dottori commercialisti e  
degli esperti contabili della Provincia  
di Perugia

Perugia, 5 febbraio 2016



# I nostri contatti

**KPMG S.p.A.**  
**Via Campo di Marte, 19**  
**06124 Perugia**  
**Direct line +39 075 5722224**  
**Fax +39 075 5723081**

**Giuseppe Pancrazi**  
**Partner, KPMG S.p.A.**  
**T: 348 3062907**  
**E: [gpancrazi@kpmg.it](mailto:gpancrazi@kpmg.it)**

**Maurizio Cicioni**  
**Senior Manager, KPMG S.p.A.**  
**T: 348 3062909**  
**[mcicioni@kpmg.it](mailto:mcicioni@kpmg.it)**



- 1 L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione
- 2 La struttura degli ISA Italia
- 3 Le fasi della revisione contabile
- 4 Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione
- 5 La documentazione della revisione contabile
- 6 La pianificazione della revisione e correlati ISA
- 7 La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche
- 6 Il controllo della qualità nella revisione legale

# L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione

# L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione



**I principi per tutti i revisori legali e tutte le revisioni legali**

**Dibattito nella Professione sui principi da adottare nel periodo transitorio**

**23 dicembre  
2014**

**Adozione ISA Italia**

**Artt. 11, 12 e 43 del Decreto**

**D.Lgs. 39/10**

**17 aprile  
2010**

**Gli Stati membri prescrivono che i revisori legali e le imprese di revisione contabile eseguano le revisioni legali dei conti conformemente ai principi di revisione internazionali adottati dalla Commissione**

**Gli Stati membri possono applicare principi, procedure o requisiti nazionali di revisione fintantoché la Commissione non abbia adottato un principio di revisione internazionale concernente la medesima materia**

**Per "principi di revisione internazionali" si intendono i principi di revisione internazionali (ISA), il principio internazionale sul controllo qualità 1 (ISQC 1) e altri principi correlati**

**Direttiva  
2006/43/CE  
aggiornata**

**17 maggio  
2006**

# L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione

**Art. 11, c. 1,  
D.Lgs. 39/10**

- **La revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 26, parr. 1 e 2, della Direttiva 2006/43/CE**

**Art. 11, c. 3,  
D.Lgs. 39/10**

- **In attesa che la Commissione Europea adotti i principi di revisione sopra indicati, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob**

**Art. 12,  
D.Lgs. 39/10**

- **Il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) sottoscrive una Convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati**
- **I principi elaborati dai soggetti convenzionati tengono conto di quelli emanati dagli organismi internazionali**

# L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione

**I soggetti convenzionati (Assirevi, CNDCEC e INRL) e la Consob hanno elaborato i principi di revisione che i soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono tenuti ad osservare nell'esercizio della revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10**



**Determina del MEF - Ragioneria  
Generale dello Stato (RGS) -  
del 23 dicembre 2014**

**Principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10 (anche solo "principi di revisione internazionali (ISA Italia)" o "ISA Italia")**

<http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/principiRevisione/index.html>

# Le principali differenze fra i principi di revisione emanati dal CNDCEC e raccomandati dalla Consob e gli ISA Italia



nr. 16 - Marzo 2015

I PRINCIPI DI REVISIONE  
INTERNAZIONALI  
(ISA Italia)

Gruppo di Ricerca Principi di Revisione

**ASSIREVI**

---

**Un contributo operativo che, per ciascun principio ISA Italia, presenta una sintesi del principio, un confronto fra il principio e i riferimenti professionali precedenti e le principali integrazioni operate agli ISA per l'elaborazione del principio**

---



# La struttura degli ISA Italia

**Principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10 (anche solo "principi di revisione internazionali (ISA Italia)" o "ISA Italia")**



**Principi di revisione internazionali - *ISA Clarified* - 2009, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'  
33 Principi ISA Italia**

**Principi di revisione predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli *ISA Clarified*:  
SA nn. 250B e 720B**



**Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia n. 1)**

---

## Principio di revisione (SA Italia) n. 250B

**'Le verifiche della regolare tenuta  
della contabilità sociale'**

---



---

## Principio di revisione (SA Italia) n. 720B

**'Le responsabilità del soggetto incaricato  
della revisione legale relativamente  
all'espressione del giudizio sulla coerenza'**

---

## Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia n. 1)



**Il principio di revisione internazionale *ISA Clarified - 2009, n. 220* prevede che l'applicazione dello stesso si basi sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto dell'ISQC1 ovvero di disposizioni nazionali più stringenti. Stessi riferimenti esistono nell'ISA Italia n. 220**



**Traduzione dell'ISQC1 internazionale integrato con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari**

**I soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono tenuti ad osservare tale principio nell'esercizio della revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10**

**Principi di revisione internazionali - ISA Clarified - 2009, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati' e SA n. 720B**

**Revisione dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente**

**SA n. 250B e ISQC Italia n. 1**

**Dal 1° gennaio 2015**

# A chi si applicano? Soggetti e definizioni rilevanti

## Glossario - ISA Italia - ISQC1 Italia

### Soggetto

**Revisore**  
(persona fisica)

**Organo societario**  
(Collegio Sindacale/Sindaco Unico)

**Società di revisione**  
(e relativi "responsabili")

**Altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione**

**Nell'esercizio della revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10**

### Definizioni rilevanti

**Responsabile dell'incarico**

**Responsabile della revisione**

**Soggetto incaricato della revisione**

# Il contenuto degli ISA Italia (cenni generali)

**Il contenuto degli ISA Italia è impostato al fine di rendere più chiara la lettura nonché gli obiettivi e le responsabilità del revisore. I principi ISA Italia sono infatti strutturati in:**

## **a) Introduzione**

- **Oggetto**
- **Data di entrata in vigore**

## **b) Obiettivo**

## **c) Definizioni**

## **d) Regole**

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

## **f) Appendici (eventuali)**



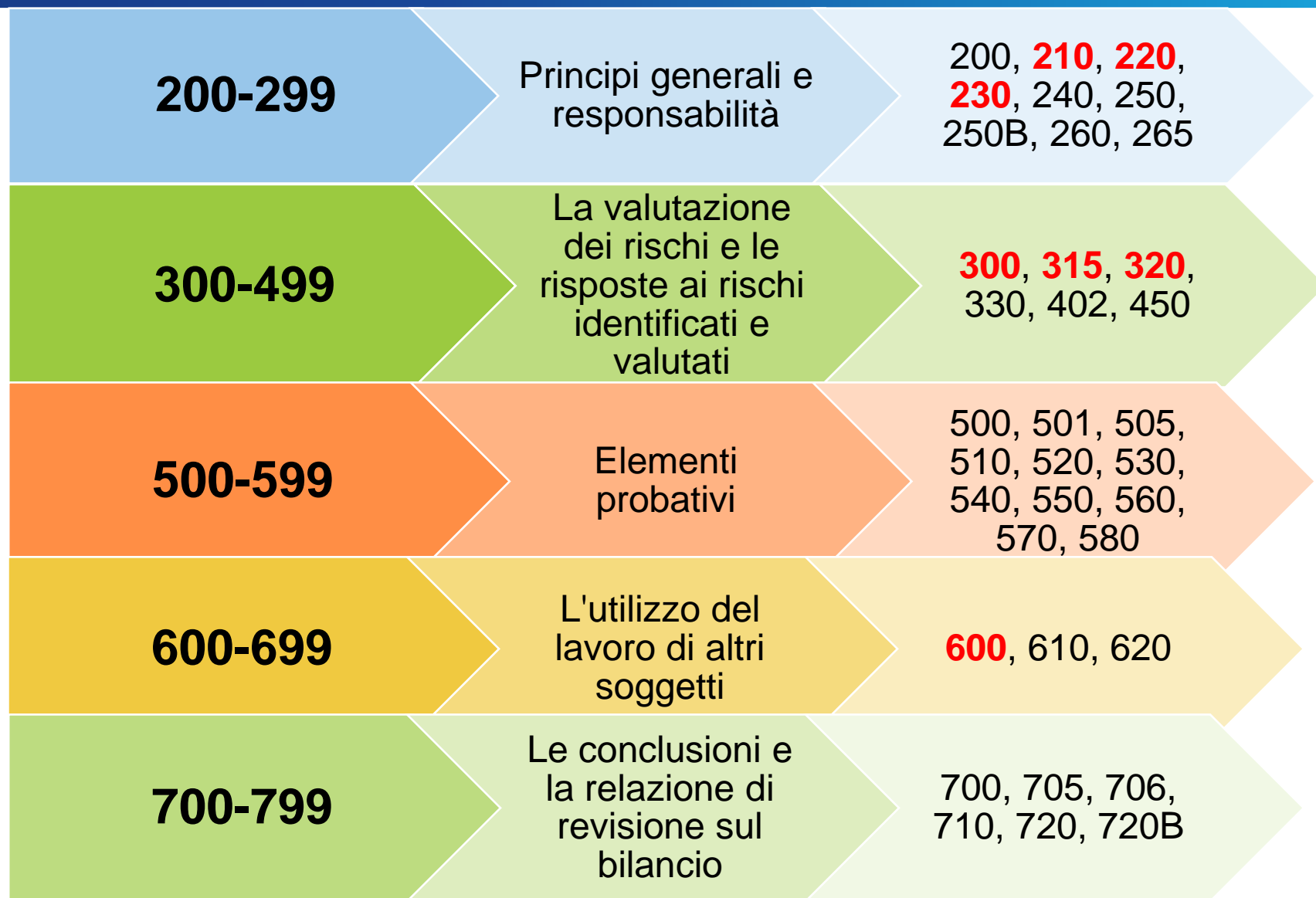
## Le "Regole"

### Si può derogare ad una regola?

**ISA Italia 200 - par. 23: In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario derogare ad una regola pertinente contenuta in un principio di revisione. In tali circostanze, il revisore DEVE svolgere procedure di revisione alternative per conseguire la finalità prevista da quella regola. Si presume che la necessità per il revisore di derogare ad una regola pertinente si presenti soltanto qualora tale regola preveda lo svolgimento di una specifica procedura che, nelle particolari circostanze della revisione, risulterebbe inefficace per il conseguimento della finalità della stessa regola**

**ISA Italia 230 – par. 12: "...il revisore DEVE documentare il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista, e le ragioni della deroga"**





**Prima di analizzare, in sintesi, il flusso di revisione previsto dagli ISA Italia è utile soffermarsi sulle responsabilità del revisore come declinate nel testo della nuova relazione di revisione prevista nell'ISA Italia n. 700**



## Responsabilità del revisore

**E' [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10.**

**Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.**

**La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.**

**Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.**

**La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.**

**[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.**

## Responsabilità del revisore

E' [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10.

ISA Italia  
n. 200 par. 20

Art. 14,  
comma 2,  
lett. b),  
D.Lgs. 39/10

**Non sono quindi più possibili formulazioni "alternative"**

## Responsabilità del revisore

Tali principi richiedono il **rispetto di principi etici**, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di **acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.**

ISA Italia n. 200 par. 14

ISA Italia n. 200 par. 14 (I)

ISA Italia n. 200 parr. 11, lett. a), 17

E' in corso il procedimento di approvazione da parte del MEF dei principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, nonché di quelli di indipendenza, la cui elaborazione è stata curata dai soggetti convenzionati, sulla base del *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'*International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*

L'emanazione del nuovo codice di etica e indipendenza, applicabile a tutti i revisori legali, comporterà:

- L'abrogazione dell'art. 2409-quinquies del Codice Civile
- Il superamento del PR 100 - Principi sull'indipendenza del revisore

## Responsabilità del revisore

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad **acquisire elementi probativi** a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal **giudizio professionale** del revisore, inclusa la valutazione dei **rischi di errori significativi** nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

ISA Italia 500-580

ISA Italia n. 200  
par. 17

ISA Italia n. 200  
par. 16

ISA Italia n. 315  
par. 3

ISA Italia n. 240 par. 10

L'esercizio del "giudizio professionale" significa "L'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione" (Glossario)

## Responsabilità del revisore

Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore **considera il controllo interno** relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e **non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.**

ISA Italia n. 315  
par. 12

ISA Italia n. 200  
par. A1

Sovrapposizione quindi  
limitata rispetto ai doveri di  
vigilanza del Collegio

## Responsabilità del revisore

La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

ISA Italia n. 315  
par. 11, lett c)

ISA Italia n. 540  
par. 6

ISA Italia n. 330  
par. 24

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

ISA Italia n. 200  
par. 17

ISA Italia 500-580

ISA Italia n. 330  
par. 3

ISA Italia n. 700



# **Le fasi della revisione contabile**

## 1. Accettazione e mantenimento incarico

## 2. Pianificazione

## 3. Svolgimento delle procedure di revisione

## 4. Espressione del giudizio professionale



**Valutazione del potenziale incarico: rischio cliente, rischio incarico, indipendenza, etica professionale, ecc.....**

**Valutazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile (*suitable criteria*)**

**Predisposizione della lettera d'incarico: oggetto e natura dell'incarico, modalità di esecuzione del lavoro, relazioni da emettere, tempi e corrispettivi**

**P.R. 300: con la pianificazione si indirizza il lavoro di revisione e si definisce la strategia di revisione. Obiettivi:**



**Comprendere il business dell'azienda (P.R. 315)**

**Identificare le poste di bilancio significative ed il rischio intrinseco a livello di bilancio**

**Determinare la necessità di coinvolgere degli specialisti**



**Ottenere una overview del sistema di controllo interno**

**Identificare preliminarmente i rischi sottostanti, inclusi i rischi dovuti a frode**

**Identificare i fattori che influenzano l'efficacia del servizio professionale**

**Richiede la definizione della strategia generale di revisione e lo sviluppo di un piano di revisione, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile**

Un'adeguata pianificazione consente di:

- **Identificare le aree di rischio ritenute più significative (risk based approach)**
- **Evidenziare i rischi di errori significativi che richiedono particolare attenzione**
- **organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione, per svolgerlo in modo efficace ed efficiente (tempi e risorse)**

- **prestare la dovuta attenzione alle aree di bilancio più critiche**
- **identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi**

**Il piano di revisione riepiloga le procedure pianificate da svolgere**

**In questa fase si ottengono le necessarie evidenze probatorie per mezzo dello svolgimento delle procedure di revisione pianificate**



**Sondaggi di conformità:  
rilevazione del processo  
oggetto d'analisi ed esame  
dei controlli svolti dalla  
società (test procedurali)**



**Procedure di validità:  
esame dei saldi contabili e  
delle informazioni incluse  
nel bilancio**

**E' la fase in cui si effettua la valutazione dei risultati delle procedure di revisione svolte e si conclude il lavoro. Prevede:**



**Il principio ISA Italia n. 210  
'Accordi relativi ai termini  
degli incarichi di revisione'**



# ISA Italia n. 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione: gli obiettivi del revisore

Accettare o mantenere un incarico di revisione solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati:

ISA Italia n. 210  
par. 3

---

Stabilendo se siano presenti le **condizioni indispensabili per una revisione contabile**

---

Confermando che vi sia una comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione, tra il revisore e la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di *governance*

---

# ISA Italia n. 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione: gli obiettivi del revisore

**Al fine di stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore DEVE:**

a) .....

**ISA Italia n. 210  
par. 6**

**b) Acquisire una conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità:**

- i) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa la sua corretta rappresentazione**
- ii) per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali**
- iii) di fornire al revisore accesso a tutte le informazioni e la possibilità di contattare senza limitazioni le persone dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi**

# ISA Italia n. 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione: le principali regole

**Il revisore DEVE concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di *governance* come appropriato e i termini concordati DEVONO essere riportati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto e DEVONO includere:**

- a) L'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio
- b) Le responsabilità del revisore
- c) Le responsabilità della direzione
- d) L'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio
- e) Il riferimento alla diversa forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del revisore in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto
- f) L'ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale ammontare durante l'incarico

**ISA Italia n. 210  
parr. 9 e 10**

**Art. 13, comma 1,  
D.Lgs. 39/10**

**ISA Italia n. 210  
par. 10 (I)**

# ISA Italia n. 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione: forma e contenuto della lettera d'incarico

**La forma e il contenuto della lettera d'incarico possono variare da un'impresa all'altra. Oltre a dover includere quanto indicato nella slide precedente, una lettera di incarico PUO' fare riferimento:**

- a) Alla forma di qualunque altra comunicazione riguardante i risultati dell'incarico**
- b) Agli accordi in merito alla pianificazione e allo svolgimento della revisione, inclusa la composizione del team di revisione**
- c) All'aspettativa che la direzione fornirà attestazioni scritte**
- d) Alla conferma della direzione di mettere a disposizione la bozza di bilancio in tempi che consentano di completare la revisione nel rispetto della tempistica proposta**
- e) Alla conferma che la direzione informerà il revisore sui fatti che possano influire sul bilancio, nel periodo tra la data della relazione di revisione e la data in cui il bilancio viene approvato**
- f) Alle modalità di fatturazione**
- g) Altro ... (e altre clausole quali privacy, antiriciclaggio, ...)**

**ISA Italia  
n. 210  
parr. A23-A24**

# ISA Italia n. 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione

**La formalizzazione dei termini dell'incarico, in una lettera di incarico o altra forma, costituisce un elemento essenziale per chiarire quali siano le condizioni per effettuare la revisione legale del bilancio e identificare chiaramente quali siano le competenze e responsabilità del revisore e quelle dell'entità soggetta a revisione**



**In tal senso anche le "Linee Guida" emesse dal CNDCEC nel febbraio 2012**



**La lettera di incarico costituisce lo strumento più idoneo, pratico e flessibile rispetto ad altre forme di accordo scritto o al verbale assembleare**

# ISA Italia n. 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione: attività a breve

**Incarichi di revisione legale per il triennio 2015-2017**



**Lettere di incarico da predisporre nel rispetto dell'ISA Italia n. 210**

**Incarichi di revisione legale per trienni già in corso**



**Valutare l'adeguamento della lettera d'incarico in essere, o la sua predisposizione qualora mancante, per effetto dell'introduzione degli ISA Italia**

**ISA Italia n. 210  
parr. 13 e A28**

**Il principio ISA Italia n. 230  
'La documentazione della  
revisione contabile'**

L'obiettivo del revisore è quello di predisporre una documentazione che fornisca:

- Una sufficiente ed appropriata evidenza documentale degli elementi a supporto della relazione di revisione
- L'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili

ISA Italia n. 230  
par. 5

**Documentazione di revisione (anche "carte di lavoro"):** l'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore


ISA Italia n. 230  
par. 6, lett. a)




La documentazione della revisione è utile per ulteriori finalità, tra le quali:

ISA Italia  
n. 230 par. 3

 assistere il team di revisione nella pianificazione e nello svolgimento della revisione

 assistere i membri del team di revisione responsabili della supervisione, nel dirigere e supervisionare il lavoro di revisione e nell'assolvere le proprie responsabilità di riesame del lavoro in conformità al principio ISA Italia n. 220

 permettere al team di revisione di dare conto dell'attività svolta

 mantenere una evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione

 permettere lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni di conformità al principio ISQC1 Italia

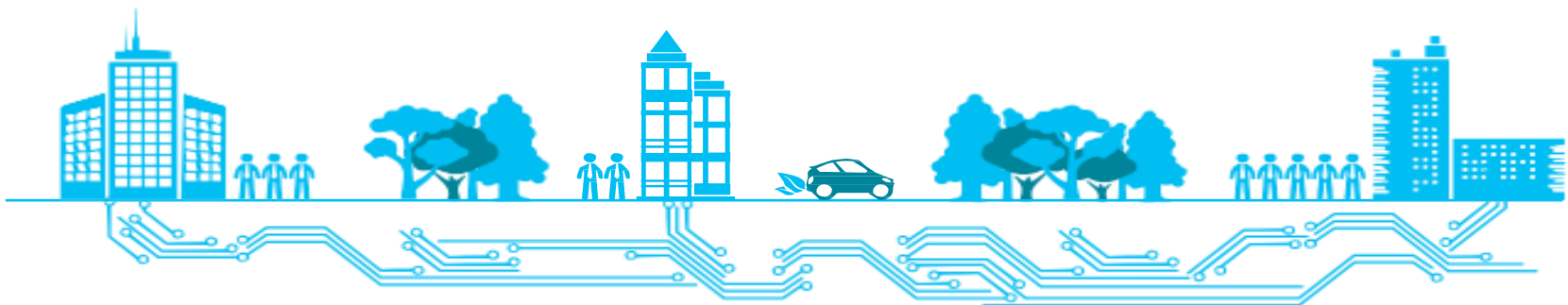
 permettere l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili

**Predisposizione tempestiva  
della documentazione**



**ISA Italia n. 230  
parr. 7 e A1**

**Migliore qualità della  
documentazione, maggiore  
efficacia del riesame e  
della valutazione degli  
elementi probativi raccolti  
e delle conclusioni  
raggiunte prima  
dell'emissione della  
relazione**



**Documentazione delle procedure svolte e degli elementi probativi acquisiti**



**Consentire, ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizioni dell'incarico, di comprendere:**

- a) **Natura, tempistica, estensione procedure svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge/regolamentari**
- b) **Risultati delle procedure svolte e gli elementi probativi acquisiti**
- c) **Aspetti significativi emersi, conclusioni raggiunte e giudizi professionali significativi**

**Indicare: elementi identificativi delle voci/aspetti oggetto di verifica, chi ha svolto il lavoro e quando, chi ha riesaminato il lavoro e quando**



**Le spiegazioni verbali non rappresentano per se stesse un supporto adeguato per comprovare il lavoro di revisione svolto o le conclusioni raggiunte, ma possono essere utilizzate per spiegare o chiarire le informazioni contenute nella documentazione della revisione**

**ISA Italia n. 230  
par. A5**

**ISA Italia n. 230  
parr. 8 e 9**

# ISA Italia n. 230 - La documentazione della revisione contabile: le regole

**Raccolta della documentazione nella versione definitiva**



**Utilizzo di un file di revisione e completamento del processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione**

**ISA Italia n. 230 par. 14**



**Appropriato limite di tempo per la raccolta definitiva: normalmente non superiore a 60 gg dalla data della relazione**

**ISA Italia n. 230 par. A21**

**ISA Italia n. 230 par. 6, lett. b)**

**File di revisione (audit file):** uno o più raccoglitori, o altro tipo di supporto, in formato cartaceo ovvero elettronico, contenenti le evidenze documentali che comprendono la documentazione di revisione relativa ad uno specifico incarico

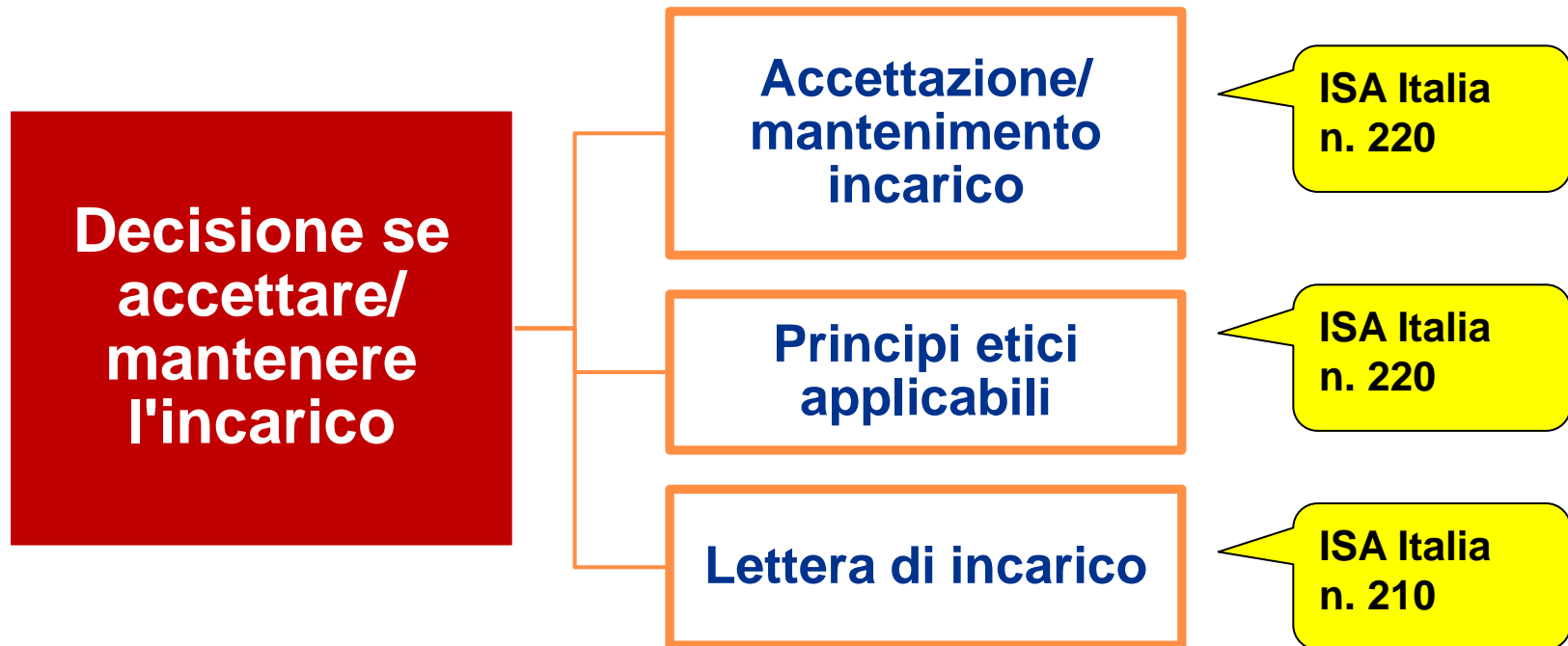
**ESEMPI...**

# **La pianificazione della revisione contabile (ISA Italia n. 300 e successivi)**

# La pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile (sintesi) Facciamo un passo indietro ...

ISA Italia n. 300 -  
attività preliminari  
dell'incarico

Principio internazionale sul controllo  
della qualità (ISQC Italia n. 1)



**DOCUMENTAZIONE**

# La pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile (sintesi)

ISA Italia n. 300 -  
attività preliminari  
dell'incarico

DOCUMENTAZIONE  
ISA  
ITALIA  
230



RIE  
SAM  
E  
DE  
L  
LAV  
ORO  
ISA  
ITALIA  
220

**FINALITA':** ottenimento di elementi probativi sufficienti ed appropriati per poter formulare il giudizio sull'attendibilità del bilancio d'esercizio



**Pianificazione  
e  
identificazione  
e valutazione  
dei rischi**

## Definizione della strategia generale di revisione

**ISA Italia  
n. 300**

- ✓ **identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata**
- ✓ **determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste**
- ✓ **considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione**
- ✓ **considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti**
- ✓ **determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico**

# La pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile (sintesi)

**Pianificazione  
e  
identificazione  
e valutazione  
dei rischi**

**Definizione della strategia generale di revisione**

**ISA Italia  
n. 300**

**Rilevanza  
stime contabili  
(ISA Italia  
n. 540)**

**Definizione  
risorse**

**Eventuale  
intervento  
specialisti**

**Eventuale  
intervento  
esperti esterni  
(ISA Italia  
n. 620)**

**Continuità  
aziendale  
(ISA Italia  
n. 570)**

**Presenza  
parti correlate  
(ISA Italia  
n. 550)**

**Presenza  
fornitori di  
servizi (ISA  
Italia n. 402)**

**Coinvolgimento  
revisione  
interna (ISA  
Italia n. 610)**

**Rischi di frode  
(ISA Italia  
n. 240)**

**Leggi e  
Regolamenti  
rilevanti (ISA  
Italia n. 250)**

**Coinvolgimento  
altri revisori  
(ISA Italia  
n. 600)**

**Elaborazione del piano di revisione dettagliato**

**ISA Italia  
n. 300**

**C  
O  
N  
S  
I  
D  
E  
R  
A  
R  
E**

## Pianificazione e identificazione e valutazione dei rischi

Acquisizione/aggiornamento della comprensione della società, dell'attività svolta, del settore in cui opera, delle condizioni economiche generali che la riguardano, dell'andamento finanziario e dei risultati economici conseguiti e previsti nonché l'analisi preliminare del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato nella preparazione del bilancio

ISA Italia n. 315

Determinazione della significatività da adottare ai fini della pianificazione delle procedure di revisione e dell'espressione del giudizio sul bilancio

ISA Italia n. 320

Identificazione delle voci di bilancio, e relative **ASSERZIONI**, e dell'informativa ritenuta significativa, associazione delle stesse ai processi aziendali di riferimento e identificazione e valutazione dei rischi di errore nel bilancio

ISA Italia n. 315

**ASSERZIONI:** attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi (Esistenza/Manifestazione, Completezza/Competenza, Accuratezza, Valutazione, Diritti e Obblighi, Classificazione)

Pianificazione  
e  
identificazione  
e valutazione  
dei rischi

Identificazione e valutazione dei **rischi di errori significativi** a livello di bilancio e a livello di asserzione per classi di operazioni, saldi contabili e informativa

ISA Italia  
n. 315,  
parr. 25 e 26



Il revisore deve stabilire se i rischi sopra identificati rappresentino un **rischio significativo**

ISA Italia  
n. 315,  
parr. 27 e 28

Pianificazione  
e  
identificazione  
e valutazione  
dei rischi

Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il **rischio di revisione** ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio

**Rischio di revisione** - Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione

ISA Italia  
n. 200, par. 17

**Rischio di errori significativi** - ...

**Rischio di individuazione** - Il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori

**Pianificazione  
e  
identificazione  
e valutazione  
dei rischi**

**Rischio di revisione** - Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione

**Rischio di errori significativi** - Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni:

- a) **Rischio intrinseco** - La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito
- b) **Rischio di controllo** - Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa

**Pianificazione e  
identificazione  
e valutazione  
dei rischi**

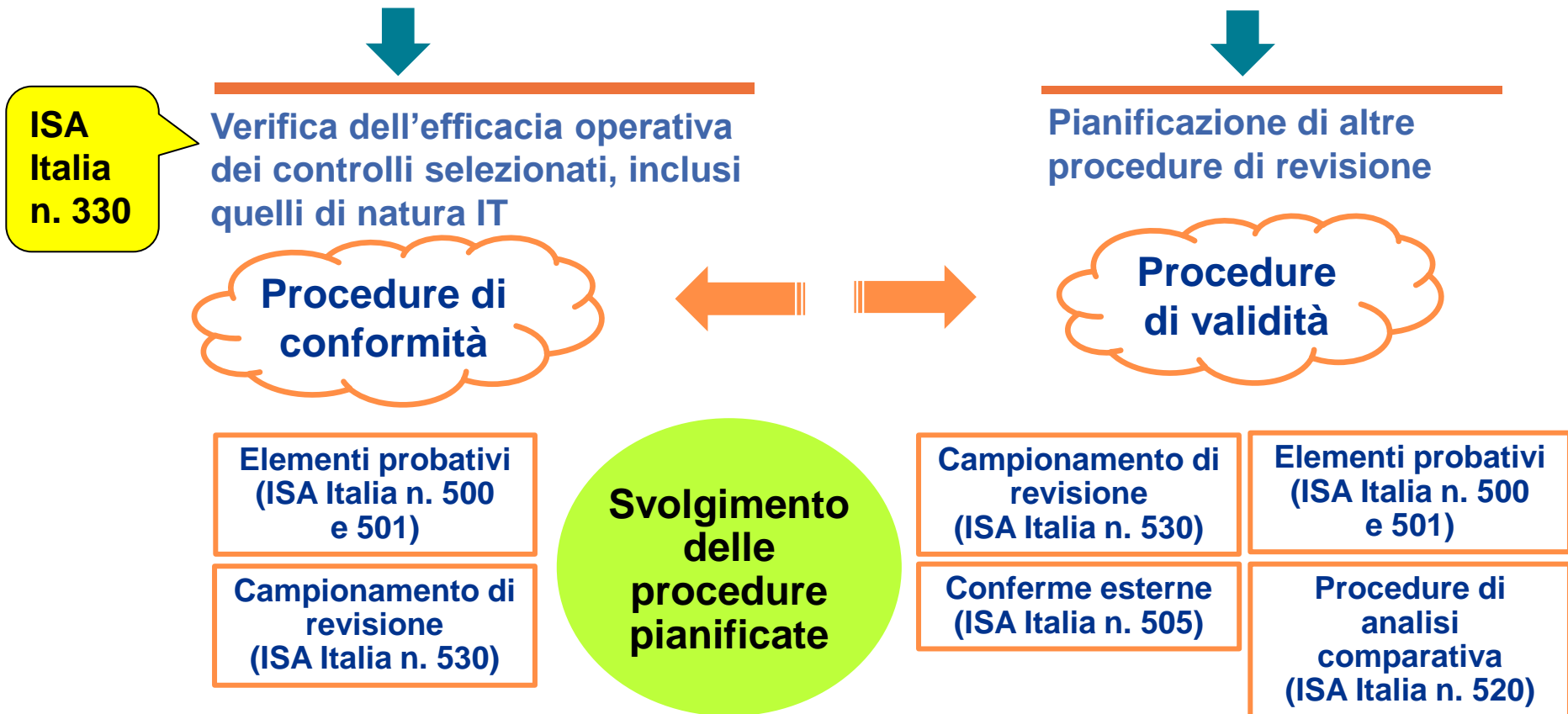
**Analisi delle attività, delle  
procedure e dei controlli che  
caratterizzano i processi aziendali  
rilevanti ai fini della revisione  
contabile e valutazione della  
configurazione e messa in atto  
dei controlli selezionati**

**ISA Italia  
n. 315**

**Discussione tra i componenti del  
team di revisione sulla  
valutazione dei rischi e sulla  
pianificazione**

**ISA Italia  
n. 315**

La comprensione del sistema dei controlli interni implementati dalla società è svolta attraverso l'esame dei controlli interni generali ("*Entity Level Controls*") e dei controlli a livello di singola asserzione di bilancio ("*Controls at the Assertion Level*"). I controlli interni oggetto di analisi sono prevalentemente quelli volti alla gestione delle procedure di contabilizzazione delle operazioni ed alla formazione del bilancio d'esercizio





**Completamento**

**Aggiornamento finale della valutazione dei rischi e della significatività**

---

**ISA Italia  
n. 315**

**Valutazione risultati e degli aspetti significativi emersi, inclusi gli errori identificati**

---

**ISA Italia  
n. 450**

**Svolgimento di procedure di completamento, compreso l'esame del bilancio**

**Procedure di  
analisi  
comparativa  
(ISA Italia n. 520)**

**Continuità  
aziendale  
(ISA Italia n. 570)**

**Eventi  
successivi  
(ISA Italia n. 560)**

**Attestazioni  
scritte  
(ISA Italia n. 580)**

**Completamento**

**Comunicazioni con i responsabili delle attività di *governance***

**ISA Italia  
n. 260**

**Risultati significativi  
emersi dalla  
revisione  
(ISA Italia n. 260)**

**Carenze nel  
controllo interno  
(ISA Italia n. 265)**

**Errori  
complessivamente  
identificati, corretti  
e non corretti  
(ISA Italia n. 450)**

**Formazione del giudizio sul bilancio ed  
emissione della relazione di revisione**

**ISA Italia  
n. 700 e ss**

**Il principio ISA Italia n. 600  
'La revisione del bilancio  
del gruppo - considerazioni  
specifiche (incluso il lavoro  
dei revisori delle  
componenti)'**

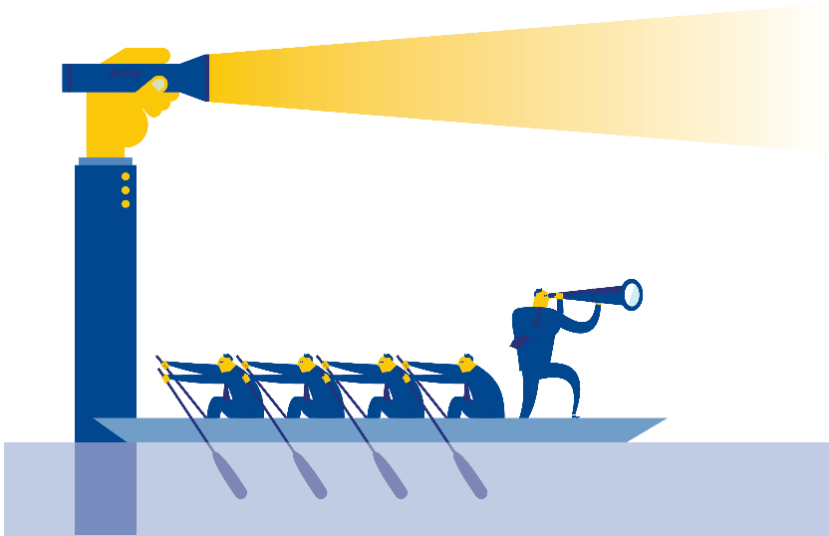
# ISA Italia n. 600 - La revisione del bilancio del gruppo - Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)

**Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo deve convincersi che coloro che svolgono l'incarico di revisione contabile del gruppo, compresi i revisori delle componenti, possiedono complessivamente la competenza e le capacità appropriate**

**Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo applica le regole del principio di revisione ISA Italia n. 220 (obiettivi e principi generali della revisione di bilanci) a prescindere dal fatto che il lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente sia svolto dal team di revisione contabile del gruppo o dal revisore della componente**

**Nella revisione contabile del gruppo, (il rischio di revisione) comprende il rischio che il revisore della componente possa non individuare errori nelle informazioni finanziarie della componente che possono comportare errori significativi nel bilancio del gruppo, ed il rischio che il team di revisione contabile del gruppo possa non individuare tali errori**

**ISA Italia n. 600, parr. 4-6**



## Gli obiettivi del revisore sono:

ISA Italia  
n. 600 par. 8

Art. 14 D.Lgs.  
39/10

- **Stabilire se è in grado di assumere il ruolo di revisore del bilancio del gruppo**
- **In caso di assunzione di tale ruolo:**
  - a) Comunicare chiaramente con i revisori delle componenti in merito all'ampiezza e alla tempistica del loro lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti e in merito ai relativi risultati**
  - b) Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle componenti e sul processo di consolidamento, per esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio del gruppo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile**

**Componente: un'impresa o un'attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige le informazioni finanziarie che devono essere incluse nel bilancio del gruppo**

**ISA Italia n. 600  
par. 9, lett. a)**



**L'ISA Italia n. 600 può essere utile, opportunamente adattato alle circostanze, per il revisore che si avvalga di altri revisori nella revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio del gruppo**

**ISA Italia n. 600  
par. 2**

# ISA Italia n. 600 - La revisione del bilancio del gruppo - Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti): le regole

## Responsabilità

ISA Italia n. 600  
par. 11

Il revisore del gruppo è interamente responsabile dell'espressione del giudizio sul bilancio di gruppo. Di conseguenza, la relazione di revisione sul bilancio di gruppo non deve fare riferimento ai revisori delle componenti

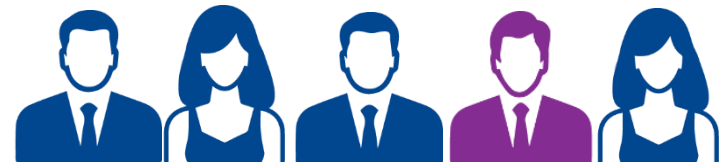
## Accettazione e mantenimento dell'incarico



ISA Italia n. 600  
par. 12

Acquisizione di una comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano sufficiente a identificare le componenti che potrebbero essere significative. Possibilità di coinvolgimento nel lavoro dei revisori delle componenti nella misura necessaria per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

# ISA Italia n. 600 - La revisione del bilancio del gruppo - Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti): applicazione



**Il Principio ISA Italia n. 600 trova applicazione indifferenziata con riferimento sia all'entità oggetto di revisione sia ai soggetti che svolgono la revisione**



**Il controllo della qualità  
nella revisione legale  
(ISA Italia n. 220 e  
ISQC1 Italia)**

## Controllo "esterno"

**Consob:** per i Revisori con incarichi sugli EIP, artt. 20 e 22, D.Lgs. 39/10

**MEF:** per tutti gli altri Revisori/ incarichi di revisione legale, artt. 20 e 21, D.Lgs. 39/10

Allo stato, non sono ancora stati emanati i relativi regolamenti attuativi

## Controllo "interno"

Svolto dal Revisore

ISQC1 Italia

Controllo del sistema interno di controllo della qualità

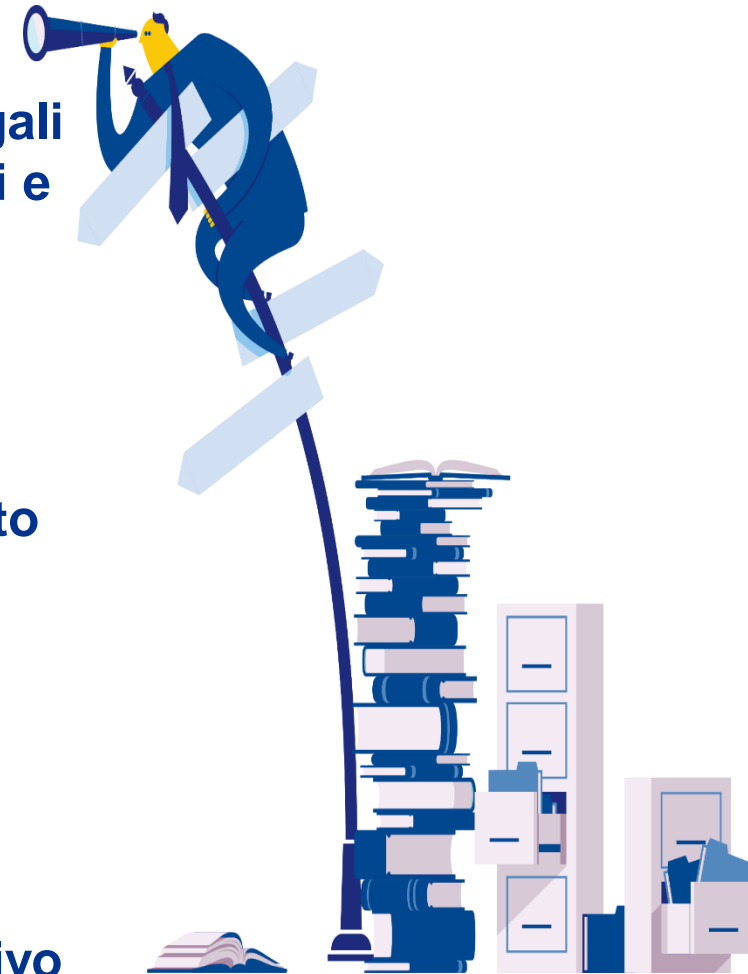
ISA Italia n. 220

Controllo della qualità del singolo incarico di revisione

Il controllo "esterno" della qualità è stato istituito dall'art. 20 del D.Lgs. 39/2010, ed interessa **obbligatoriamente tutti** i Revisori legali iscritti nel Registro, quindi Revisori individuali e Società di revisione

Tale controllo è previsto ogni:

- **Tre anni** per gli iscritti nel Registro **che svolgono** la revisione contabile in Enti di Interesse Pubblico (EIP). Il controllo è svolto da Consob ed è attualmente in corso il secondo ciclo ispettivo
- **Sei anni** per gli iscritti al Registro **che non svolgono** la revisione legale in Enti di Interesse Pubblico (EIP). Il controllo sarà svolto a cura del MEF e non è ancora stato avviato in attesa del Regolamento applicativo del D.Lgs. 39/2010



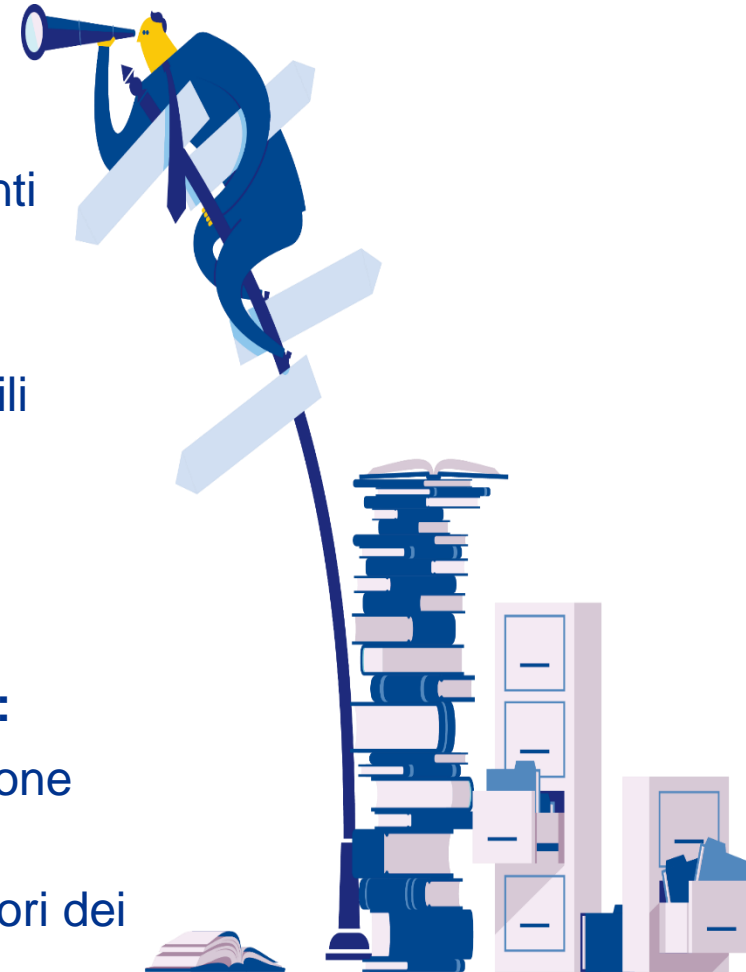
Il controllo "esterno" della qualità previsto per **tutti i Revisori** riguarda gli **incarichi di revisione** e:

➤ **Ha per oggetto la verifica della:**

- adeguatezza dei documenti di revisione risultanti dalle carte di lavoro
- conformità ai principi di revisione
- conformità ai requisiti di indipendenza applicabili
- quantità e qualità delle risorse investite
- dimensione dei corrispettivi per la revisione
- adeguatezza della relazione di revisione

➤ **Si pone questi obiettivi generali fondamentali:**

- garantire una qualità elevata all'attività di revisione contabile
- rafforzare e consolidare la fiducia degli utilizzatori dei bilanci sull'affidabilità della revisione contabile



# Il controllo della qualità nella revisione legale

## Il controllo "interno" - ISQC1 Italia - A chi si applica?

GP



La natura e l'estensione delle direttive e procedure elaborate da ciascun soggetto per conformarsi al principio dipenderanno da diversi fattori, quali la dimensione e le caratteristiche operative del soggetto e la sua appartenenza o meno ad una rete

**ISQC1 Italia, par. 4**

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

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

**ISQC1 Italia, par. 11**

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

- **le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato**
- **i principi etici applicabili → indipendenza**
- **l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi**
- **le risorse umane → assegnazione dei team degli incarichi**
- **lo svolgimento dell'incarico**
- **il monitoraggio**

**Il soggetto abilitato deve documentare le proprie direttive e procedure e comunicarle al personale.**

**ISQC1 Italia, parr. 16-17**



**Le procedure interne devono rimarcare l'assunzione di responsabilità da parte di tutto il personale professionale nello svolgimento dell'incarico di revisione ed in particolare da parte dei più elevati livelli aziendali**

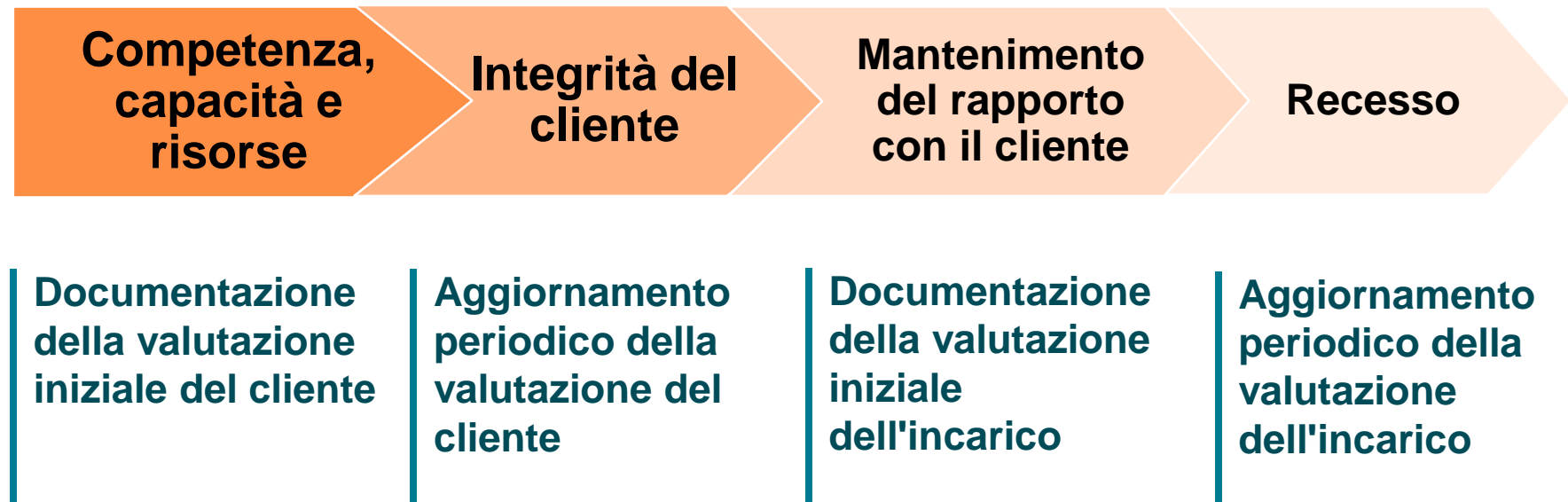
**Le procedure interne devono, in sintesi, sviluppare una cultura interna orientata alla qualità confermando che la qualità è un requisito essenziale nell'esecuzione degli incarichi di revisione contabile**



### L'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi

Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi

ISQC1 Italia - Parr. 26-28, A18-A22





### Lo svolgimento dell'incarico

Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e che il soggetto abilitato emetta relazioni appropriate alle circostanze (ISQC 1 Italia, par. 32)



### Lo svolgimento dell'incarico - Consultazione

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

- ✓ **Sugli aspetti complessi o controversi si svolgano consultazioni appropriate**
- ✓ **Le risorse disponibili siano sufficienti a consentire che svolgano consultazioni appropriate**
- ✓ **La natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni con queste raggiunte, siano documentate e siano state concordate tra il soggetto che ha richiesto la consultazione e il soggetto consultato**
- ✓ **Le conclusioni raggiunte con le consultazioni siano attuate**

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

#### Esempi di casi di consultazione

**Trattamenti contabili significativi complessi e/o nuovi**

**Tematiche di revisione particolarmente complesse**

**Frodi o altre irregolarità sospette o rilevate**

**Dubbi sull'integrità della direzione**

**Presenza di significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale**

### Lo svolgimento dell'incarico - Riesame della qualità dell'incarico

Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure in base alle quali, per determinati incarichi, sia previsto un riesame della qualità e che indichino la natura, tempistica e l'estensione del riesame

#### Tipologia di incarichi



- Tutte le quote
- Fissare i criteri per le altre revisioni tenendo conto ad esempio di:
  - natura dell'incarico
  - circostanze o rischi inusuali dell'incarico/ categoria di incarichi

#### Requisiti di idoneità e obiettività del responsabile del riesame



- Qualifiche tecniche
- Esperienza
- Autorità
- Misure per preservare l'obiettività del responsabile del riesame

#### Documentazione del riesame



- Svolgimento delle procedure previste
- Completamento del riesame entro la data della relazione
- Assenza di aspetti non risolti

### Lo svolgimento dell'incarico - Documentazione dell'incarico

**Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per:**

**Completamento tempestivo della raccolta della documentazione degli incarichi nella versione definitiva**



**Limite temporale normalmente non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione**

**Preservare la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione**



**Stabilire da chi sia stata prodotta, modificata o riesaminata la documentazione**

**Impedire modifiche non autorizzate (tracciatura modifiche)**

**Password, back-up, archiviazione**

**Possibilità di scansione elettronica della documentazione**

**Conservazione della documentazione dell'incarico per un periodo sufficiente**



**10 anni per gli incarichi D.Lgs. 39/10**

**Consentire il recupero della documentazione**

**Mantenere evidenza di eventuali modifiche**

**Consentire l'accesso a soggetti esterni**

### Monitoraggio e documentazione del sistema di controllo della qualità

#### ISQC1 Italia - Parr. 48-59, A64-A75

**Monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità, incluse le ispezioni**



**Tempistica del monitoraggio e cicli d'ispezione**



**Valutare, comunicare e porre rimedio alle carenze identificate**



**Reclami e segnalazioni**

**Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per:**

- Documentare in modo appropriato l'operatività di ciascun elemento del sistema di controllo della qualità
- Conservare la documentazione per un periodo di tempo sufficiente per permettere a coloro che svolgono il monitoraggio di valutare la conformità al sistema di controllo della qualità

**Il controllo di qualità "esterno" non è sostitutivo del monitoraggio "interno"**

Considerata la tipicità della figura del Collegio Sindacale e del principio di collegialità, l'applicazione pratica dell'ISQC1 Italia e dell'ISA Italia n. 220 potrebbe presentare alcune particolarità, ad esempio:

Definizione delle procedure di revisione da svolgere individualmente e di quelle da svolgere collegialmente



Riesame del lavoro effettuato in sede collegiale o in maniera "circolare" tra i componenti del Collegio



Consultazione



Riesame della qualità dell'incarico



Attenzione al coinvolgimento di dipendenti/ausiliari: assumono il ruolo di "personale professionale"

Sono attività che NON possono essere svolte in seno al Collegio in quanto richiedono il coinvolgimento di altri soggetti

**Un'altra particolarità potrebbe essere costituita dalle modalità di conservazione e archivio delle carte di lavoro. Ad esempio, nelle "Linee Guida" (\*) del CNDCEC si indica che:**

**I documenti e le carte di lavoro devono essere accessibili ai componenti del Collegio Sindacale per l'intero periodo dell'incarico, nonché per il successivo periodo di conservazione**



**Il Presidente è, solitamente, responsabile della conservazione degli atti e dei documenti. E' comunque possibile che il Collegio Sindacale si organizzi diversamente. Dopo la cessazione dell'incarico, ad esempio, la conservazione può essere affidata dal Collegio al Presidente o ad un altro componente appositamente delegato o ad un soggetto esterno**

**Nel caso in cui sia dubbia la loro pronta disponibilità o la corretta conservazione, ciascun sindaco può conservare copia delle carte di lavoro, nonché dei documenti di supporto e dei verbali trascritti**

(\*) Linee Guida per l'organizzazione del Collegio Sindacale incaricato della revisione legale dei conti - Febbraio 2012 - Documento in aggiornamento

L'applicazione dell'ISQC1 Italia da parte del revisore individuale, Collegio, piccoli e medi studi, piccole società di revisione con riferimento a:



**Consultazione**



**Riesame della qualità dell'incarico**



**Monitoraggio**



**Reclami e segnalazioni**



**Archiviazione e conservazione della documentazione**

**Può essere lasciata alle decisioni del singolo revisore, collegio, piccoli e medi studi, piccole società di revisione**

**oppure**

**Potrebbe essere oggetto di attivazione nell'ambito degli Ordini locali**

**Entrambe le soluzioni presentano aspetti concettuali e pratici di non facile soluzione: identificazione delle risorse e relativo "funding", documentazione, responsabilità assunte, ecc.**



# Grazie

**Giuseppe Pancrazi**  
Partner, KPMG S.p.A.

T: 348 3062907

E: [gpancrazi@kpmg.it](mailto:gpancrazi@kpmg.it)

**Maurizio Cicioni**  
Senior Manager, KPMG S.p.A.

T: 348 3062909

[mcicioni@kpmg.it](mailto:mcicioni@kpmg.it)



*cutting through complexity*

I contenuti del presente documento sono di proprietà riservata di KPMG S.p.A..

Tali contenuti potranno essere utilizzati ad esclusivo uso personale e mai per fini commerciali. In ogni caso, è vietato l'utilizzo di marchi e loghi presenti sul documento senza l'espresso consenso scritto di KPMG S.p.A..

Le opinioni e le interpretazioni espresse nel documento elaborato da KPMG S.p.A. sono il frutto di approfondimenti effettuati dalla stessa, aggiornati al momento della loro data e, in ogni caso, si riferiscono alle disposizioni normative e regolamentari, nonché ai principi emanati da organismi anche di carattere professionale, nella versione cui si fa riferimento nel documento stesso.

Il presente documento affronta questioni di carattere generale e non tratta necessariamente in maniera esaustiva tutti gli argomenti, né costituisce o sostituisce un'assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. L'utilizzatore non è esonerato dal valutare, alla luce del caso concreto e di eventuali diverse interpretazioni, se e come utilizzare e applicare i contenuti del presente documento. KPMG S.p.A. non garantisce la completezza, l'aggiornamento, l'adeguatezza del documento al raggiungimento di particolari scopi o risultati, né l'assenza di errori, inesattezze, imprecisioni dei contenuti, restando onere dell'utilizzatore verificare, al momento dell'effettivo utilizzo, i contenuti stessi alla luce delle vigenti disposizioni normative e regolamentari, nonché dei principi emanati da organismi anche di carattere professionale, interpretazioni dottrinali o giurisprudenziali.

I contenuti del documento non possono essere utilizzati in maniera difforme da quella prevista. Si declina ogni e qualsiasi responsabilità rispetto a un loro utilizzo improprio, così come per eventuali errori, inesattezze ed omissioni e per eventuali danni da ciò derivanti.

© 2015 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.