

**PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUGLI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE
LIMITATA (ISRE) n. 2400 (Revised)**

**INCARICHI PER LA REVISIONE CONTABILE LIMITATA DELL'INFORMATIVA
FINANZIARIA STORICA**

(In vigore per le revisioni contabili limitate dei bilanci relativi ai periodi amministrativi chiusi il 31
dicembre 2013 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata	1-4
L'incarico di revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica	5-8
Autorevolezza del presente principio	9-12
Data di entrata in vigore	13
Obiettivi	14-15
Definizioni	16-17
Regole	
Svolgimento di un incarico di revisione contabile limitata in conformità al presente principio	18-20
Principi etici	21
Scetticismo professionale e giudizio professionale	22-23
Controllo della qualità a livello dell'incarico	24-28
Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di revisione limitata	29-41
Comunicazioni con la direzione ed i responsabili delle attività di governance	42
Svolgimento dell'incarico	43-57
Eventi successivi	58-60
Attestazioni scritte	61-65
Valutazione delle evidenze acquisite nel corso delle procedure svolte	66-68
Giungere alla conclusione sul bilancio	69-85
La relazione del professionista	86-92
Documentazione	93-96
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata	A1-A5
L'incarico di revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica	A6-A7
Obiettivi	A8-A10
Definizioni	A11-A13
Svolgimento di un incarico di revisione contabile limitata in conformità al presente principio	A14

Principi etici	A15-A16
Scetticismo professionale e giudizio professionale	A17-A25
Controllo della qualità a livello dell'incarico	A26-A33
Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di revisione contabile limitata	A34-A62
Comunicazioni con la direzione ed i responsabili delle attività di governance	A63–A69
Svolgimento dell'incarico	A70-A99
Attestazioni scritte	A100-A102
Valutazione delle evidenze acquisite nel corso delle procedure svolte	A103-A105
Giungere alla conclusione sul bilancio	A106-A117
La relazione del professionista	A118-A144
Documentazione	A145
Appendice 1: Esempio di lettera d'incarico per un incarico di revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica	
Appendice 2: Esempi di relazioni di revisione contabile limitata	

Il principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica*, deve essere letto congiuntamente alla *Prefazione alle pronunce internazionali in tema di controllo della qualità, revisione contabile completa, revisione contabile limitata, altri incarichi di assurance e servizi connessi*.

Il presente Principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica*, dell'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall'International Federation of Accountants (IFAC) nel dicembre 2016. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) con la collaborazione di Assirevi a febbraio 2018 e riprodotto con il permesso di IFAC. Il processo di traduzione del presente Principio è stato approvato da IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Il testo approvato del presente Principio è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese di International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (Revised) – Engagements to review historical financial statements © 2016 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana di Principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica* © 2018 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale: International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (Revised) – Engagements to review historical financial statements ISBN: 978-1-60815-318-3

È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, o per fare usi similari dello stesso. A tal fine è possibile contattare: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata

1. Il presente principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (nel seguito, anche “presente principio”) tratta: (Rif.: Par. A1)
 - a) le responsabilità del professionista incaricato di svolgere un incarico di revisione contabile limitata (nel seguito, anche “revisione limitata”) dell’informativa finanziaria storica, laddove il professionista non sia il revisore del bilancio dell’impresa;
 - b) la forma e il contenuto della relazione del professionista sull’informativa finanziaria storica.
2. Il presente principio non tratta la revisione limitata del bilancio o del bilancio intermedio di un’impresa, svolta da un professionista che sia già il revisore indipendente del bilancio dell’impresa. (Rif.: Par. A2)
3. Il presente principio si applica, adattandolo secondo quanto necessario, alle revisioni limitate di altre tipologie di informativa finanziaria storica. Gli incarichi di assurance limitata diversi dalle revisioni limitate sull’informativa finanziaria storica sono svolti in conformità al principio ISAE 3000¹. Nel prosieguo del presente principio, il termine “bilancio” è da intendersi riferito più in generale alla “informativa finanziaria storica”.

Relazione con l’ISQC 1²

4. Il soggetto incaricato è responsabile dei sistemi, delle direttive e delle procedure di controllo della qualità. L’ISQC 1 si applica ai soggetti incaricati costituiti da professionisti contabili per gli incarichi di revisione limitata del bilancio³. Le disposizioni del presente principio che riguardano il controllo della qualità a livello dei singoli incarichi di revisione limitata si basano sul presupposto che il soggetto incaricato sia tenuto a rispettare l’ISQC 1 ovvero regole che siano almeno altrettanto stringenti. (Rif.: Parr. A3-A5)

L’incarico di revisione contabile limitata dell’informativa finanziaria storica

5. La revisione limitata dell’informativa finanziaria storica è un incarico di assurance limitata, come illustrato nel *Quadro sistematico internazionale per gli incarichi di assurance*⁴. (Rif.: Parr. A6-A7)
6. Nella revisione contabile limitata del bilancio, il professionista esprime una conclusione volta ad accrescere il livello di fiducia dei potenziali utilizzatori in merito alla redazione del bilancio di un’impresa in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. La conclusione del professionista è basata su un limitato livello di assurance acquisito dal professionista. La relazione del professionista include una descrizione della natura dell’incarico di revisione limitata per fornire ai lettori della relazione un contesto che consenta di comprenderne la conclusione.

¹ Principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) 3000, *Incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell’informativa finanziaria storica*.

² Principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC 1), *Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi*.

³ ISQC 1, paragrafo 4.

⁴ Quadro sistematico internazionale per gli incarichi di assurance, paragrafi 7 e 11.

7. Il professionista svolge principalmente indagini e procedure di analisi comparativa per acquisire evidenze sufficienti e appropriate su cui basare la conclusione sul bilancio nel suo complesso, espressa in conformità alle regole del presente principio.
8. Qualora sia pervenuto all'attenzione del professionista un elemento che gli faccia ritenere che il bilancio possa essere significativamente errato, egli definisce e svolge le procedure aggiuntive considerate necessarie nelle circostanze, per essere in grado di esprimere una conclusione sul bilancio in conformità al presente principio.

Autorevolezza del presente principio

9. Il presente principio indica gli obiettivi del professionista nell'applicazione di tale principio e fornisce il contesto in cui sono stabilite le regole in esso contenute. Gli obiettivi sono concepiti come supporto al professionista per comprendere quali azioni compiere in un incarico di revisione limitata.
10. Il presente principio contiene regole, espone utilizzando il verbo "deve", che sono definite per consentire al professionista di conseguire gli obiettivi indicati.
11. Il presente principio contiene inoltre una parte introduttiva, le definizioni, nonché le linee guida e altro materiale esplicativo, che forniscono il contesto di riferimento per una sua corretta comprensione.
12. La sezione "Linee guida e altro materiale esplicativo" fornisce ulteriori spiegazioni delle regole e indicazioni per metterle in atto. Anche se tali linee guida non costituiscono di per sé delle regole, esse sono rilevanti ai fini della corretta applicazione delle stesse. Le linee guida e l'altro materiale esplicativo possono contenere anche informazioni di supporto agli aspetti trattati dal presente principio, che aiutano nell'applicazione delle regole.

Data di entrata in vigore

13. Il presente principio entra in vigore per le revisioni limitate dei bilanci relativi ai periodi amministrativi chiusi il 31 dicembre 2013 o successivamente.

Obiettivi

14. Gli obiettivi del professionista in un incarico di revisione limitata svolto secondo il presente principio sono:
 - a) acquisire una assurance limitata, principalmente svolgendo indagini e procedure di analisi comparativa, in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, consentendo così al professionista di esprimere una conclusione sul fatto se siano pervenuti alla sua attenzione elementi che lo inducano a ritenere che il bilancio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - b) emettere una relazione sul bilancio nel suo complesso e comunicare, come previsto dal presente principio.
15. In tutti i casi in cui non sia possibile acquisire una assurance limitata e non sia sufficiente nelle circostanze una conclusione con rilievi nella relazione, il presente principio richiede che il professionista, nella relazione stessa, dichiari l'impossibilità di esprimere una conclusione, ovvero, ove appropriato, receda dall'incarico, qualora il recesso sia consentito da leggi o da regolamenti applicabili. (Rif.: Parr. A8–A10, A115–A116)

Definizioni

16. Il Glossario⁵ contenuto nell'Handbook (il Glossario) include i termini definiti nel presente principio e le descrizioni di altri termini utilizzati in tale principio, per agevolare un'interpretazione e applicazione uniformi. Per esempio, i termini "direzione" e "responsabili delle attività di governance" utilizzati in tutto il principio sono definiti nel Glossario. (Rif.: Parr. A11–A12)
17. Ai fini del presente principio, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
- a) *Procedure di analisi comparativa* - Valutazioni delle informazioni finanziarie mediante analisi di relazioni plausibili tra dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.
 - b) *Rischio dell'incarico* - Il rischio che il professionista esprima una conclusione non appropriata nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato.
 - c) *Bilancio redatto per scopi di carattere generale* - Bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale.
 - d) *Quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale* - Un quadro normativo sull'informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.
 - e) *Indagine* - L'indagine consiste nella ricerca di informazioni presso le persone che sono in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno sia all'esterno dell'impresa.
 - f) *Assurance limitata* - Il livello di assurance acquisito, come base per esprimere una conclusione in conformità al presente principio, laddove il rischio dell'incarico sia ridotto ad un livello accettabile nelle circostanze dell'incarico stesso, ma sia maggiore rispetto a quello di un incarico di assurance ragionevole. La combinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di raccolta delle evidenze è almeno sufficiente affinché il professionista acquisisca un livello adeguato di assurance. Il livello di assurance acquisito dal professionista è adeguato se è probabile che accresca la fiducia dei potenziali utilizzatori nel bilancio. (Rif.: Par. A13)
 - g) *Professionista* - Un professionista contabile che esercita la libera professione. Il termine include il responsabile dell'incarico o altri membri del team dell'incarico ovvero, se applicabile, il soggetto incaricato. Laddove il presente principio indichi esplicitamente che una regola o una responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell'incarico, si utilizza il termine "responsabile dell'incarico" in luogo di quello di "professionista". Le espressioni "responsabile dell'incarico" e "soggetto incaricato" vanno intese, ove pertinente, con riferimento alle figure equivalenti nell'ambito del settore pubblico.

⁵ Glossario relativo ai principi internazionali emanati dallo IAASB nell'*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*, (l'Handbook), pubblicato da IFAC.

- h) *Giudizio professionale* - L'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di assurance, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione limitata.
- i) *Principi etici applicabili* - Principi etici cui è soggetto il team dell'incarico quando svolge incarichi di revisione limitata. Tali principi comprendono solitamente le Parti A e B del *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountant (Codice IESBA), nonché le disposizioni nazionali che prevedono regole più restrittive.
- j) *Bilancio redatto per scopi specifici* - Bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici.
- k) *Quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici* - Un quadro normativo sull'informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze di informazioni finanziarie di specifici utilizzatori. Esso può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.

Regole

Svolgimento di un incarico di revisione contabile limitata in conformità al presente principio

- 18. Per comprendere quali siano gli obiettivi del presente principio e applicarne correttamente le regole, il professionista deve comprendere il testo del principio stesso nella sua interezza, inclusa la sezione "Linee guida e altro materiale esplicativo". (Rif.: Par. A14)

Conformità alle regole pertinenti

- 19. Il professionista deve conformarsi a ciascuna regola del presente principio, a meno che una regola non sia pertinente all'incarico di revisione limitata. Una regola è pertinente all'incarico di revisione limitata quando sussistono le circostanze in essa contemplate.
- 20. Il professionista non deve attestare, nella sua relazione, la conformità al presente principio se non si è attenuto a tutte le regole in esso contenute pertinenti all'incarico di revisione limitata.

Principi etici

- 21. Il professionista deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza. (Rif.: Parr. A15-A16)

Scetticismo professionale e giudizio professionale

- 22. Il professionista deve pianificare e svolgere l'incarico con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato. (Rif.: Parr. A17-A20)
- 23. Il professionista deve esercitare il proprio giudizio professionale nello svolgimento dell'incarico di revisione contabile limitata. (Rif.: Parr. A21-A25)

Controllo della qualità a livello dell'incarico

24. Il responsabile dell'incarico deve possedere le capacità e le tecniche di assurance, nonché competenza in merito alla predisposizione dell'informativa finanziaria, appropriate alle circostanze dell'incarico. (Rif.: Par. A26)
25. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità per: (Rif.: Parr. A27–A30)
- a) la qualità complessiva di ciascun incarico di revisione limitata che gli venga assegnato;
 - b) la direzione, la supervisione, la pianificazione e lo svolgimento dell'incarico di revisione limitata in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; (Rif.: Par. A31)
 - c) l'appropriatezza alle circostanze della relazione del professionista;
 - d) lo svolgimento dell'incarico in conformità alle direttive per il controllo della qualità del soggetto incaricato incluso:
 - i. assicurarsi che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione e il mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi, e che le conclusioni raggiunte siano appropriate, incluso considerare se vi siano informazioni che possano indurre il responsabile dell'incarico a concludere che la direzione manchi di integrità; (Rif.: Parr. A32–A33)
 - ii. assicurarsi che il team dell'incarico possieda complessivamente le competenze e le capacità appropriate, incluse le capacità e le tecniche di assurance, nonché la competenza in merito alla predisposizione dell'informativa finanziaria, per:
 - a. svolgere l'incarico di revisione limitata in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
 - b. consentire l'emissione di una relazione appropriata alle circostanze;
 - iii. assumersi la responsabilità di conservare appropriata documentazione relativa all'incarico.

Considerazioni rilevanti dopo l'accettazione dell'incarico

26. Qualora il responsabile dell'incarico acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, avrebbero indotto il soggetto incaricato a rifiutare l'incarico, il responsabile dell'incarico deve darne immediata comunicazione al soggetto incaricato, in modo che quest'ultimo e il responsabile dell'incarico medesimo possano intraprendere le azioni necessarie.

Conformità ai principi etici applicabili

27. Nel corso dell'incarico, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team. Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza, tramite il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato o in altro modo, di aspetti che indicano che membri del team non hanno rispettato i principi etici applicabili, il responsabile dell'incarico, consultandosi con altre persone nell'ambito del soggetto incaricato, deve stabilire le azioni appropriate da intraprendere.

Monitoraggio

28. Un sistema di controllo della qualità efficace include un processo di monitoraggio configurato per conseguire una assurance ragionevole che le direttive e le procedure del soggetto incaricato relative a tale sistema siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. Il responsabile dell'incarico deve tener conto dei risultati del processo di monitoraggio del soggetto incaricato riportati nelle informazioni più recenti divulgate dal soggetto incaricato stesso e, se applicabile, da altri soggetti appartenenti alla rete, e se le carenze evidenziate in tali informazioni possano influire sull'incarico di revisione limitata.

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di revisione limitata

Fattori che influiscono sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di revisione limitata

29. Tranne laddove sia prescritto da leggi o regolamenti, il professionista non deve accettare un incarico di revisione limitata se: (Rif.: Parr. A34–A35)
- a) non ha la convinzione:
 - i) che l'incarico abbia uno scopo ragionevole; ovvero (Rif.: Par. A36)
 - ii) che un incarico di revisione limitata sia appropriato alle circostanze; (Rif.: Par. A37)
 - b) ha ragione di ritenere che i principi etici applicabili, inclusi quelli di indipendenza, non saranno rispettati;
 - c) la sua comprensione preliminare delle circostanze dell'incarico indica che probabilmente le informazioni necessarie per svolgere l'incarico di revisione limitata non saranno disponibili o attendibili; (Rif.: Par. A38)
 - d) ha motivo di dubitare dell'integrità della direzione al punto che è probabile che essa influisca sul corretto svolgimento della revisione limitata; ovvero (Rif.: Par. 37 b)
 - e) la direzione o i responsabili delle attività di governance impongono una limitazione allo svolgimento di procedure nei termini dell'incarico di revisione limitata proposto, tale da fargli ritenere che la limitazione comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione sul bilancio.

Condizioni indispensabili per l'accettazione di un incarico di revisione limitata

30. Prima di accettare un incarico di revisione limitata, il professionista deve: (Rif.: Par. A39)
- a) stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato nella redazione del bilancio sia accettabile, incluso, nel caso di un bilancio redatto per scopi specifici, acquisire una comprensione dello scopo per cui il bilancio è redatto nonché dei potenziali utilizzatori; (Rif.: Parr. A40–A46)
 - b) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende le proprie responsabilità: (Rif.: Parr. A47–A50)
 - i) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, 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;

ii) di fornire al professionista:

- a. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
- b. ulteriori informazioni che il professionista possa richiedere alla direzione ai fini della revisione limitata;
- c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il professionista ritenga necessario acquisire evidenze.

31. Se il professionista non è convinto di uno qualunque degli aspetti sopra elencati quali condizioni indispensabili per l'accettazione dell'incarico di revisione limitata, deve discutere la questione con la direzione o con i responsabili delle attività di governance. Qualora non sia possibile apportare le modifiche necessarie per convincere il professionista in merito a tali aspetti, egli non deve accettare l'incarico proposto, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti. Tuttavia, un incarico svolto in tali circostanze non è conforme al presente principio. Di conseguenza, il professionista non deve includere nella propria relazione nessun riferimento al fatto che la revisione limitata è stata svolta in conformità al presente principio.

32. Qualora, dopo l'accettazione dell'incarico, si scopra che il professionista non è convinto di una qualsiasi delle condizioni indispensabili indicate sopra, egli deve discutere la questione con la direzione o con i responsabili delle attività di governance, e deve stabilire:

a) se la questione possa essere risolta;

b) se sia appropriato proseguire l'incarico;

c) se comunicare la questione nella propria relazione e, in caso affermativo, con quali modalità.

Ulteriori considerazioni per i casi in cui la formulazione della relazione del professionista sia prescritta da leggi o regolamenti

33. La relazione emessa dal professionista per l'incarico di revisione limitata deve fare riferimento al presente principio soltanto qualora la relazione sia conforme alle regole di cui al paragrafo 86.

34. In alcuni casi, quando la revisione limitata viene svolta ai sensi di leggi o regolamenti applicabili, le leggi o i regolamenti relativi possono prescrivere lo schema o la formulazione della relazione del professionista in una forma o con una terminologia che differisce in modo significativo dalle regole del presente principio. In tali circostanze, il professionista deve valutare se gli utilizzatori possano fraintendere il livello di assurance ottenuto dalla revisione limitata del bilancio e, in caso affermativo, se una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione del professionista possa attenuare il possibile fraintendimento. (Rif.: Parr. A51, A142)

35. Qualora il professionista concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della propria relazione non possa attenuare il possibile fraintendimento, egli non deve accettare l'incarico di revisione limitata, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti. Un incarico di revisione limitata svolto in conformità a tali leggi o regolamenti non è conforme al presente principio. Di conseguenza, il professionista non deve includere nella propria relazione nessun riferimento al

fatto che la revisione limitata è stata svolta in conformità al presente principio. (Rif.: Parr. A51, A142)

Accordi relativi ai termini dell'incarico

36. Il professionista, prima di svolgere l'incarico, deve concordarne i termini con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di governance, come appropriato.
37. I termini concordati dell'incarico devono essere formalizzati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto e devono includere: (Rif.: Parr. A52–A54, A56)
 - a) l'utilizzo e la distribuzione previsti del bilancio, ed eventuali limitazioni all'utilizzo o alla distribuzione, ove applicabili;
 - b) l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - c) l'obiettivo e la portata dell'incarico di revisione limitata;
 - d) le responsabilità del professionista;
 - e) le responsabilità della direzione, incluse quelle di cui al paragrafo 30 b); (Rif.: Parr. A47–A50, A55)
 - f) una dichiarazione sul fatto che l'incarico non è una revisione contabile completa, e che il professionista non esprimerà un giudizio di revisione sul bilancio;
 - g) il riferimento alla diversa forma e al contenuto previsti per la relazione da emettere a cura del professionista in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto.

Incarichi ricorrenti

38. Con riferimento agli incarichi di revisione limitata ricorrenti, il professionista deve valutare se le circostanze, inclusi i cambiamenti nelle considerazioni sull'accettazione dell'incarico, richiedono che i termini dell'incarico siano modificati e se vi sia la necessità di ricordare alla direzione o ai responsabili delle attività di governance, come appropriato, i termini vigenti dell'incarico. (Rif.: Par. A57)

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione limitata

39. Il professionista non deve acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico laddove non esista una motivazione ragionevole per farlo. (Rif.: Parr. A58–A60)
40. Qualora, prima di completare l'incarico di revisione limitata, venga richiesto al professionista di modificarlo in un incarico che non fornisce nessuna assurance, egli deve stabilire se vi sia una motivazione ragionevole per farlo. (Rif.: Par. A61–A62)
41. Se i termini dell'incarico vengono cambiati nel corso del suo svolgimento, il professionista e la direzione o i responsabili delle attività di governance, come appropriato, devono concordare i nuovi termini dell'incarico e formalizzarli in una lettera d'incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto.

Comunicazioni con la direzione e i responsabili delle attività di governance

42. Nel corso dell'incarico di revisione limitata, il professionista deve comunicare tempestivamente alla direzione o ai responsabili delle attività di governance, come appropriato, tutti gli aspetti riguardanti detto incarico che, a suo giudizio, sono sufficientemente importanti da meritare di

essere portati all'attenzione della direzione o dei responsabili delle attività di governance, come appropriato. (Rif.: Par. A63–A69)

Svolgimento dell'incarico

Significatività nella revisione limitata del bilancio

43. Il professionista deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso, e applicarla nel definire le procedure e nel valutare i risultati da esse ottenuti. (Rif.: Parr. A70–A73)
44. Il professionista deve modificare la significatività per il bilancio nel suo complesso nel caso in cui, nel corso della revisione limitata, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso. (Rif.: Par. A74)

La comprensione del professionista

45. Il professionista deve acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, al fine di identificare le aree del bilancio nelle quali è probabile che si verifichino errori significativi e conseguentemente fornire una base per definire le procedure con cui affrontare tali aree. (Rif.: Parr. A75–A77)
46. La comprensione del professionista deve includere quanto segue: (Rif.: Parr. A78, A87, A89)
 - a) il settore di attività, la regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - b) la natura dell'impresa, che include:
 - i) le attività operative;
 - ii) l'assetto proprietario e la struttura di governance;
 - iii) le tipologie degli investimenti in essere e di quelli pianificati per il futuro;
 - iv) il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata;
 - v) gli obiettivi e le strategie dell'impresa;
 - c) i sistemi e le registrazioni contabili dell'impresa;
 - d) la scelta e applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa.

Definizione e svolgimento delle procedure

47. Nell'acquisire evidenze sufficienti e appropriate come base per la conclusione sul bilancio nel suo complesso, il professionista deve definire e svolgere indagini e procedure di analisi comparativa: (Rif.: Parr. A79–A83, A87, A89)
 - a) per affrontare tutte le voci significative del bilancio, inclusa l'informativa;
 - b) per concentrarsi sulle aree del bilancio nelle quali è probabile che si verifichino errori significativi.
48. Le indagini svolte dal professionista presso la direzione o altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, devono includere i seguenti aspetti: (Rif.: Parr. A84–A87)

- a) in che modo la direzione effettua le stime contabili significative richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - b) l'identificazione delle parti correlate e delle operazioni con parti correlate, inclusa la finalità di tali operazioni;
 - c) se vi siano operazioni, eventi o aspetti significativi, inusuali o complessi, che hanno influito o possono influire sul bilancio dell'impresa, inclusi:
 - i. cambiamenti significativi nelle attività dell'impresa, incluse le sue attività operative;
 - ii. modifiche significative nei termini contrattuali che influiscono significativamente sul bilancio dell'impresa, inclusi i termini o le clausole dei contratti di finanziamento e di debito;
 - iii. le scritture contabili significative o altre rettifiche di bilancio;
 - iv. le operazioni significative che hanno avuto luogo o sono state rilevate in prossimità della data di chiusura del periodo amministrativo;
 - v. lo stato di eventuali errori non corretti identificati nel corso di precedenti incarichi;
 - vi. gli effetti o le possibili implicazioni per l'impresa di operazioni o rapporti con parti correlate;
 - d) l'esistenza di casi, effettivi, sospetti o segnalati, di:
 - i. frodi o atti illeciti che coinvolgono l'impresa;
 - ii. non conformità alle disposizioni di leggi e regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio, quali ad esempio le leggi e i regolamenti tributari e previdenziali;
 - e) se la direzione ha identificato e trattato gli eventi verificatisi tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione del professionista che richiedono una rettifica o l'inclusione di un'informativa nello stesso;
 - f) gli elementi per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, effettuata dalla direzione; (Rif.: Par. A88)
 - g) se sussistono eventi o circostanze che sembrano far sorgere dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
 - h) impegni significativi, obbligazioni contrattuali o passività potenziali che hanno influito o possono influire sul bilancio dell'impresa, inclusa l'informativa;
 - i) operazioni significative non monetarie o senza corrispettivo nel periodo amministrativo in esame.
49. Nel definire le procedure di analisi comparativa, il professionista deve considerare se i dati del sistema contabile e delle registrazioni contabili dell'impresa siano adeguati ai fini dello svolgimento delle procedure stesse. (Rif.: Parr. A89–A91)

Parti correlate

50. Nel corso della revisione limitata, il professionista deve prestare attenzione agli accordi o alle informazioni che possono indicare l'esistenza di rapporti od operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del professionista.
51. Qualora, nel corso dello svolgimento della revisione limitata, il professionista identifichi operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, egli deve svolgere indagini presso la direzione in merito:
- a) alla natura di tali operazioni;
 - b) al possibile coinvolgimento di parti correlate;
 - c) alla logica economica sottostante a tali operazioni (o alla sua assenza).

Frode e non conformità a leggi o regolamenti

52. Laddove sussista un indizio che una frode ovvero una non conformità a leggi o regolamenti, effettiva o presunta, si sia verificata nell'impresa, il professionista deve:
- a) comunicare tale aspetto al livello appropriato dei vertici della direzione o ai responsabili delle attività di governance, a seconda delle circostanze;
 - b) richiedere la valutazione da parte della direzione dell'eventuale effetto (o degli eventuali effetti) sul bilancio;
 - c) considerare l'eventuale conseguenza della valutazione da parte della direzione degli effetti della frode o della non conformità a leggi o regolamenti comunicati al professionista sulla conclusione di quest'ultimo sul bilancio e sulla sua relazione;
 - d) stabilire se vi sia la responsabilità di dare informativa dell'esistenza o del sospetto di frode o di atti illeciti ad un soggetto esterno all'impresa. (Rif.: Par. A92)

Continuità aziendale

53. La revisione limitata del bilancio implica la considerazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Nell'apprezzare la valutazione della direzione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il professionista deve coprire lo stesso periodo considerato dalla direzione nell'effettuare la propria valutazione, come richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero da leggi o regolamenti qualora sia specificato un periodo più lungo.
54. Qualora nel corso dello svolgimento della revisione limitata, il professionista venga a conoscenza di eventi o condizioni che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, egli deve: (Rif.: Par. A93)
- a) svolgere indagini presso la direzione sui piani d'azione futuri che influiscono sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e sulla fattibilità di tali piani, nonché in merito al fatto se la direzione ritiene che l'esito di tali piani migliorerà la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;

b) valutare i risultati di tali indagini, per considerare se le risposte della direzione forniscano elementi sufficienti per:

i) continuare a presentare il bilancio sulla base del presupposto della continuità aziendale laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile include l'assunzione che l'impresa continuerà ad operare come un'entità in funzionamento; ovvero

ii) concludere sul fatto se il bilancio sia significativamente errato o sia altrimenti fuorviante, con riferimento alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;

c) considerare le risposte della direzione alla luce delle informazioni pertinenti di cui il professionista sia a conoscenza in seguito al lavoro di revisione limitata.

L'utilizzo del lavoro svolto da altri

55. Nello svolgere la revisione limitata, può essere necessario per il professionista utilizzare il lavoro svolto da altri professionisti, ovvero il lavoro di una persona o di un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o dell'assurance. Se durante lo svolgimento della revisione limitata il professionista utilizza il lavoro svolto da un altro professionista o da un esperto, egli deve prendere le misure appropriate per convincersi che il lavoro svolto sia adeguato per le sue finalità. (Rif.: Par. A80)

La riconciliazione del bilancio con le registrazioni contabili sottostanti

56. Il professionista deve acquisire evidenze che il bilancio corrisponde o si riconcilia con le sottostanti registrazioni contabili dell'impresa. (Rif.: Par. A94)

Procedure aggiuntive nel caso in cui il professionista venga a conoscenza del fatto che il bilancio possa essere significativamente errato

57. Qualora siano pervenuti all'attenzione del professionista uno o più elementi che gli facciano ritenere che il bilancio possa essere significativamente errato, egli deve definire e svolgere procedure aggiuntive sufficienti per poter: (Rif.: Par. A95–A99)

- a) concludere che non è probabile che tali elementi rendano il bilancio nel suo complesso significativamente errato; ovvero
- b) stabilire che tali elementi rendono il bilancio nel suo complesso significativamente errato.

Eventi successivi

58. Se il professionista viene a conoscenza di eventi verificatisi tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione del professionista che richiedono rettifiche o informativa nel bilancio, egli deve chiedere alla direzione di correggere tali errori.

59. Il professionista non è obbligato a svolgere procedure concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione. Tuttavia, se, successivamente alla data della propria relazione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il professionista viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli deve:

- a) discutere l'aspetto con la direzione o con i responsabili delle attività di governance, come appropriato;

- b) stabilire se il bilancio necessita di modifiche; e
 - c) in tal caso, svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.
60. Se la direzione non modifica il bilancio in circostanze in cui il professionista ritiene che lo stesso debba essere modificato, e la relazione del professionista è già stata consegnata all'impresa, il professionista deve notificare alla direzione e ai responsabili delle attività di governance di non sottoporre il bilancio ai responsabili della sua approvazione prima che le necessarie modifiche siano state apportate. Se, ciononostante, il bilancio viene successivamente approvato senza le necessarie modifiche, il professionista deve intraprendere le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla sua relazione.

Attestazioni scritte

61. Il professionista deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che essa ha adempiuto alle proprie responsabilità descritte nei termini concordati dell'incarico. L'attestazione scritta deve riportare che: (Rif.: Par. A100–A102)
- a) la direzione ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione, e ha fornito al professionista tutte le informazioni pertinenti e l'accesso alle informazioni come concordato nei termini dell'incarico;
 - b) tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio.
- Laddove leggi o regolamenti richiedano che la direzione rilasci dichiarazioni pubbliche scritte in merito alle proprie responsabilità, ed il professionista stabilisca che tali dichiarazioni forniscono alcune o tutte le attestazioni di cui ai sottoparagrafi a) - b), non è necessario che gli aspetti oggetto di tali dichiarazioni siano inclusi anche nell'attestazione scritta.
62. Il professionista deve anche richiedere alla direzione attestazioni scritte sul fatto che essa ha comunicato al professionista: (Rif.: Par. A101)
- a) l'identità delle parti correlate dell'impresa e tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui la direzione sia a conoscenza;
 - b) i fatti significativi riguardanti eventuali frodi o sospette frodi, note alla direzione che possono aver coinvolto l'impresa;
 - c) i casi conosciuti di non conformità, effettive o possibili, a leggi e regolamenti i cui effetti influiscono sul bilancio dell'impresa;
 - d) tutte le informazioni pertinenti per l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale nel bilancio;
 - e) che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento del bilancio e per i quali il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richiede rettifiche o informativa nel bilancio, abbiano dato luogo a rettifiche ovvero sono stati oggetto di informativa;
 - f) Impegni significativi, obbligazioni contrattuali o passività potenziali che hanno influito o possono influire sul bilancio dell'impresa, inclusa l'informativa;

- g) operazioni significative non monetarie o senza corrispettivo intraprese dall'impresa nel periodo amministrativo in esame.
63. Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il professionista deve: (Rif.: Par. A100)
- a) discutere la questione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
 - b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e delle evidenze in generale;
 - c) intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sulla conclusione contenuta nella relazione del professionista in conformità al presente principio.
64. Il professionista deve dichiarare l'impossibilità di esprimere una conclusione sul bilancio, ovvero recedere dall'incarico qualora ciò sia consentito da leggi o regolamenti applicabili, come appropriato, qualora:
- a) egli concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte; ovvero
 - b) la direzione non fornisca le attestazioni scritte previste dal paragrafo 61.

Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento

65. La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione del professionista. Le attestazioni scritte devono riguardare tutti i bilanci e il periodo amministrativo o i periodi amministrativi cui si riferisce la relazione del professionista.

Valutazione delle evidenze acquisite dalle procedure svolte

66. Il professionista deve valutare se, dalle procedure svolte, siano state acquisite evidenze sufficienti e appropriate e, in caso negativo, egli deve svolgere altre procedure che giudica necessarie nelle circostanze per consentirgli di giungere a una conclusione sul bilancio. (Rif.: Par. A103)
67. Se il professionista non è in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per giungere a una conclusione, egli deve discutere con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance gli effetti che tali limitazioni hanno sullo svolgimento delle procedure di revisione limitata. (Rif.: Parr. A104–A105)

Valutazione dell'effetto sulla relazione del professionista

68. Il professionista deve valutare le evidenze acquisite dalle procedure svolte per stabilirne l'effetto sulla propria relazione. (Rif.: Par. A103)

Giungere alla conclusione sul bilancio

Valutazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in riferimento al bilancio

69. Nel giungere alla conclusione sul bilancio, il professionista deve:

- a) valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente; (Rif.: Par. A106–A107)
- b) considerare se, nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e dei risultati delle procedure svolte:
 - i. la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata;
 - ii. il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati;
 - iii. i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;
 - iv. le stime contabili effettuate dalla direzione appaiano ragionevoli;
 - v. le informazioni presentate in bilancio appaiano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili;
 - vi. il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere gli effetti delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni confluite in bilancio; (Rif.: Par. A108–A110)

70. Il professionista deve considerare l'impatto:

- a) degli errori non corretti identificati nel corso della revisione limitata, e in quella dell'anno precedente, sul bilancio nel suo complesso;
- b) degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione. (Rif.: Par. A111–A112)

71. Se il bilancio è redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la considerazione del professionista deve includere anche: (Rif.: Par. A109)

- a) la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio in conformità al quadro normativo applicabile;
- b) se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, come appropriato, nel contesto del bilancio nel suo complesso.

Forma della conclusione

72. La conclusione del professionista sul bilancio, sia essa senza modifica o con modifica, deve essere espressa nella forma appropriata al contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato nella redazione del bilancio.

Conclusione senza modifica

73. Il professionista deve esprimere una conclusione senza modifica nella propria relazione sul bilancio nel suo complesso qualora abbia acquisito un'assurance limitata che gli consenta di concludere che non sono pervenuti alla sua attenzione elementi che gli facciano ritenere che il bilancio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

74. Quando il professionista esprime una conclusione senza modifica, a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, egli deve utilizzare una delle seguenti espressioni, come appropriato: (Rif.: Parr. A113–A114)
- a) “Sulla base della revisione contabile limitata, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi (ovvero non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta), ... in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile,” (per i bilanci redatti utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione); ovvero
 - b) “Sulla base della revisione contabile limitata, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile,” (per i bilanci redatti utilizzando un quadro normativo basato sulla conformità).

Conclusione con modifica

75. Il professionista deve esprimere una conclusione con modifica nella propria relazione sul bilancio nel suo complesso laddove:
- a) stabilisca che, sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, il bilancio sia significativamente errato; ovvero
 - b) non sia in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate su una o più voci nel bilancio che siano significative per il bilancio nel suo complesso.
76. Quando il professionista esprime una conclusione con modifica sul bilancio, egli deve:
- a) intitolare il paragrafo della relazione contenente la conclusione “Conclusione con rilievi”, “Conclusione negativa” o “Dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione”, come appropriato;
 - b) fornire una descrizione dell’aspetto che ha dato origine alla modifica, con un titolo appropriato (per esempio, “Elementi alla base della conclusione con rilievi”, “Elementi alla base della conclusione negativa” ovvero “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione”, come appropriato), in un paragrafo separato della relazione del professionista (inteso come paragrafo sugli elementi alla base della conclusione) immediatamente prima del paragrafo contenente la conclusione.

Bilancio significativamente errato

77. Se il professionista stabilisce che il bilancio è significativamente errato, egli deve esprimere:
- a) una conclusione con rilievi, qualora concluda che gli effetti dell’aspetto o degli aspetti che hanno dato origine alla modifica sono significativi, ma non pervasivi per il bilancio; ovvero
 - b) una conclusione negativa, quando gli effetti dell’aspetto o degli aspetti che hanno dato origine alla modifica sono significativi e pervasivi per il bilancio.
78. Quando il professionista esprime una conclusione con rilievi sul bilancio a causa di un errore significativo, a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, egli deve utilizzare una delle seguenti espressioni:

- a) “Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della conclusione con rilievi”, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi (ovvero non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta), ... in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile,” (per i bilanci redatti utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione); ovvero
 - b) “Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della conclusione con rilievi”, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile,” (per i bilanci redatti utilizzando un quadro normativo basato sulla conformità).
79. Quando il professionista esprime una conclusione negativa sul bilancio, a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, egli deve utilizzare una delle seguenti espressioni, come appropriato:
- a) “Sulla base della revisione contabile limitata, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della conclusione negativa”, il bilancio non rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi (ovvero non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta), ... in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile,” (per i bilanci redatti utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione); ovvero
 - b) “Sulla base della revisione contabile limitata, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della conclusione negativa”, il bilancio non è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile,” (per i bilanci redatti utilizzando un quadro normativo basato sulla conformità).
80. Nel paragrafo sugli elementi alla base della conclusione, in relazione agli errori significativi che hanno dato origine ad una conclusione con rilievi o ad una conclusione negativa, il professionista deve:
- a) se l’errore significativo attiene a specifici importi di bilancio (inclusi quelli presenti nell’informativa di bilancio), descrivere e quantificare gli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell’errore, a meno che ciò non sia fattibile, nel qual caso il professionista deve dichiararlo;
 - b) se l’errore significativo attiene alle informazioni di natura descrittiva, spiegare i motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate; ovvero
 - c) se l’errore significativo attiene alla mancata presentazione di informazioni obbligatorie, descrivere la natura delle informazioni omesse. Laddove non sia vietato da leggi o regolamenti, il professionista deve includere le informazioni omesse qualora ciò sia fattibile.

Impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate

81. Se il professionista non è in grado di giungere a una conclusione sul bilancio a causa dell’impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate, egli deve:

- a) esprimere una conclusione con rilievi qualora concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi; ovvero
 - b) dichiarare l'impossibilità di esprimere una conclusione qualora concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.
82. Il professionista deve recedere dall'incarico in presenza delle seguenti condizioni: (Rif.: Parr. A115–A117)
- a) a causa di una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione limitata imposta dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del professionista, egli non è in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per giungere a una conclusione sul bilancio;
 - b) il professionista ha stabilito che i possibili effetti sul bilancio di errori non individuati sono significativi e pervasivi;
 - c) in base alle leggi o ai regolamenti applicabili, è possibile recedere dall'incarico.
83. Quando il professionista esprime una conclusione con rilievi sul bilancio a causa dell'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate, a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, egli deve utilizzare una delle seguenti espressioni, come appropriato:
- a) “Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della conclusione con rilievi”, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi (ovvero non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta), ... in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile,” (per i bilanci redatti utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione); ovvero
 - b) “Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della conclusione con rilievi”, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile,” (per i bilanci redatti utilizzando un quadro normativo basato sulla conformità).
84. Quando il professionista dichiara l'impossibilità di esprimere una conclusione sul bilancio, egli deve dichiarare nel paragrafo contenente la conclusione che:
- a) a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione”, egli non è in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per giungere a una conclusione sul bilancio;
 - b) pertanto il professionista non esprime una conclusione sul bilancio.
85. Nel paragrafo sugli elementi alla base della conclusione, nel caso di conclusione con rilievi per impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate o nel caso in cui il professionista dichiari l'impossibilità di esprimere una conclusione, egli deve includere la ragione (o le ragioni) dell'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate.

La relazione del professionista

86. La relazione del professionista emessa per l'incarico di revisione limitata deve essere in forma scritta e contenere i seguenti elementi: (Rif.: Parr. A118–A121, A142, A144)
- a) un titolo, che deve indicare chiaramente che essa costituisce la relazione di un professionista indipendente per un incarico di revisione contabile limitata;
 - b) il destinatario o i destinatari, secondo quanto richiesto dalle circostanze dell'incarico;
 - c) un paragrafo introduttivo che:
 - i. identifichi il bilancio sottoposto a revisione contabile limitata, inclusa l'indicazione dell'intestazione di ciascun prospetto contenuto nel bilancio e della data e del periodo di riferimento di ciascun prospetto;
 - ii. faccia riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative;
 - iii. dichiari che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile limitata;
 - d) una descrizione della responsabilità della direzione per la redazione del bilancio, illustrando che la direzione è inoltre responsabile: (Rif.: Parr. A122–A125)
 - i. per la sua redazione in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;
 - ii. 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 frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
 - e) qualora si tratti di un bilancio redatto per scopi specifici:
 - i. una descrizione dello scopo per il quale il bilancio è redatto e, ove necessario, i potenziali utilizzatori, ovvero un riferimento ad una nota del bilancio redatto per scopi specifici che contenga tali informazioni;
 - ii. qualora nel redigere tale bilancio la direzione abbia la possibilità di scegliere tra diversi quadri normativi sull'informazione finanziaria, un riferimento, nell'ambito dell'illustrazione delle responsabilità della direzione per il bilancio, alla sua responsabilità di stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia accettabile nelle circostanze;
 - f) una descrizione della responsabilità del professionista di esprimere una conclusione sul bilancio incluso un riferimento al presente principio e, ove pertinente, alle leggi o ai regolamenti applicabili; (Rif.: Parr. A126–127, A143)
 - g) una descrizione della revisione limitata del bilancio e delle sue limitazioni, nonché le seguenti dichiarazioni: (Rif.: Par. A128)
 - i. un incarico di revisione limitata svolto in conformità al presente principio è un incarico di assurance limitata;
 - ii. il professionista svolge procedure, che consistono principalmente nell'effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, e procedure di analisi comparativa, e valuta le evidenze acquisite;

- iii. le procedure svolte in una revisione contabile limitata sono sostanzialmente minori rispetto a quelle svolte in una revisione completa conforme ai principi di revisione internazionali (ISA), pertanto il professionista non esprime un giudizio di revisione sul bilancio;
- h) un paragrafo dal titolo “Conclusioni” che contiene:
- i. la conclusione del professionista sul bilancio nel suo complesso in conformità ai paragrafi 72-85, come appropriato;
 - ii. un riferimento al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile utilizzato per redigere il bilancio, inclusa l’identificazione dell’ordinamento giuridico di origine del quadro normativo di riferimento qualora non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards o dall’International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities emessi dall’International Accounting Standards Board, ovvero dagli International Public Sector Accounting Standards emessi dall’International Public Sector Accounting Standards Board; (Rif.: Parr. A129–A130)
- i) quando la conclusione del professionista sul bilancio è una conclusione con modifica:
- i. un paragrafo dal titolo appropriato contenente la conclusione con modifica in conformità ai paragrafi 72 e 75–85, come appropriato;
 - ii. un paragrafo, con un titolo appropriato, che fornisca una descrizione dell’aspetto o degli aspetti che hanno dato origine alla modifica; (Rif.: Par. A131)
- j) un riferimento all’obbligo del professionista previsto dal presente principio di rispettare i principi etici applicabili;
- k) la data della relazione del professionista; (Rif.: Parr. A138–A141)
- l) la firma del professionista; (Rif.: Par. A132)
- m) il luogo nel quale il professionista esercita la propria attività.

Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del professionista

Richiami d’informativa

87. Il professionista può considerare necessario richiamare l’attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un’importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori. In tali casi, il professionista deve includere un richiamo d’informativa nella propria relazione, a condizione che abbia acquisito evidenze sufficienti e appropriate per poter concludere che non è probabile che l’aspetto, così come presentato in bilancio, sia significativamente errato. Tale richiamo d’informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio.
88. La relazione del professionista su un bilancio redatto per scopi specifici deve includere un richiamo d’informativa che avverta gli utilizzatori che il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo con scopi specifici e che, di conseguenza, il bilancio può non essere adatto per un altro scopo. (Rif.: Par. A133–A134)

89. Il professionista deve includere il richiamo d’informativa in un paragrafo dal titolo “Richiamo d’informativa” o altro titolo appropriato, immediatamente dopo il paragrafo contenente la conclusione del professionista sul bilancio.

Paragrafi relativi ad altri aspetti

90. Qualora il professionista consideri necessario comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, in base al suo giudizio professionale, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione limitata, delle responsabilità del professionista o della relazione del professionista, e qualora ciò non sia vietato da leggi o regolamenti, il professionista deve inserire tale comunicazione in un apposito paragrafo della relazione dal titolo “Altri aspetti” o altro titolo appropriato.

Altri obblighi di reportistica

91. Un professionista può essere tenuto ad assolvere ad altri obblighi di reportistica nella sua relazione sul bilancio che si aggiungono alle responsabilità del professionista stabilite dal presente principio per l’emissione della relazione sul bilancio. In questi casi, tali ulteriori obblighi devono essere assolti dal professionista in una sezione separata della sua relazione con il titolo “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” o altro titolo, come appropriato in base ai contenuti della sezione stessa, collocata dopo la sezione intitolata “Relazione sul bilancio”. (Rif.: Parr. A135–A137)

Data della relazione del professionista

92. Il professionista deve apporre sulla propria relazione una data non antecedente alla data in cui egli ha acquisito evidenze sufficienti e appropriate su cui basare la propria conclusione sul bilancio, incluso essersi convinto che: (Rif.: Parr. A138–A141)
- a) siano stati redatti tutti i prospetti che costituiscono il bilancio secondo il quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, incluse le relative note, ove applicabile;
 - b) coloro che ne hanno ufficialmente l’autorità abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio.

Documentazione

93. La predisposizione della documentazione per la revisione limitata fornisce l’evidenza che questa è stata svolta in conformità al presente principio, e alle disposizioni di legge e regolamentari ove applicabili, nonché un’evidenza documentale sufficiente e appropriata degli elementi a supporto della relazione del professionista. Il professionista deve documentare tempestivamente i seguenti aspetti dell’incarico, in modo sufficiente a consentire ad un professionista esperto, che non abbia alcuna cognizione dell’incarico, di comprendere: (Rif.: Par. A145)
- a) la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure svolte per conformarsi al presente principio e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
 - b) i risultati ottenuti dalle procedure, e le conclusioni raggiunte dal professionista sulla base di tali risultati;
 - c) gli aspetti significativi emersi nel corso dell’incarico, le conclusioni raggiunte dal professionista al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

94. Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte secondo quanto previsto nel presente principio, il professionista deve indicare:
- a) chi ha svolto il lavoro e in quale data è stato completato;
 - b) chi ha riesaminato il lavoro svolto ai fini del controllo della qualità dell'incarico nonché la data e l'estensione del riesame.
95. Il professionista deve inoltre documentare le discussioni con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti per quanto pertinenti allo svolgimento dell'esame degli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico, inclusa la natura di tali aspetti.
96. Se, nel corso dell'incarico, il professionista ha identificato informazioni incoerenti rispetto ai risultati ottenuti sugli aspetti significativi che influenzano il bilancio, egli deve documentare in che modo ha trattato tali incoerenze.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (Rif.: Parr. 1-2)

- A1. Nello svolgere una revisione limitata del bilancio, il professionista può essere tenuto a conformarsi a disposizioni di legge o regolamentari, che possono differire dalle regole stabilite nel presente principio. Sebbene in tali circostanze il professionista possa trovare utili alcuni aspetti del presente principio, è sua responsabilità assicurare la conformità a tutti gli obblighi legali, regolamentari o professionali applicabili.

Revisioni contabili limitate delle informazioni finanziarie delle componenti nel contesto della revisione contabile completa del bilancio di un gruppo di imprese

- A2. Il revisore del bilancio di un gruppo di imprese⁶ può richiedere che, per le componenti, vengano svolti incarichi di revisione limitata in conformità al presente principio. Un incarico di revisione limitata svolto in conformità al presente principio può essere accompagnato da una richiesta da parte del revisore del gruppo di svolgere del lavoro o delle procedure aggiuntivi secondo quanto necessario nelle circostanze dell'incarico di revisione contabile del gruppo.

Relazione con l'ISQC 1 (Rif.: Par. 4)

- A3. Il principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC 1) tratta delle responsabilità del soggetto incaricato di istituire e mantenere il proprio sistema di controllo della qualità per gli incarichi di assurance, inclusi gli incarichi di revisione limitata. Tali responsabilità sono volte a stabilire:
- il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato;
 - le relative direttive definite per conseguire l'obiettivo del sistema del controllo della qualità e le procedure del soggetto incaricato per attuare tali direttive e monitorare la conformità ad esse, incluse le direttive e le procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

⁶ ISA 600, *La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*, paragrafo A52.

- le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto incaricato;
 - i principi etici applicabili;
 - l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi;
 - le risorse umane;
 - lo svolgimento dell'incarico;
 - il monitoraggio.
- A4. Secondo l'ISQC 1, il soggetto incaricato ha l'obbligo di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per acquisire un'assurance ragionevole che:
- a) il soggetto incaricato ed il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
 - b) le relazioni emesse dal soggetto incaricato o dai responsabili dell'incarico siano appropriate alle circostanze⁷.
- A5. Le disposizioni nazionali che trattano delle responsabilità del soggetto incaricato di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità sono stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1, quando affrontano tutti gli elementi elencati nel paragrafo A3 ed impongono al soggetto incaricato obblighi che portano al conseguimento delle finalità delle regole indicate nell'ISQC 1.

L'incarico di revisione limitata dell'informativa finanziaria storica (Rif.: Parr. 5–8, 14)

- A6. Le revisioni limitate del bilancio possono essere svolte per un'ampia gamma di imprese che variano per tipologia o dimensione, ovvero per livello di complessità della propria informativa finanziaria. In alcuni ordinamenti giuridici, la revisione limitata del bilancio di alcune tipologie di imprese può essere anche regolata da leggi o regolamenti locali nonché dalle relative disposizioni in merito all'emissione della relazione.
- A7. Le revisioni limitate possono essere svolte in una molteplicità di circostanze. Per esempio, possono essere richieste per le imprese che sono esonerate dall'obbligo della revisione contabile completa in base a specifiche disposizioni di legge o regolamentari. Le revisioni limitate possono essere richieste anche su base volontaria, ad esempio con riferimento all'informativa finanziaria da redigere in base agli accordi contenuti in un contratto, ovvero a supporto di accordi di finanziamento.

Obiettivi (Rif.: Par. 15)

- A8. Il presente principio richiede al professionista di dichiarare l'impossibilità di esprimere una conclusione sul bilancio se:
- a) il professionista emette una relazione o è tenuto ad emettere una relazione per l'incarico;
 - b) il professionista non sia in grado di giungere a una conclusione sul bilancio a causa dell'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate, e conclude che i possibili

⁷ ISQC 1, paragrafo 11.

effetti sul bilancio di eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

- A9. L'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate in un incarico di revisione limitata (intesa come limitazione allo svolgimento di procedure) può derivare da:
- a) circostanze fuori del controllo dell'impresa;
 - b) circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del professionista; ovvero
 - c) limitazioni imposte dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance dell'impresa.
- A10. Il presente principio stabilisce regole e linee guida per il professionista che si trovi di fronte ad una limitazione allo svolgimento di procedure, sia prima dell'accettazione dell'incarico di revisione limitata, sia nel corso del suo svolgimento.

Definizioni (Rif.: Par. 16)

Utilizzo dei termini "Direzione" e "Responsabili delle attività di governance"

- A11. Le responsabilità, rispettivamente, della direzione e dei responsabili delle attività di governance variano da un ordinamento giuridico all'altro, e tra imprese di tipologie diverse. Tali differenze influiscono sul modo in cui il professionista applica le regole del presente principio in relazione alla direzione e ai responsabili delle attività di governance. Di conseguenza, l'espressione "la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance" utilizzata diverse volte in tutto il presente principio vuole allertare il professionista sul fatto che i diversi contesti in cui operano le imprese possono presentare strutture e accordi diversi per la direzione e la governance.
- A12. Le diverse responsabilità relative alla redazione delle informazioni finanziarie e dell'informativa finanziaria esterna ricadono sulla direzione o sui responsabili delle attività di governance, a seconda di fattori quali:
- le risorse e la struttura dell'impresa;
 - i rispettivi ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nell'ambito dell'impresa, così come stabiliti nelle leggi o nei regolamenti applicabili ovvero, se l'impresa non è soggetta a specifica regolamentazione, in eventuali accordi formali relativi alla governance o agli obblighi di rendicontazione dell'impresa (per esempio, nei contratti, nello statuto o nell'atto costitutivo dell'impresa).

A titolo esemplificativo, nelle piccole imprese spesso non c'è separazione tra i ruoli di direzione e di governance. Nelle imprese più grandi, la direzione è spesso responsabile per la gestione dell'attività dell'impresa e della relativa rendicontazione, mentre i responsabili delle attività di governance effettuano la supervisione della direzione. In alcuni ordinamenti giuridici, la responsabilità per la redazione del bilancio dell'impresa rientra tra le responsabilità giuridiche dei responsabili delle attività di governance, mentre in altri ordinamenti tale responsabilità ricade sulla direzione.

Assurance limitata – Utilizzo dell'espressione "Evidenze sufficienti e appropriate" (Rif.: Par. 17 f))

A13. È necessario acquisire evidenze sufficienti e appropriate per ottenere un'assurance limitata a supporto della conclusione del professionista. Le evidenze sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure svolte nel corso della revisione limitata.

Svolgimento di un incarico di revisione limitata in conformità al presente principio (Rif.: Par. 18)

A14. Il presente principio non prevale sulle leggi e sui regolamenti che disciplinano la revisione limitata del bilancio. Nel caso in cui tali leggi e regolamenti differiscano dalle regole del presente principio, una revisione limitata svolta in conformità soltanto alle leggi e ai regolamenti non sarà automaticamente conforme al presente principio.

Principi etici (Rif.: Par. 21)

A15. La parte A del Codice IESBA stabilisce i principi fondamentali di etica professionale che i professionisti devono rispettare e fornisce un quadro di riferimento concettuale per l'applicazione di tali principi. I principi fondamentali sono:

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

La parte B del Codice IESBA descrive come applicare il quadro di riferimento concettuale in situazioni specifiche. In conformità al Codice IESBA, vanno identificate e trattate in modo appropriato le minacce all'osservanza dei principi etici da parte del professionista.

A16. Nel caso di un incarico di revisione limitata del bilancio, il Codice IESBA richiede che il professionista sia indipendente dall'impresa il cui bilancio è sottoposto a revisione limitata. Secondo la definizione del Codice, l'indipendenza comprende sia l'indipendenza mentale sia l'indipendenza agli occhi di terzi. L'indipendenza del professionista tutela la sua capacità di giungere a una conclusione senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero altrimenti compromettere tale conclusione. L'indipendenza rafforza la capacità del professionista di agire con integrità, di essere obiettivo e di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale.

Scetticismo professionale e giudizio professionale

Scetticismo professionale (Rif.: Par. 22)

A17. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica delle evidenze in una revisione limitata. Ciò implica interrogarsi sulle incoerenze, svolgere indagini sulle evidenze contraddittorie e mettere in dubbio l'attendibilità delle risposte alle indagini e delle altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò implica altresì la considerazione della sufficienza e appropriatezza delle evidenze acquisite alla luce delle circostanze dell'incarico.

A18. Lo scetticismo professionale implica prestare attenzione, per esempio:

- alle evidenze incoerenti con altre evidenze acquisite;

- alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come evidenze;
- alle condizioni che possono segnalare possibili frodi;
- ad eventuali altre circostanze che suggeriscono la necessità di svolgere procedure aggiuntive.

A19. Mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione limitata è necessario, se il professionista intende ridurre i rischi:

- di trascurare circostanze inusuali;
- di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle evidenze acquisite;
- di utilizzare assunzioni non appropriate nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte nella revisione limitata e nel valutarne i risultati.

A20. Non ci si può attendere che il professionista ignori l'esperienza passata per quanto riguarda l'onestà e l'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa. Tuttavia, la convinzione che la direzione e i responsabili delle attività di governance siano onesti e integerrimi non esime il professionista dal mantenere il necessario scetticismo professionale né lo autorizza a ritenersi soddisfatto di evidenze non adeguate ai fini della revisione limitata.

Giudizio professionale (Rif.: Par. 23)

A21. Il giudizio professionale è essenziale per il corretto svolgimento di un incarico di revisione limitata. Ciò in quanto l'interpretazione dei principi etici applicabili e delle regole del presente principio, e la necessità di assumere decisioni consapevoli per l'intero svolgimento dell'incarico di revisione limitata, rendono necessaria l'applicazione delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti ai fatti e alle circostanze dell'incarico. Il giudizio professionale è necessario in particolare:

- per le decisioni in merito alla significatività e alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure utilizzate per conformarsi alle regole contenute nel presente principio e per raccogliere le evidenze;
- nel valutare se le evidenze acquisite dalle procedure svolte riducano il rischio dell'incarico ad un livello accettabile nelle circostanze dell'incarico;
- nel considerare le valutazioni della direzione nell'applicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento dell'impresa;
- nel giungere a una conclusione sul bilancio sulla base delle evidenze acquisite, incluso considerare la ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione nella redazione del bilancio.

A22. La caratteristica distintiva del giudizio professionale che ci si attende dal professionista è che tale giudizio sia esercitato da un professionista la cui formazione, conoscenza ed esperienza, anche nell'applicazione delle specifiche capacità e tecniche di assurance, siano servite a sviluppare le competenze necessarie alla formulazione di giudizi ragionevoli. La consultazione sugli aspetti complessi o controversi nel corso dell'incarico, sia nell'ambito del team

dell'incarico, sia tra questo e gli altri soggetti ad un livello appropriato all'interno o all'esterno del soggetto incaricato, aiuta il professionista a formulare giudizi consapevoli e ragionevoli.

- A23. L'esercizio del giudizio professionale nei singoli incarichi si basa sui fatti e sulle circostanze noti al professionista durante l'incarico, inclusi:
- la conoscenza acquisita dagli incarichi svolti sul bilancio dell'impresa in periodi amministrativi precedenti, ove applicabile;
 - la comprensione da parte del professionista dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo sistema contabile, e dell'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento nel settore in cui l'impresa opera;
 - la misura in cui la redazione e la presentazione del bilancio richiedono l'effettuazione di valutazioni da parte della direzione.
- A24. Il giudizio professionale può essere valutato sulla base del fatto che il giudizio cui si è pervenuti rifletta un'applicazione di qualità dei principi di assurance e dei principi contabili e sia appropriato alla luce dei fatti e delle circostanze di cui il professionista era a conoscenza alla data della sua relazione e sia coerente con tali fatti e circostanze.
- A25. È necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata dell'incarico. È necessario altresì che tale giudizio sia documentato in modo appropriato in conformità alle regole del presente principio. Il giudizio professionale non è utilizzato per giustificare decisioni che non siano altrimenti supportate dai fatti e dalle circostanze dell'incarico o dalle evidenze acquisite.

Controllo della qualità a livello dell'incarico (Rif.: Parr. 24-25)

- A26. Le capacità e tecniche di assurance includono:
- l'applicazione dello scetticismo professionale e del giudizio professionale alla pianificazione e allo svolgimento di un incarico di assurance, inclusa l'acquisizione e la valutazione delle evidenze;
 - la comprensione dei sistemi informativi nonché del ruolo e dei limiti del controllo interno;
 - collegare la valutazione della significatività e dei rischi dell'incarico alla natura, alla tempistica ed all'estensione delle procedure di revisione limitata;
 - l'applicazione delle procedure secondo quanto appropriato all'incarico di revisione limitata, che possono includere altre tipologie di procedure oltre alle indagini e alle procedure di analisi comparativa (ad esempio ispezioni, ricalcoli, riesecuzioni, osservazioni e richieste di conferma);
 - documentare in modo sistematico;
 - l'applicazione di capacità e prassi relative alla redazione di relazioni scritte per gli incarichi di assurance.
- A27. Nell'ambito del sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato, i team degli incarichi hanno la responsabilità di mettere in atto le procedure di controllo della qualità applicabili all'incarico e di fornire al soggetto incaricato informazioni pertinenti per consentire il funzionamento di quella parte del sistema di controllo della qualità relativa all'indipendenza.

A28. Le azioni del responsabile dell'incarico e le comunicazioni appropriate agli altri membri del team dell'incarico, nell'assunzione, da parte del responsabile dell'incarico, della responsabilità per la qualità complessiva di ciascun incarico di revisione limitata, sottolineano che la qualità è essenziale per lo svolgimento dell'incarico di revisione limitata e l'importanza per la qualità dell'incarico:

- dello svolgimento del lavoro in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari;
- della conformità alle direttive e alle procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato, per quanto applicabili;
- dell'emissione di una relazione per l'incarico appropriata alle circostanze;
- della capacità del team dell'incarico di manifestare i propri dubbi senza timore di ritorsioni.

A29. A meno che le informazioni fornite dal soggetto incaricato o da altre parti suggeriscano diversamente, il team dell'incarico fa affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato. Per esempio, il team dell'incarico può fare affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato in merito:

- alla competenza del personale tramite la sua selezione e la sua formazione;
- all'indipendenza tramite la raccolta e la comunicazione delle informazioni ad essa pertinenti;
- al mantenimento dei rapporti con il cliente tramite i sistemi di accettazione e mantenimento;
- al rispetto delle disposizioni di legge e regolamentari tramite il processo di monitoraggio.

Nel considerare le carenze identificate nel sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato che possono influire sull'incarico di revisione limitata, il responsabile dell'incarico può tenere in considerazione le misure poste in essere dal soggetto stesso per porre rimedio a tali carenze.

A30. Una carenza nel sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato non indica necessariamente che uno specifico incarico di revisione limitata non sia stato svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili o che la relazione del professionista non sia appropriata.

Assegnazione dei team degli incarichi (Rif.: Par. 25 b))

A31. Nel considerare le competenze e le capacità appropriate che ci si attendono dal team dell'incarico nel suo complesso, il responsabile dell'incarico può prendere in considerazione, con riferimento al team, aspetti quali:

- la comprensione e l'esperienza pratica di incarichi di revisione limitata di natura e complessità simili, acquisite mediante una appropriata formazione e una partecipazione a detti incarichi;
- la comprensione dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

- le competenze tecniche, incluse le competenze nelle tecnologie informatiche pertinenti e nelle aree specialistiche della contabilità o dell'assurance;
- la conoscenza dei settori di attività in cui opera il cliente;
- la capacità di applicare il giudizio professionale;
- la comprensione delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato.

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di revisione limitata (Rif.: Par. 25 d) i)

A32. L'ISQC 1 richiede che il soggetto incaricato, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito, acquisisca le informazioni considerate necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente. Le informazioni che aiutano il responsabile dell'incarico a stabilire se l'accettazione e il mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di revisione limitata siano appropriati possono includere informazioni:

- sull'integrità dei principali proprietari, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance;
- sugli aspetti significativi che sono emersi durante l'incarico di revisione limitata in corso o in quello precedente, e le loro implicazioni per il mantenimento del rapporto.

A33. Se il responsabile dell'incarico ha motivo di dubitare dell'integrità della direzione in misura tale che è probabile influisca sul corretto svolgimento della revisione limitata, non è appropriato in conformità al presente principio accettare l'incarico, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti, in quanto tale accettazione può portare il professionista a essere associato con il bilancio dell'impresa in modo inappropriato.

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di revisione limitata (Rif.: Par. 29)

A34. Il professionista presta attenzione al mantenimento dei rapporti con il cliente e ai principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, durante tutto lo svolgimento dell'incarico, tenendo conto delle condizioni e dei cambiamenti nelle circostanze. Lo svolgimento delle procedure iniziali sia in tema di mantenimento dell'incarico, sia in tema di valutazione dei principi etici applicabili (inclusa l'indipendenza) all'inizio dell'incarico rende consapevoli le decisioni e le azioni del professionista prima di svolgere altre attività rilevanti per lo stesso incarico.

Fattori che influiscono sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di revisione limitata (Rif.: Par. 29)

A35. Gli incarichi di assurance possono essere accettati unicamente quando l'incarico presenta caratteristiche⁸ tali da consentire il conseguimento degli obiettivi del professionista stabiliti per l'incarico.

Scopo ragionevole (Rif.: Par. 29 a) i)

⁸ Quadro sistematico per gli incarichi di assurance, paragrafo 17.

- A36. Può essere improbabile che l'incarico abbia uno scopo ragionevole se per esempio:
- a) esiste una limitazione significativa allo svolgimento di procedure;
 - b) il professionista sospetta che la parte conferente intenda associare il nome del professionista con il bilancio in modo inappropriato; ovvero
 - c) l'incarico è volto a soddisfare i requisiti di conformità a leggi o regolamenti applicabili che richiedono che il bilancio sia oggetto di revisione contabile completa.

Incarico di revisione contabile limitata appropriato (Rif.: Par. 29 a) ii)

- A37. Quando la comprensione preliminare delle circostanze dell'incarico da parte del professionista indica che non sarebbe appropriato accettare un incarico di revisione limitata, il professionista può considerare se raccomandare lo svolgimento di un altro tipo di incarico. A seconda delle circostanze, il professionista può, per esempio, ritenere che lo svolgimento di un incarico di revisione contabile completa sarebbe più appropriato rispetto a quello di una revisione contabile limitata. In altri casi, se le circostanze dell'incarico precludono lo svolgimento di un incarico di assurance, il professionista può raccomandare un incarico di compilazione, o un altro incarico di servizi contabili, secondo quanto appropriato.

Informazioni necessarie per svolgere un incarico di revisione limitata (Rif.: Par. 29 c)

- A38. A titolo di esempio, il professionista può avere motivo di dubitare che le informazioni necessarie per svolgere l'incarico di revisione limitata saranno disponibili e attendibili nei casi in cui si sospetta che le registrazioni contabili necessarie ai fini dello svolgimento delle procedure di analisi comparativa siano sostanzialmente inesatte o incomplete. Tale considerazione non riguarda l'esigenza, che talvolta si presenta nel corso di un incarico di revisione limitata, di raccomandare alla direzione scritture di rettifica necessarie per completare il bilancio redatto dalla direzione stessa.

Condizioni indispensabili per l'accettazione di un incarico di revisione limitata (Rif.: Par. 30)

- A39. Il presente principio richiede altresì che, prima di accettare l'incarico, il professionista chiarisca alcuni aspetti che è necessario concordare con la direzione dell'impresa e che rientrano sotto il controllo dell'impresa.

Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Rif.: Par. 30 a)

- A40. Una condizione per accettare un incarico di assurance è che i criteri⁹ cui si fa riferimento nella definizione dell'incarico siano idonei e disponibili ai potenziali utilizzatori¹⁰. Ai fini del presente principio, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile indica i criteri che il professionista utilizza per svolgere la revisione limitata del bilancio, inclusa, ove pertinente, la corretta rappresentazione del bilancio stesso. I quadri normativi sull'informazione finanziaria sono basati o sulla corretta rappresentazione, o sulla conformità. Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabiliscono la forma e il contenuto del bilancio, incluse le parti che lo costituiscono.

Accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

⁹ Quadro sistematico per gli incarichi di assurance, paragrafo 34.

¹⁰ Quadro sistematico per gli incarichi di assurance, paragrafo 17 b) ii).

- A41. In assenza di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile, la direzione non dispone di una base appropriata per redigere il bilancio e il professionista non dispone di criteri idonei per la revisione limitata del bilancio.
- A42. Il professionista determina l'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato nella redazione del bilancio in base alla sua comprensione di chi siano i potenziali utilizzatori del bilancio stesso. Gli utilizzatori potenziali sono il soggetto, i soggetti o il gruppo di soggetti per i quali il professionista predispose la relazione. Il professionista può non essere in grado di identificare tutti coloro che leggeranno la relazione di assurance, in particolare qualora molte persone vi avranno accesso.
- A43. In molti casi, in assenza di elementi che indichino il contrario, il professionista può presumere che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia accettabile (per esempio un quadro normativo sull'informazione finanziaria che, in un ordinamento giuridico, le leggi o i regolamenti prescrivono per alcune tipologie di imprese per la redazione del bilancio per scopi di carattere generale).
- A44. I fattori rilevanti ai fini della determinazione da parte del professionista dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio includono:
- la natura dell'impresa (per esempio, se si tratti di un'impresa commerciale, di un'amministrazione pubblica ovvero di un'organizzazione non-profit);
 - lo scopo del bilancio (per esempio, se sia redatto per soddisfare le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori ovvero quelle specifiche di determinati utilizzatori);
 - la struttura del bilancio (per esempio, se si tratti di un bilancio ovvero di un singolo prospetto);
 - se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia prescritto da leggi o regolamenti di riferimento.
- A45. Se il quadro normativo sull'informazione finanziaria utilizzato per la redazione del bilancio non è accettabile alla luce dello scopo del bilancio e la direzione non accetta di utilizzare un quadro normativo sull'informazione finanziaria che per il professionista sia accettabile, egli è tenuto, secondo quanto previsto dal presente principio, a rifiutare l'incarico.
- A46. Carenze nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che indicano che il quadro normativo non è accettabile possono essere riscontrate successivamente all'accettazione dell'incarico di revisione limitata. Qualora l'utilizzo di tale quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non sia prescritto da leggi o regolamenti, la direzione può decidere di adottarne un altro che sia accettabile. Qualora la direzione agisca in tal senso, il professionista è tenuto, secondo quanto previsto dal presente principio, a concordare con la direzione i nuovi termini dell'incarico di revisione limitata in modo da riflettere la modifica nel quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento.

Responsabilità della direzione e dei responsabili delle attività di governance (Rif.: Parr. 30 b), 37 e))

- A47. Il bilancio oggetto di revisione limitata è quello di un'impresa, redatto dalla direzione dell'impresa stessa con la supervisione dei responsabili delle attività di governance. Il presente principio non impone responsabilità alla direzione e ai responsabili delle attività di governance,

né prevale rispetto alle leggi e ai regolamenti che disciplinano le loro responsabilità. Tuttavia, una revisione limitata conforme al presente principio si svolge nel presupposto che la direzione, e ove appropriato i responsabili delle attività di governance, abbiano riconosciuto determinate responsabilità fondamentali per lo svolgimento della revisione limitata. La revisione limitata del bilancio non solleva la direzione e i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità.

- A48. Come parte delle sue responsabilità per la redazione del bilancio, la direzione è tenuta a formulare valutazioni nell'effettuare stime contabili ragionevoli in base alle circostanze, nonché a scegliere e ad applicare principi contabili appropriati. Tali valutazioni sono formulate nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- A49. In conformità al presente principio, in ragione della rilevanza delle condizioni indispensabili per svolgere una revisione limitata del bilancio, il professionista, prima di accettare l'incarico, è tenuto ad acquisire la conferma da parte della direzione che essa comprende le proprie responsabilità. Il professionista può acquisire la conferma da parte della direzione verbalmente o per iscritto. In ogni caso, la conferma da parte della direzione viene successivamente formalizzata negli accordi scritti relativi ai termini dell'incarico.
- A50. Se la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, non riconoscono, né intendono riconoscere, le proprie responsabilità relativamente al bilancio, non è appropriato accettare l'incarico a meno che leggi o regolamenti richiedano al professionista di farlo. Nelle circostanze in cui il professionista è tenuto ad accettare l'incarico di revisione limitata, può essere necessario che egli spieghi alla direzione e ai responsabili delle attività di governance, ove si tratti di soggetti diversi, l'importanza di tali aspetti e le implicazioni per l'incarico.

Ulteriori considerazioni per i casi in cui la formulazione della relazione del professionista sia prescritta da leggi o regolamenti (Rif.: Parr. 34–35)

- A51. Il presente principio richiede che il professionista non attesti la conformità al principio stesso se non si è attenuto a tutte le regole in esso contenute pertinenti ai fini dell'incarico di revisione limitata. Leggi o regolamenti possono prevedere aspetti relativi ad un incarico che normalmente indurrebbero il professionista a rifiutare l'incarico laddove fosse possibile, per esempio se:
- il professionista ritiene che il quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti non sia accettabile; ovvero
 - lo schema o la formulazione per la relazione del professionista siano prescritti in una forma o con una terminologia che differiscono in modo significativo da quelli previsti dal presente principio.

Secondo quanto previsto dal presente principio, in queste situazioni una revisione limitata non è conforme al presente principio e il professionista non può attestare la conformità al principio stesso nella relazione emessa per l'incarico. Nonostante al professionista non sia consentito attestare la conformità al presente principio, gli è tuttavia consigliato di applicarlo, incluse le regole sulla relazione, nella misura possibile. Laddove appropriato per evitare fraintendimenti, il professionista può considerare di dichiarare nella relazione che la revisione limitata non è stata svolta in conformità al presente principio.

Concordare i termini dell'incarico

Lettera di incarico o altra forma di accordo scritto (Rif.: Par. 37)

A52. È nell'interesse sia della direzione e dei responsabili delle attività di governance, sia del professionista che quest'ultimo invii una lettera di incarico prima di svolgere l'incarico di revisione limitata, in modo da contribuire ad evitare fraintendimenti in merito all'incarico stesso.

Forma e contenuto della lettera d'incarico

A53. La forma e il contenuto della lettera d'incarico possono variare da un incarico all'altro. Oltre ad includere gli aspetti previsti dal presente principio, una lettera d'incarico può fare riferimento, per esempio:

- agli accordi che riguardano il coinvolgimento di altri professionisti ed esperti nell'incarico di revisione limitata;
- agli accordi da prendere con l'eventuale professionista precedente, nel caso di un primo incarico;
- al fatto che un incarico di revisione limitata non soddisfa nessun obbligo di legge o richiesta di terzi in merito alla revisione contabile;
- all'aspettativa che la direzione fornirà attestazioni scritte al professionista;
- alla conferma della direzione di informare il professionista sui fatti che possono influire sul bilancio, di cui la direzione può venire a conoscenza nel periodo che intercorre tra la data della relazione del professionista e la data in cui il bilancio viene approvato;
- alla richiesta rivolta alla direzione di confermare la ricezione della lettera di incarico e di concordare con i termini dell'incarico ivi indicati.

Revisione limitata delle componenti di gruppi di imprese

A54. Il revisore del bilancio di un gruppo di imprese può richiedere che un professionista svolga la revisione limitata delle informazioni finanziarie di una componente del gruppo. A seconda delle istruzioni del revisore del gruppo, la revisione limitata delle informazioni finanziarie di una componente può essere svolta in conformità al presente principio. Il revisore del gruppo può anche specificare ulteriori procedure per integrare il lavoro effettuato ai fini della revisione limitata svolta in conformità al presente principio. Se il professionista che effettua la revisione limitata è il revisore del bilancio della componente, la revisione limitata non è svolta in conformità al presente principio.

Responsabilità della direzione prescritte da leggi o regolamenti (Rif.: Par. 37 e))

A55. Qualora, nelle circostanze dell'incarico, il professionista concluda che non sia necessario formalizzare alcuni termini dell'incarico in una lettera di incarico, il professionista è comunque tenuto a cercare di ottenere la conferma scritta della direzione, e dei responsabili delle attività di governance ove appropriato, come richiesto dal presente principio, sul fatto che essi riconoscono e comprendono di avere le responsabilità indicate nel presente principio. Per tale conferma scritta può essere utilizzata la formulazione della legge o del regolamento se questi stabiliscono per la direzione responsabilità che sono equivalenti in termini di effetti a quelle indicate nel presente principio.

Esempio di lettera di incarico (Rif.: Par. 37)

A56. Un esempio di lettera d'incarico per la revisione limitata è riportato nell'Appendice 1 del presente principio.

Incarichi ricorrenti (Rif.: Par. 38)

A57. Il professionista può decidere di non inviare, per ciascun periodo amministrativo, una nuova lettera di incarico o altro accordo scritto. Tuttavia, i seguenti fattori possono rendere appropriato modificare i termini dell'incarico di revisione limitata ovvero ricordare alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance i termini dell'incarico in essere:

- eventuali indizi che la direzione abbia frainteso l'obiettivo e la portata della revisione limitata;
- eventuali termini dell'incarico modificati o particolari;
- un recente cambiamento nei vertici della direzione dell'impresa;
- una modifica significativa nell'assetto proprietario dell'impresa;
- un mutamento significativo nella natura o nelle dimensioni dell'attività dell'impresa;
- un cambiamento nelle disposizioni di legge o regolamentari che abbiano effetto sull'impresa;
- un cambiamento nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione limitata

Richiesta di cambiare i termini dell'incarico di revisione limitata (Rif.: Par. 39)

A58. La richiesta al professionista da parte dell'impresa di cambiare i termini dell'incarico di revisione limitata può derivare da fattori che includono:

- un cambiamento nelle circostanze che incide sulla necessità del servizio;
- un fraintendimento in merito alla natura dell'incarico di revisione limitata come richiesto originariamente;
- una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione limitata, sia imposta dalla direzione sia dovuta ad altre circostanze.

A59. Un cambiamento nelle circostanze che incide sugli obblighi dell'impresa o un fraintendimento sulla natura del servizio originariamente richiesto possono essere considerati elementi ragionevoli per richiedere un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione limitata.

A60. Per contro, un cambiamento può non essere considerato ragionevole laddove appaia collegato ad informazioni che risultino scorrette, incomplete o comunque insoddisfacenti. Un esempio potrebbe essere rappresentato dal caso in cui il professionista non sia in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per una voce significativa del bilancio, e la direzione chieda di modificare l'incarico in un servizio connesso per evitare l'espressione di una conclusione con modifica da parte del professionista.

Richiesta di un cambiamento nella natura dell'incarico (Rif.: Par. 40)

- A61. Prima di accettare la modifica dell'incarico di revisione limitata in un altro tipo di incarico o in un servizio connesso, il professionista che era stato incaricato di svolgere una revisione limitata in conformità al presente principio può avere la necessità di valutare, oltre agli aspetti indicati nel presente principio, le eventuali implicazioni legali o contrattuali di tale modifica.
- A62. Qualora il professionista concluda che vi sia una motivazione ragionevole per modificare l'incarico di revisione limitata in un altro tipo di incarico o in un servizio connesso, il lavoro svolto nell'incarico di revisione limitata fino alla data della modifica può essere rilevante ai fini dell'incarico modificato; tuttavia, il lavoro da svolgere e la relazione da emettere saranno quelli appropriati all'incarico così come modificato. Per evitare di confondere il lettore, la relazione sull'altro incarico o sul servizio connesso non farà alcun riferimento:
- a) all'incarico di revisione limitata originale; ovvero
 - b) a qualsiasi procedura che possa essere stata svolta nel corso dell'incarico di revisione limitata originale, ad eccezione del caso in cui l'incarico di revisione limitata sia stato modificato in un incarico per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente, e pertanto il riferimento alle procedure svolte costituisce una normale parte della relazione.

Comunicazioni con la direzione e i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 42)

- A63. In un incarico di revisione limitata, le comunicazioni del professionista con la direzione e i responsabili delle attività di governance assumono la forma:
- a) di indagini che il professionista effettua nel corso dello svolgimento delle procedure per la revisione limitata;
 - b) di altre comunicazioni, nell'ambito di una comunicazione reciproca efficace per comprendere gli aspetti che emergono e sviluppare un rapporto di collaborazione costruttivo per l'incarico.
- A64. Un'appropriata tempistica per le comunicazioni varierà a seconda delle circostanze dell'incarico. Le circostanze pertinenti comprendono la rilevanza e la natura dell'aspetto da comunicare e qualsiasi azione che si prevede sarà intrapresa dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance. Per esempio, può essere appropriato comunicare non appena possibile una difficoltà significativa incontrata nel corso della revisione limitata se la direzione o i responsabili delle attività di governance sono in grado di assistere il professionista nel superamento della difficoltà.
- A65. Leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di determinati aspetti da parte del professionista ai responsabili delle attività di governance. Per esempio, le leggi o i regolamenti possono specificamente vietare una comunicazione, o altra azione, che possa pregiudicare un'indagine da parte di un'autorità competente in merito ad un atto illegale, sia esso effettivo o presunto. In alcune circostanze, il potenziale conflitto tra l'obbligo di riservatezza e l'obbligo di comunicazione che ricadono sul professionista può risultare complesso. In tali casi il professionista può considerare di acquisire un parere legale.

Comunicazione di aspetti riguardanti la revisione limitata

- A66. Gli aspetti da comunicare alla direzione o ai responsabili delle attività di governance, come appropriato, in base al presente principio, possono includere:

- le responsabilità del professionista nell'ambito dell'incarico di revisione limitata, incluse nella lettera di incarico o altra forma idonea di accordo scritto;
- i risultati significativi emersi dalla revisione limitata, per esempio:
 - il punto di vista del professionista in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, compresi i principi contabili, le stime contabili e l'informativa di bilancio;
 - i risultati significativi emersi dallo svolgimento di procedure, incluse le situazioni in cui il professionista ha ritenuto necessario svolgere procedure aggiuntive ai sensi del presente principio. Il professionista può avere la necessità di appurare che i responsabili delle attività di governance abbiano la stessa comprensione dei fatti e delle circostanze relativi ad operazioni o eventi specifici;
 - aspetti emersi che possono comportare l'espressione di una conclusione del professionista con modifica;
 - le eventuali difficoltà significative riscontrate nel corso della revisione limitata, quali ad esempio: mancata disponibilità delle informazioni previste; impossibilità inattesa di acquisire evidenze che il professionista ritiene necessarie per la revisione limitata, ovvero limitazioni imposte al professionista da parte della direzione. In alcuni casi, simili difficoltà possono rappresentare una limitazione allo svolgimento di procedure che, se non affrontate dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance, possono comportare l'espressione di una conclusione del professionista con modifica oppure, in determinate circostanze, al suo recesso dall'incarico.

A67. In alcune imprese, i membri della direzione e i responsabili delle attività di governance di un'impresa possono essere persone diverse. In tali circostanze, la direzione può avere la responsabilità di comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti di loro interesse. Le comunicazioni effettuate dalla direzione ai responsabili delle attività di governance degli aspetti che il professionista è tenuto a comunicare non sollevano il professionista dalla propria responsabilità di comunicarli ai responsabili delle attività di governance. Tuttavia, la comunicazione da parte della direzione di detti aspetti può influire sulla forma o sulla tempistica della comunicazione del professionista ai responsabili delle attività di governance.

Comunicazione con terze parti

A68. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono richiedere al professionista, per esempio, di:

- notificare ad un organismo di vigilanza alcuni degli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance. Ad esempio, in alcuni ordinamenti giuridici, il professionista ha il dovere di comunicare alle autorità gli errori nel caso in cui la direzione e i responsabili delle attività di governance non abbiano intrapreso azioni correttive;
- presentare copie di alcune relazioni redatte per i responsabili delle attività di governance ai competenti organismi di vigilanza o finanziatori o, in alcuni casi, rendere pubbliche tali relazioni.

A69. A meno che leggi o regolamenti non richiedano di fornire a terze parti una copia delle comunicazioni scritte del professionista ai responsabili delle attività di governance, il

professionista può avere bisogno del preventivo consenso della direzione o dei suddetti responsabili prima di fornire tali comunicazioni.

Svolgimento dell'incarico

La significatività nella revisione limitata del bilancio (Rif.: Par. 43)

A70. La valutazione della significatività da parte del professionista è effettuata nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria trattano il concetto di significatività nel contesto della redazione e della presentazione del bilancio. Sebbene i quadri normativi sull'informazione finanziaria possano trattare la significatività in termini diversi, essi generalmente chiariscono che:

- gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;
- i giudizi sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, e sono influenzati dall'entità o dalla natura di un errore, o da una combinazione di entrambe;
- i giudizi su aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio sono basati sulla considerazione delle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo. Non è considerato il possibile effetto di errori su singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente.

A71. Se presente nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, una trattazione del concetto di significatività fornisce al professionista un quadro di riferimento ai fini della determinazione della significatività per la revisione limitata. Qualora non presente, le considerazioni di cui sopra forniscono al professionista un quadro di riferimento.

A72. La determinazione della significatività da parte del professionista è una questione oggetto di giudizio professionale, ed è influenzata dalla percezione del professionista delle esigenze dei potenziali utilizzatori del bilancio. In questo contesto, è ragionevole per il professionista presumere che gli utilizzatori:

- abbiano una ragionevole conoscenza delle attività aziendali ed economiche e della contabilità, e la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni contenute nel bilancio;
- comprendano che il bilancio viene redatto e sottoposto a revisione limitata in base a livelli di significatività;
- riconoscano le incertezze intrinseche nelle quantificazioni di importi basate sull'uso di stime, nelle valutazioni soggettive e nella considerazione di eventi futuri;
- prendano decisioni economiche ragionevoli sulla base delle informazioni contenute in bilancio.

Inoltre, a meno che l'incarico di revisione limitata non si svolga su un bilancio volto a soddisfare le particolari esigenze di specifici utilizzatori, solitamente non viene tenuto in considerazione il possibile effetto degli errori su specifici utilizzatori, le cui esigenze informative possono variare considerevolmente.

A73. Il giudizio del professionista su cosa sia significativo relativamente al bilancio nel suo complesso rimane invariato a prescindere dal livello di assurance ottenuto dal professionista come base per esprimere la conclusione sul bilancio.

Modifica della significatività (Rif.: Par. 44)

A74. Nel corso dell'incarico, può essere necessario modificare la determinazione da parte del professionista della significatività per il bilancio nel suo complesso come conseguenza:

- di un cambiamento nelle circostanze verificatosi nel corso della revisione limitata (per esempio, la decisione di cedere una parte importante delle attività dell'impresa);
- di nuove informazioni, o di un cambiamento nella comprensione, da parte del professionista, dell'impresa e del contesto in cui opera in esito alle procedure svolte per la revisione limitata in conformità al presente principio (per esempio, se nel corso della revisione limitata sembra che i risultati economico-finanziari effettivi siano con ogni probabilità sostanzialmente diversi da quelli attesi per la fine dell'esercizio, inizialmente utilizzati per determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso).

La comprensione del professionista (Rif.: Parr. 45–46)

A75. Il professionista utilizza il proprio giudizio professionale per determinare il livello di comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera necessario per svolgere la revisione limitata del bilancio dell'impresa in conformità al presente principio. Il professionista considera in via principale se la comprensione acquisita sia sufficiente per conseguire gli obiettivi del professionista per l'incarico. L'ampiezza e la profondità della comprensione che il professionista acquisisce nel complesso sono inferiori rispetto a quelle della direzione.

A76. L'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera è un processo continuo e dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni per tutta la durata della revisione limitata. La comprensione del professionista è acquisita e applicata su base iterativa nel corso dello svolgimento dell'incarico, ed è aggiornata man mano che si verificano cambiamenti nelle condizioni e nelle circostanze. Le procedure iniziali per l'accettazione e il mantenimento dell'incarico svolte all'inizio di un incarico di revisione limitata sono basate sulla comprensione preliminare, da parte del professionista, dell'impresa e delle circostanze dell'incarico. In un rapporto continuativo con il cliente, la comprensione del professionista include le conoscenze acquisite negli incarichi precedentemente svolti sul bilancio e su altre informazioni finanziarie dell'impresa.

A77. La comprensione definisce un quadro di riferimento nell'ambito del quale il professionista pianifica e svolge l'incarico di revisione limitata ed esercita il giudizio professionale per tutta la durata dell'incarico. In particolare, è necessario che la comprensione sia sufficiente affinché il professionista sia in grado di identificare le aree del bilancio nelle quali è probabile che si verifichino errori significativi in modo da modulare l'approccio del professionista nella definizione e nello svolgimento delle procedure per affrontare tali aree.

A78. Nell'acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, nonché del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il professionista può anche considerare:

- se l'impresa è una componente di un gruppo di imprese, ovvero una collegata di un'altra impresa;
- la complessità del quadro normativo sull'informazione finanziaria;

- gli obblighi o le regole di informativa finanziaria dell'impresa, e se essi siano previsti da leggi o regolamenti applicabili, ovvero nell'ambito di accordi sulla rendicontazione finanziaria stipulati su base volontaria contenuti in eventuali documenti formali sulla governance o sugli obblighi di rendicontazione, per esempio, in accordi contrattuali con terzi;
- le disposizioni pertinenti di leggi e regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio, quali ad esempio le leggi e i regolamenti tributari e previdenziali;
- il livello di sviluppo della struttura di direzione e di governance dell'impresa per quanto attiene la gestione e la supervisione delle registrazioni contabili e dei sistemi per la redazione dell'informativa finanziaria dell'impresa che sono alla base della redazione del bilancio. Spesso le imprese di dimensioni minori hanno meno dipendenti e questo può influire sulle modalità con cui la direzione svolge la supervisione. Per esempio, la separazione delle funzioni può non essere attuabile. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni;
- il "tone at the top", ossia il comportamento esemplare del vertice di un'organizzazione, e l'ambiente di controllo dell'impresa attraverso cui l'impresa fronteggia i rischi connessi all'informativa finanziaria e al rispetto dei relativi obblighi;
- il livello di sviluppo e di complessità del sistema contabile e di rendicontazione dell'impresa e i relativi controlli mediante i quali sono tenute le registrazioni contabili dell'impresa e le relative informazioni;
- le procedure dell'impresa per registrare, classificare e riepilogare le operazioni, per la raccolta delle informazioni da inserire in bilancio e nella relativa informativa;
- le tipologie di aspetti che hanno richiesto rettifiche contabili nel bilancio dell'impresa nei periodi amministrativi precedenti.

La definizione e lo svolgimento delle procedure (Rif.: Parr. 47, 55)

- A79. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure pianificate che il professionista ritiene necessarie per acquisire evidenze sufficienti e appropriate come base per la conclusione sul bilancio nel suo complesso sono influenzate:
- a) dalle regole del presente principio;
 - b) dalle regole stabilite dalle leggi o dai regolamenti applicabili, inclusi gli ulteriori obblighi di reportistica in essi contenuti.
- A80. Quando il professionista viene incaricato di svolgere la revisione limitata del bilancio di un gruppo di imprese, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure pianificate di revisione limitata sono volte a conseguire gli obiettivi del professionista definiti nel presente principio per tale tipologia di incarico, ma nel contesto del bilancio del gruppo.
- A81. Le regole del presente principio riguardanti la definizione e lo svolgimento di indagini e procedure di analisi comparativa, nonché di procedure per fronteggiare specifiche circostanze,

sono definite per consentire al professionista il conseguimento degli obiettivi specificati nel presente principio. Le circostanze degli incarichi di revisione limitata sono molto varie e, di conseguenza, ci possono essere circostanze in cui il professionista può ritenere efficace o efficiente definire e svolgere altre procedure. Per esempio, se il professionista, nella fase di acquisizione di una comprensione dell'impresa, viene a conoscenza di un contratto significativo, egli può decidere di leggerlo.

A82. Il fatto che il professionista possa ritenere necessario svolgere altre procedure non modifica il suo obiettivo che è quello di acquisire un'assurance limitata in relazione al bilancio nel suo complesso.

Operazioni significative o insolite

A83. Il professionista può valutare di esaminare le registrazioni contabili allo scopo di identificare operazioni significative o insolite che possono richiedere una particolare attenzione nella revisione limitata.

Indagine (Rif.: Parr. 46-48)

A84. In una revisione limitata, l'indagine include la ricerca di informazioni presso la direzione o altri soggetti all'interno dell'impresa, per quanto il professionista ritenga appropriato nelle circostanze dell'incarico. Il professionista, se appropriato, può anche ampliare le indagini per acquisire dati non finanziari. La valutazione delle risposte fornite dalla direzione costituisce una parte integrante della procedura d'indagine.

A85. A seconda delle circostanze dell'incarico, le indagini possono riguardare anche:

- le azioni decise nel corso delle assemblee dei soci, delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e dei relativi comitati, e i verbali di altre eventuali riunioni, che influiscono sulle informazioni e sull'informativa contenute nel bilancio;
- le comunicazioni che l'impresa ha ricevuto, o si aspetta di ricevere o di acquisire dalle autorità di vigilanza;
- aspetti emersi nel corso di altre procedure. Nello svolgere ulteriori indagini in relazione alle incoerenze identificate, il professionista considera la ragionevolezza e la coerenza delle risposte della direzione alla luce dei risultati acquisiti dalle altre procedure, nonché della conoscenza e della comprensione da parte del professionista dell'impresa e del settore in cui essa opera.

A86. Le indagini costituiscono spesso la principale fonte di evidenze sulle intenzioni della direzione. Tuttavia, le informazioni disponibili a supporto di tali intenzioni possono essere limitate. In tal caso, la comprensione dei precedenti storici della direzione nel realizzare le intenzioni dichiarate, delle motivazioni dichiarate per la scelta di determinate linee di condotta, nonché della sua capacità di perseguire specifiche linee di condotta può fornire informazioni pertinenti per supportare gli elementi probativi acquisiti mediante l'indagine. L'applicazione dello scetticismo professionale nel valutare le risposte fornite dalla direzione è importante per consentire al professionista di valutare se vi siano elementi tali da fargli ritenere che il bilancio possa essere significativamente errato.

A87. Lo svolgimento di indagini aiuta il professionista anche ad acquisire o aggiornare la propria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, per essere in grado di identificare le aree del bilancio nelle quali è probabile che si verifichino errori significativi.

Indagini sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento (Rif.: Par. 48 f))

A88. Spesso nelle imprese di dimensioni minori la direzione può non aver predisposto una valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, ma può invece contare sulla conoscenza dell'attività e sulle prospettive future attese. In tali circostanze, può essere appropriato discutere con la direzione le prospettive e i finanziamenti di medio e lungo termine dell'impresa, considerando anche se le assunzioni della direzione non siano incoerenti con la comprensione dell'impresa da parte del professionista.

Procedure di analisi comparativa (Rif.: Parr. 46-47, 49)

A89. In una revisione limitata del bilancio, lo svolgimento di procedure di analisi comparativa aiuta il professionista:

- ad acquisire o aggiornare la propria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, inclusa la capacità di identificare le aree del bilancio in cui è probabile si verifichino errori significativi;
- a identificare incoerenze o scostamenti rispetto agli andamenti e ai valori attesi o normali di bilancio come la congruità del bilancio con i dati chiave, inclusi gli indicatori chiave di performance;
- a fornire evidenze di conferma in relazione ad altre indagini o procedure di analisi comparativa già svolte;
- a svolgere procedure aggiuntive quando siano pervenuti all'attenzione del professionista uno o più elementi che gli facciano ritenere che il bilancio possa essere significativamente errato. Un esempio di tali procedure aggiuntive è un'analisi comparativa dei dati mensili di ricavi e costi tra centri di profitto, filiali o altre componenti dell'impresa, per fornire evidenze sulle informazioni contenute nelle voci o nell'informativa di bilancio.

A90. Per svolgere le procedure di analisi comparativa è possibile utilizzare diversi metodi. Tali metodi variano dall'effettuazione di semplici confronti allo svolgimento di analisi complesse mediante l'utilizzo di tecniche statistiche. Il professionista può, per esempio, svolgere procedure di analisi comparativa per valutare le informazioni finanziarie sottostanti il bilancio mediante l'analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura, e valutare i risultati con riferimento alla loro coerenza con i valori attesi al fine di identificare rapporti e singoli elementi che appaiano insoliti, o che si discostino dagli andamenti o dai valori attesi. Il professionista effettua una comparazione degli importi registrati, o degli indici elaborati dagli importi registrati, con le aspettative sviluppate dal professionista alla luce delle informazioni acquisite dalle relative fonti. Esempi di fonti di informazione spesso utilizzate dal professionista per sviluppare le aspettative, in base alle circostanze, includono:

- le informazioni finanziarie per i periodi precedenti comparabili, tenendo conto delle modifiche note;
- le informazioni sui risultati operativi e finanziari attesi, quali budget o previsioni incluse le estrapolazioni dai dati intermedi o annuali;
- le relazioni tra elementi delle informazioni finanziarie all'interno del periodo amministrativo.

- le informazioni sul settore in cui opera l'impresa, quali, ad esempio, le informazioni sui margini lordi, ovvero il confronto tra l'indice di rotazione dei crediti verso clienti dell'impresa con l'indice medio di settore o con l'indice di altre imprese di dimensioni simili nello stesso settore;
- le relazioni esistenti tra informazioni finanziarie e informazioni pertinenti di altra natura, quali, ad esempio, il rapporto tra costo complessivo delle retribuzioni e numero dei dipendenti.

A91. La valutazione del professionista sul fatto se i dati da utilizzare per le procedure di analisi comparativa siano soddisfacenti per le finalità previste si basa sulla sua comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, ed è influenzata dalla natura e dalla fonte dei dati stessi nonché dalle circostanze in cui i dati sono acquisiti. Può essere pertinente considerare i seguenti aspetti:

- la fonte delle informazioni disponibili. Per esempio, le informazioni possono essere più attendibili se sono acquisite da fonti indipendenti esterne all'impresa;
- la comparabilità delle informazioni disponibili. Per esempio, può essere necessario integrare o rettificare i dati generali di settore per renderli comparabili con quelli di un'impresa che produce e vende prodotti specialistici;
- la natura e la pertinenza delle informazioni disponibili, per esempio, se i budget sono stati predisposti come risultati attesi piuttosto che come obiettivi da raggiungere;
- la conoscenza e le competenze specialistiche utilizzate per la predisposizione delle informazioni, e i relativi controlli, configurati per assicurarne la completezza, l'accuratezza e la validità. Tali controlli possono includere per esempio, i controlli sulla predisposizione, il riesame e l'aggiornamento delle informazioni relative al budget.

Procedure per affrontare specifiche circostanze

Frode e non conformità a leggi o regolamenti (Rif.: Par. 52 d))

A92. Secondo il presente principio, qualora il professionista abbia individuato o sospetti una frode o atti illeciti, egli è tenuto a stabilire se vi sia la responsabilità di darne informativa ad un soggetto esterno all'impresa. Sebbene il dovere professionale del professionista di mantenere la riservatezza sulle informazioni relative al cliente possa precludere al professionista di dare tale informativa, le sue responsabilità di tipo legale possono, in alcune circostanze, prevalere sull'obbligo di riservatezza.

Eventi o condizioni che possono far sorgere dubbi sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale in bilancio (Rif.: Par. 54)

A93. Il seguente elenco di fattori esemplifica eventi o circostanze che, considerati individualmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sul presupposto della continuità aziendale. L'elenco non è esaustivo e la presenza di uno o alcuni degli elementi riportati di seguito non implica necessariamente l'esistenza di un'incertezza sul fatto che l'impresa possa continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Indicatori finanziari

- situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;

- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive realistiche di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori;
- bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi;
- principali indici economico-finanziari negativi;
- consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa;
- difficoltà nel pagamento di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi;
- incapacità di pagare i debiti alla scadenza;
- incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori, dalla condizione “a credito” alla condizione “pagamento alla consegna”;
- incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Indicatori gestionali

- intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività;
- perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione;
- perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- difficoltà con il personale;
- scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- comparsa di concorrenti di grande successo.

Altri indicatori

- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità ad altre norme di legge;
- procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte;
- modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa;
- eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.

La rilevanza di tali eventi o circostanze può spesso essere attenuata da altri fattori. Ad esempio, il fatto che un'impresa non sia in grado di saldare i debiti ordinari può essere compensato da un piano della direzione volto al mantenimento di adeguati flussi di cassa con strumenti alternativi, quali la cessione di attività, la rinegoziazione dei termini di pagamento dei prestiti o l'aumento di capitale. Analogamente, la perdita di un importante fornitore può essere attenuata dalla disponibilità di un'adeguata fonte alternativa di approvvigionamento.

La riconciliazione del bilancio con le registrazioni contabili sottostanti (Rif.: Par. 56)

A94. Il professionista solitamente acquisisce evidenze che il bilancio corrisponde o si riconcilia con le sottostanti registrazioni contabili riconducendo gli importi e i saldi di bilancio alle registrazioni contabili pertinenti quale la contabilità generale, ovvero ad una sintesi delle registrazioni o ad un prospetto che rifletta la corrispondenza o la riconciliazione degli importi di bilancio con le sottostanti registrazioni contabili (come un bilancio di verifica).

Lo svolgimento di procedure aggiuntive (Rif.: Par. 57)

A95. Le procedure aggiuntive sono richieste dal presente principio qualora sia pervenuto all'attenzione del professionista un elemento che gli faccia ritenere che il bilancio possa essere significativamente errato.

A96. La risposta del professionista nell'intraprendere procedure aggiuntive rispetto ad una voce del bilancio che egli ha ragione di ritenere possa essere significativamente errata, può variare in base alle circostanze ed è una questione oggetto di giudizio professionale da parte del professionista.

A97. Il giudizio del professionista sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure aggiuntive necessarie per acquisire evidenze per concludere che non è probabile esista un errore significativo, oppure per stabilire che un errore significativo esiste, è orientato:

- dalle informazioni acquisite in base alla valutazione da parte del professionista dei risultati delle procedure già svolte;
- dalla sua comprensione aggiornata dell'impresa e del contesto in cui opera acquisita nel corso dello svolgimento di tutto l'incarico;
- dal punto di vista del professionista sulla persuasività delle evidenze necessarie per affrontare l'elemento che gli fa ritenere che il bilancio possa essere significativamente errato.

A98. Le procedure aggiuntive si concentrano sull'acquisizione di evidenze sufficienti e appropriate affinché il professionista sia in grado di giungere a una conclusione sugli elementi che ritiene possano rendere il bilancio significativamente errato. Le procedure possono consistere in:

- ulteriori indagini o procedure di analisi comparativa, per esempio, svolte con maggiore dettaglio o incentrate sulle voci interessate (cioè sugli importi o sull'informativa relativa ai conti o alle operazioni interessati come esposti in bilancio); ovvero
- altre tipologie di procedure, per esempio, verifiche di dettaglio o richieste di conferme esterne.

A99. Il seguente esempio illustra la valutazione del professionista relativamente alla necessità di svolgere procedure aggiuntive, e la sua risposta ove ritenga che tali procedure siano necessarie.

- Nel corso dello svolgimento delle indagini e delle procedure di analisi comparativa per la revisione limitata, l'analisi dei crediti da parte del professionista mostra un importo significativo di crediti scaduti a fronte dei quali non è stanziato nessun fondo svalutazione crediti.
- Ciò induce il professionista a ritenere che il saldo dei crediti in bilancio possa essere significativamente errato. Il professionista quindi svolge indagini presso la direzione in merito al fatto se vi siano crediti inesigibili che occorrerebbe esporre come svalutati.
- In base alla risposta della direzione, la valutazione da parte del professionista può:
 - a) consentirgli di concludere che non è probabile che il saldo dei crediti sia significativamente errato. In tal caso non è necessario svolgere ulteriori procedure.
 - b) consentirgli di stabilire che l'elemento rende il bilancio significativamente errato. Non è necessario svolgere ulteriori procedure, e il professionista giunge alla conclusione che il bilancio nel suo complesso è significativamente errato.
 - c) indurlo a continuare a ritenere che è probabile che il saldo dei crediti sia significativamente errato, sebbene non fornisca evidenze sufficienti e appropriate per stabilire che esso sia effettivamente errato.

In tal caso, il professionista è tenuto a svolgere procedure aggiuntive, per esempio, richiedendo alla direzione un'analisi degli importi incassati dopo la data di riferimento del bilancio per identificare crediti inesigibili. La valutazione dei risultati delle procedure aggiuntive può consentire al professionista di raggiungere le conclusioni a) o b) sopra riportate. In caso contrario, il professionista è tenuto:

- i. a continuare a svolgere procedure aggiuntive finché non raggiunga le suddette conclusioni a) o b); ovvero
- ii. se il professionista non è in grado di concludere che non è probabile che l'elemento renda il bilancio nel suo complesso significativamente errato, né di stabilire che l'elemento rende il bilancio nel suo complesso significativamente errato, esiste una limitazione allo svolgimento delle procedure e il professionista non è in grado di giungere ad una conclusione senza modifica sul bilancio.

Attestazioni scritte (Rif.: Parr. 61-63)

- A100. Le attestazioni scritte sono una fonte importante di evidenze in un incarico di revisione limitata. Qualora la direzione modifichi o non fornisca le attestazioni scritte richieste, ciò può allertare il professionista sulla possibile esistenza di una o più problematiche significative. Inoltre, una richiesta di attestazioni scritte, in luogo di quelle verbali, può in molti casi indurre la direzione a considerare tali aspetti in modo più rigoroso, migliorando così la qualità delle attestazioni.
- A 101. Oltre alle attestazioni scritte richieste dal presente principio, il professionista può ritenere necessario richiedere altre attestazioni scritte in merito al bilancio. Queste possono essere necessarie ad esempio, per completare le evidenze del professionista con riferimento a determinate voci o informativa riflesse in bilancio laddove il professionista ritenga tali attestazioni importanti per giungere a una conclusione sul bilancio, con o senza modifiche.
- A102. In alcuni casi, la direzione può includere nelle attestazioni scritte una esplicita indicazione che le attestazioni sono effettuate al meglio delle proprie conoscenze e convinzioni. È ragionevole

che il professionista accetti una tale formulazione se ritiene che le attestazioni siano state effettuate da coloro che hanno responsabilità e conoscenze appropriate degli aspetti trattati nelle attestazioni.

Valutazione delle evidenze acquisite dalle procedure svolte (Rif.: Parr. 66-68)

A103. In alcune circostanze, il professionista può non avere acquisito le evidenze che si aspettava di acquisire definendo principalmente indagini e procedure di analisi comparativa, nonché procedure per fronteggiare specifiche circostanze. In questi casi, considera che le evidenze acquisite dalle procedure svolte non sono sufficienti e appropriate per consentirgli di giungere a una conclusione sul bilancio. Il professionista può:

- ampliare il lavoro svolto; ovvero
- svolgere altre procedure che giudica necessarie nelle circostanze.

Qualora nelle circostanze nessuna delle due ipotesi sia fattibile, il professionista non sarà in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate che gli consentano di giungere a una conclusione e, secondo quanto stabilito nel presente principio, è tenuto a determinarne l'effetto sulla propria relazione o sulla propria capacità di portare a termine l'incarico, per esempio, se un membro della direzione non è disponibile nel corso della revisione limitata a rispondere alle indagini del professionista su aspetti significativi. Tale situazione può presentarsi anche se il professionista non sia venuto a conoscenza di un elemento, o di elementi, che gli facciano ritenere che il bilancio possa essere significativamente errato, come specificato nel paragrafo 57.

Limitazioni allo svolgimento di procedure

A104. L'impossibilità di svolgere una specifica procedura non costituisce una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione limitata se il professionista è in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate svolgendo altre procedure.

A105. Le limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione limitata imposte dalla direzione possono avere altre implicazioni per la revisione limitata, ad esempio nella considerazione da parte del professionista di aree in cui è probabile che il bilancio sia significativamente errato e nella considerazione sulla prosecuzione dell'incarico.

Giungere alla conclusione del professionista sul bilancio

Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Rif.: Par. 69 a))

A106. La descrizione nel bilancio del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è importante poiché indica agli utilizzatori del bilancio il quadro normativo di riferimento su cui si basa il bilancio stesso. Se si tratta di un bilancio redatto per scopi specifici, questo può essere redatto in base ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici reso disponibile solo alla parte conferente e al professionista. La descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici utilizzato è importante poiché il bilancio redatto per scopi specifici può non essere appropriato per utilizzi diversi da quello previsto per tale bilancio.

A107. Una descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che contenga un linguaggio che qualifica o limita in modo impreciso il quadro stesso (per esempio, "il bilancio è sostanzialmente conforme agli International Financial Reporting Standards"), non costituisce

una descrizione adeguata di tale quadro normativo in quanto può risultare fuorviante per gli utilizzatori del bilancio.

Informativa in merito agli effetti delle operazioni e agli eventi significativi sulle informazioni confluite in bilancio (Rif.: Parr. 69 b) vi), 71)

A108. Il professionista è tenuto, ai sensi del presente principio, a valutare se il bilancio fornisca un'informativa adeguata per consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sul risultato economico e sui flussi di cassa dell'impresa.

A109. Nel caso di un bilancio redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la direzione può avere necessità di includere nel bilancio informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero, in circostanze estremamente rare, di derogare ad una disposizione del quadro normativo al fine di fornire una corretta rappresentazione del bilancio.

Considerazioni per i casi in cui si utilizza un quadro normativo basato sulla conformità

A110. Per il professionista sarà estremamente raro considerare fuorviante un bilancio redatto secondo un quadro normativo basato sulla conformità qualora egli, secondo quanto previsto dal presente principio, abbia stabilito al momento dell'accettazione dell'incarico che il quadro normativo è accettabile.

Aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa (Rif.: Par. 70 b))

A111. Nel considerare gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, il professionista può venire a conoscenza di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione. Il professionista può concludere che l'effetto di una mancanza di neutralità, insieme all'effetto di errori apparenti non corretti, renda il bilancio nel suo complesso significativamente errato. Gli indicatori di una mancanza di neutralità che possono influenzare la valutazione del professionista in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso possa essere significativamente errato includono quanto segue:

- la selezione da parte della direzione nella correzione degli errori apparenti portati alla sua attenzione nel corso della revisione limitata (per esempio, la correzione degli errori che hanno l'effetto di accrescere gli utili contabilizzati, e la mancata correzione degli errori che hanno l'effetto di ridurre tali utili);
- le possibili ingerenze della direzione nell'effettuazione delle stime contabili.

A112. Nel trarre le conclusioni sulla ragionevolezza delle singole stime contabili, l'esistenza di indicatori di possibili ingerenze della direzione non significa necessariamente che vi siano errori. Essa può, tuttavia, influire sulla valutazione del professionista in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso possa essere significativamente errato.

Forma della conclusione (Rif.: Par. 74)

Descrizione delle informazioni presentate in bilancio

A113. Nel caso di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la conclusione del professionista afferma che non sono pervenuti alla sua

attenzione elementi che gli facciano ritenere che il bilancio non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ... (ovvero non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta ...) in conformità al [quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione]. Nel caso di molti quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, per esempio, viene richiesto che il bilancio rappresenti correttamente (ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta) la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa alla fine del periodo amministrativo, il risultato economico e i flussi di cassa dell'impresa per quel periodo.

Utilizzo dell'espressione "rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" ovvero "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta"

A114. L'utilizzo in un determinato ordinamento giuridico dell'espressione "rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" ovvero dell'espressione "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta" è determinato dalle leggi o dai regolamenti che disciplinano la revisione limitata del bilancio in quel dato ordinamento, ovvero dalla prassi in esso generalmente accettata. Laddove le leggi o i regolamenti richiedano l'utilizzo di una diversa formulazione, tale circostanza non influisce sulla regola indicata dal presente principio in merito alla valutazione da parte del professionista della corretta rappresentazione del bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.

Impossibilità di esprimere una conclusione a causa di una limitazione imposta dalla direzione allo svolgimento delle procedure di revisione limitata successivamente all'accettazione dell'incarico (Rif.: Parr. 15, 82)

A115. Recedere dall'incarico può risultare fattibile o meno a seconda del grado di completamento dell'incarico al momento in cui la direzione impone la limitazione allo svolgimento di procedure di revisione limitata. Qualora il professionista abbia sostanzialmente completato la revisione limitata, egli può decidere di completarla nella misura possibile, dichiarare l'impossibilità di esprimere una conclusione e spiegare la limitazione allo svolgimento di procedure nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione".

A116. In alcune circostanze, recedere dall'incarico può non essere possibile qualora leggi o regolamenti richiedano al professionista di proseguire l'incarico. Per esempio, ciò può verificarsi nel caso in cui un professionista sia nominato per svolgere la revisione limitata del bilancio di un'amministrazione pubblica. Ciò può verificarsi anche nel caso di ordinamenti giuridici in cui il professionista sia incaricato di sottoporre a revisione limitata il bilancio di uno specifico periodo amministrativo ovvero sia incaricato per uno specifico periodo amministrativo e gli sia vietato recedere dall'incarico, rispettivamente, prima di aver completato la revisione limitata di quel dato bilancio ovvero prima della fine di quel dato periodo amministrativo. Il professionista può anche ritenere necessario includere nella relazione un paragrafo relativo ad altri aspetti per spiegare le ragioni per cui non può recedere dall'incarico.

Comunicazioni con le autorità di vigilanza o i proprietari dell'impresa

A117. Laddove il professionista concluda che sia necessario recedere dall'incarico a causa di una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione limitata, eventuali regole professionali, disposizioni legislative o regolamentari potrebbero prevedere che il professionista comunichi alle autorità di vigilanza o ai proprietari dell'impresa le motivazioni sottostanti il recesso dall'incarico.

La relazione del professionista (Rif.: Parr. 86-92)

A118. La relazione scritta comprende sia le relazioni emesse in formato cartaceo sia quelle in formato elettronico.

Elementi della relazione del professionista (Rif.: Par. 86)

A119. Un titolo in cui viene esplicitamente indicato che si tratta della relazione di un professionista indipendente, ad esempio “Relazione del professionista indipendente”, attesta che il professionista ha rispettato tutti i principi etici applicabili riguardanti l’indipendenza, distinguendo così la relazione del professionista indipendente da quella emessa da altri soggetti.

A120. Le leggi o i regolamenti possono specificare a chi debba essere indirizzata la relazione del professionista in quel particolare ordinamento giuridico. La relazione del professionista è solitamente indirizzata a coloro per i quali la stessa è stata redatta, spesso ai soci o ai responsabili delle attività di governance dell’impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione limitata.

A121. Nel caso in cui il professionista sia a conoscenza del fatto che il bilancio oggetto di revisione limitata sarà incluso in un documento contenente altre informazioni, quale una relazione finanziaria, il professionista, qualora la forma del documento lo permetta, può considerare se specificare i numeri delle pagine corrispondenti al bilancio oggetto di revisione limitata. Ciò aiuta gli utilizzatori ad individuare il bilancio cui la relazione del professionista fa riferimento.

Responsabilità della direzione per il bilancio (Rif.: Par. 86 d))

A122. La regola del presente principio secondo la quale il professionista è tenuto ad acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende le proprie responsabilità, con riferimento sia alla redazione del bilancio sia all’incarico di revisione limitata, è fondamentale per lo svolgimento della revisione limitata e per la relazione sull’incarico. La descrizione delle responsabilità della direzione nella relazione del professionista fornisce ai lettori di tale relazione il contesto per comprendere tali responsabilità, in quanto esse attengono all’incarico di revisione limitata svolto.

A123. Non è necessario che la relazione del professionista faccia specifico riferimento alla “direzione”, ma invece può utilizzare il termine più appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico. In alcuni ordinamenti giuridici il riferimento appropriato è ai responsabili delle attività di governance.

A124. Possono sussistere circostanze in cui è appropriato che il professionista apporti delle aggiunte alla descrizione delle responsabilità della direzione di cui al presente principio, in modo da rispecchiare le ulteriori responsabilità relative alla redazione del bilancio nel contesto di un ordinamento giuridico ovvero in base alla tipologia di impresa.

A125. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti che prescrivono le responsabilità della direzione possono fare specifico riferimento ad una responsabilità in merito all’adeguatezza dei libri e delle registrazioni contabili ovvero del sistema contabile. Poiché tali libri, registrazioni contabili e sistemi costituiscono una parte integrante del controllo interno, il presente principio non utilizza tali descrizioni né vi fa esplicito riferimento.

La responsabilità del professionista (Rif.: Par. 86 f))

A126. La relazione del professionista dichiara che la sua responsabilità è quella di esprimere una conclusione sul bilancio sulla base della revisione limitata svolta, allo scopo di contrapporla alla responsabilità della direzione per la redazione del bilancio.

Riferimento ai principi (Rif.: Par. 86 f))

A127. Il riferimento ai principi utilizzati dal professionista per la revisione limitata indica agli utilizzatori della relazione del professionista che la revisione limitata è stata svolta in conformità a quei determinati principi.

Comunicazione in merito alla natura della revisione limitata del bilancio (Rif.: Par. 86 g))

A128. La descrizione della natura dell'incarico di revisione limitata nella relazione del professionista spiega la portata e le limitazioni dell'incarico svolto, a beneficio dei lettori della relazione. Tale spiegazione chiarisce, per evitare dubbi, che la revisione contabile limitata non è una revisione contabile completa e che, conseguentemente, il professionista non esprime un giudizio di revisione sul bilancio.

Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e di come tale quadro possa influire sulla conclusione del professionista (Rif.: Par. 86 i) ii))

A129. L'individuazione, nella conclusione del professionista, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è finalizzata ad informare gli utilizzatori della relazione del professionista circa il contesto in cui viene espressa la conclusione. Tale precisazione non è finalizzata a limitare la valutazione richiesta al paragrafo 30 a). Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è individuato mediante espressioni quali:

“... in conformità agli International Financial Reporting Standards”, ovvero

“... in conformità ai principi contabili generalmente accettati nell'ordinamento giuridico X ...”.

A130. Quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile comprende principi contabili e disposizioni di legge o regolamentari, il quadro normativo viene individuato mediante espressioni quali “... in conformità agli International Financial Reporting Standards e alle disposizioni contenute nella Legge [Y] dell'ordinamento giuridico X”.

Paragrafo sugli elementi alla base della conclusione con modifica (Rif.: Par. 85 h) ii))

A131. Una conclusione negativa o la dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione in merito ad uno specifico aspetto descritto nel paragrafo sugli elementi alla base della conclusione con modifica non giustifica la mancata descrizione di altri aspetti identificati che avrebbero comunque richiesto una modifica alla conclusione del professionista. In questi casi, l'informativa su tali altri aspetti di cui il professionista sia a conoscenza può essere rilevante per gli utilizzatori del bilancio.

Firma del professionista (Rif.: Par. 86 l))

A132. La firma del professionista è apposta in nome e per conto del soggetto incaricato o a titolo personale dal professionista, ovvero con entrambe le forme, secondo quanto appropriato per lo specifico ordinamento giuridico. Oltre alla firma del professionista, in alcuni ordinamenti giuridici può essere richiesto al professionista di dichiarare nella propria relazione i titoli professionali o l'abilitazione professionale rilasciati dall'autorità preposta in quel dato ordinamento.

Avvertimento ai lettori che il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo con scopi specifici (Rif.: Par. 88)

A133. Il bilancio redatto per scopi specifici può essere utilizzato per scopi diversi da quelli per i quali era previsto. Per esempio, un'autorità di vigilanza può richiedere ad alcune imprese di depositare un bilancio redatto per scopi specifici presso un registro pubblico. Per evitare fraintendimenti, è importante che il professionista avverta gli utilizzatori della sua relazione che il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo con scopi specifici e, quindi, può non essere adatto per un altro scopo.

Limitazione alla distribuzione o all'utilizzo

A134. Oltre ad avvertire il lettore della sua relazione di quanto previsto dal presente principio, quando il bilancio è redatto utilizzando un quadro normativo con scopi specifici, il professionista può ritenere appropriato indicare che la sua relazione è destinata unicamente ad utilizzatori specifici. In base alle leggi o ai regolamenti del particolare ordinamento giuridico, ciò può essere ottenuto limitando la distribuzione o l'utilizzo della relazione del professionista. In tali circostanze, il paragrafo contenente l'avvertimento sull'utilizzo del quadro normativo con scopi specifici, può essere ampliato per includere questi altri aspetti, ed il titolo può essere modificato di conseguenza.

Altri obblighi di reportistica (Rif.: Par. 91)

A135. In alcuni ordinamenti giuridici, il professionista può avere ulteriori obblighi di reportistica su altri aspetti che si aggiungono alla responsabilità del professionista prevista dal presente principio. Per esempio, al professionista può essere chiesto di riportare su alcuni aspetti qualora questi pervengano alla sua attenzione nel corso della revisione limitata del bilancio. In alternativa, al professionista può essere chiesto di svolgere specifiche procedure aggiuntive e di riportarne l'esito, ovvero di esprimere una conclusione su aspetti specifici, quali la corretta tenuta dei libri e delle registrazioni contabili. I principi sugli incarichi di revisione limitata del bilancio in un determinato ordinamento giuridico possono fornire linee guida in merito alle responsabilità del professionista derivanti dagli ulteriori specifici obblighi di reportistica, previsti da quel dato ordinamento.

A136. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti applicabili possono richiedere o consentire al professionista di riportare su tali ulteriori obblighi nell'ambito della propria relazione sul bilancio. In altri casi, al professionista può essere richiesto o consentito di riportare su tali obblighi in una relazione separata.

A137. Tali altri obblighi di reportistica sono affrontati in una sezione separata della relazione del professionista per distinguerli in modo chiaro dalla responsabilità del professionista relativa all'emissione di una relazione sul bilancio prevista dal presente principio. Ove pertinente, tale sezione può contenere uno o più sottotitoli che descrivono il contenuto del paragrafo o dei paragrafi sugli altri obblighi di reportistica. In alcuni ordinamenti giuridici, gli ulteriori obblighi di reportistica possono essere assolti in una relazione separata dalla relazione del professionista sulla revisione limitata del bilancio.

Data della relazione del professionista (Rif.: Parr. 86 k), 92)

A138. La data della relazione del professionista informa gli utilizzatori della stessa sul fatto che il professionista ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data.

A139. La conclusione del professionista riguarda il bilancio e il bilancio rientra nelle responsabilità della direzione. Il professionista non è nella condizione di concludere che sono state acquisite

evidenze sufficienti e appropriate finché non si convinca che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, siano stati redatti e che la direzione se ne sia assunta la responsabilità.

- A140. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti individuano le persone o gli organi (ad esempio, gli amministratori) che hanno la responsabilità di concludere che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti, nonché definiscono il necessario processo di approvazione. In questi casi, prima di apporre la data sulla relazione sul bilancio, viene acquisita l'evidenza di tale approvazione. In altri ordinamenti giuridici, tuttavia, il processo di approvazione non è prescritto da leggi o regolamenti. In questi casi, si tengono in considerazione le procedure adottate dall'impresa per la redazione ed il completamento del bilancio con riferimento alla struttura della direzione e della governance d'impresa al fine di identificare le persone o l'organo con l'autorità per concludere che sono stati redatti tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti possono individuare il momento, all'interno del processo di redazione del bilancio, in cui ci si aspetta che la revisione limitata sia conclusa.
- A141. In alcuni ordinamenti giuridici viene richiesto che, prima della sua pubblicazione, il bilancio riceva l'approvazione finale dei soci. In tali ordinamenti giuridici, l'approvazione dei soci non è necessaria al professionista per esprimere una conclusione sul bilancio. La data di approvazione del bilancio ai fini del presente principio corrisponde alla data antecedente in cui coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità stabiliscono che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio.

La relazione del professionista prescritta da leggi o regolamenti (Rif.: Parr. 34-35, 86)

- A142. Qualora la revisione limitata sia stata svolta in conformità al presente principio, l'uniformità nella predisposizione delle relazioni del professionista favorisce la credibilità nell'ambito del mercato globale rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni limitate del bilancio che siano state svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti. La relazione del professionista può fare riferimento al presente principio qualora le differenze tra le disposizioni di legge o regolamentari e il presente principio riguardino soltanto lo schema o la formulazione della relazione del professionista e la relazione sia conforme quanto meno alle regole di cui al paragrafo 86 del presente principio. Di conseguenza, in tali circostanze si considera che il professionista abbia rispettato le regole del presente principio anche laddove lo schema e la formulazione utilizzati nella sua relazione siano quelli indicati nelle disposizioni sugli obblighi di informativa previste da leggi o regolamenti. Laddove le disposizioni specifiche di un particolare ordinamento giuridico non siano in conflitto con il presente principio, l'adozione dello schema o della formulazione utilizzati nel presente principio aiuta gli utilizzatori della relazione del professionista a riconoscere più facilmente che la relazione in questione è la relazione di una revisione limitata del bilancio svolta in conformità al presente principio. Le circostanze in cui leggi o regolamenti prescrivono lo schema o la formulazione della relazione del professionista con una terminologia che differisce in modo significativo dalle regole del presente principio sono trattate nelle regole del presente principio che disciplinano l'accettazione degli incarichi di revisione limitata e il mantenimento dei rapporti con il cliente.

Relazione del professionista per le revisioni limitate svolte in conformità sia ai principi applicabili di uno specifico ordinamento giuridico sia al presente principio (Rif.: Par. 86 f))

A143. Qualora, oltre a conformarsi alle regole del presente principio, il professionista si conformi altresì ai principi nazionali applicabili, la relazione può fare riferimento al fatto che la revisione limitata è stata svolta in conformità sia al presente principio, sia ai principi nazionali applicabili agli incarichi di revisione limitata del bilancio. Tuttavia, il riferimento sia al presente principio sia ai principi nazionali applicabili non è appropriato qualora sussista un conflitto tale tra le regole del presente principio e quelle dei principi nazionali applicabili tale per cui il professionista potrebbe essere indotto a giungere a una conclusione diversa ovvero a non inserire un richiamo d'informativa che, nelle particolari circostanze, sarebbe richiesto dal presente principio. In questo caso, la relazione del professionista fa riferimento unicamente ai principi pertinenti (siano essi il presente principio o i principi nazionali applicabili) in conformità ai quali la relazione stessa è stata predisposta.

Esempi di relazioni di revisione limitata (Rif.: Par. 86)

A144. L'Appendice 2 del presente principio contiene esempi di relazioni del professionista per la revisione limitata del bilancio che tengono conto delle regole di reportistica di cui al presente principio.

Documentazione

Tempestività della documentazione dell'incarico (Rif.: Par. 93)

A145. L'ISQC 1 richiede al soggetto incaricato di stabilire limiti temporali che rispondano all'esigenza di completare tempestivamente la raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva.

Esempio di lettera d’incarico di revisione limitata dell’informativa finanziaria storica

Segue un esempio di lettera di incarico per la revisione limitata di un bilancio con scopi di carattere generale (redatto in conformità agli International Financial Reporting Standards - IFRS), che illustra le regole e le linee guida pertinenti contenute nel presente principio. L’esempio di lettera d’incarico non è vincolante, ma intende essere unicamente una guida che può essere utilizzata congiuntamente alle considerazioni illustrate nel presente principio. Sarà necessario variarla a seconda delle disposizioni e delle circostanze relative ai singoli casi. Essa è predisposta con riferimento alla revisione limitata del bilancio di un singolo periodo amministrativo e richiederà un adattamento laddove si intenda o ci si aspetti di applicarla agli incarichi di revisione limitata ricorrenti. Può essere appropriato richiedere il parere di un legale in merito all’adeguatezza delle lettere proposte.

Al rappresentante appropriato della direzione o dei responsabili delle attività di governance della Società ABC¹:

[Obiettivo e portata della revisione contabile limitata]

Ci è stato da Voi² richiesto di svolgere la revisione contabile limitata del bilancio con scopi di carattere generale della Società ABC costituito dalla situazione patrimoniale e finanziaria al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l’esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative. Con la presente siamo lieti di confermarVi l’accettazione dell’incarico di revisione contabile limitata e dei relativi contenuti secondo i termini di seguito riportati.

La revisione contabile limitata sarà da noi svolta con l’obiettivo di esprimere una conclusione sul bilancio. Laddove la nostra conclusione sia senza modifica, avrà la seguente forma: “Sulla base della revisione contabile limitata, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi (*ovvero non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta*) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società alla [data], il risultato economico e i flussi di cassa per l’esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards (IFRS).”

[Le responsabilità del professionista]

La revisione contabile limitata sarà da noi svolta in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione limitata dell’informativa finanziaria storica*. Il principio ISRE 2400 (Revised) ci richiede di giungere a una conclusione sul fatto se sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio nel suo complesso non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo

¹ I destinatari e i riferimenti nella lettera saranno quelli che sono appropriati alle circostanze dell’incarico, compreso l’ordinamento giuridico. È importante riferirsi alle persone appropriate – si veda il paragrafo 36 del presente principio.

² Nella lettera, i riferimenti a “Voi”, “noi”, “ci”, “direzione”, “responsabili delle attività di governance” e “professionista” vanno utilizzati o corretti come appropriato nelle circostanze.

sull'informazione finanziaria applicabile. Tale principio ci richiede altresì di conformarci ai principi etici applicabili.

La revisione contabile limitata del bilancio conforme al principio ISRE 2400 (Revised) è un incarico di assurance limitata. Svolgeremo procedure, che consistono principalmente nell'effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, e procedure di analisi comparativa, e valuteremo le evidenze acquisite. Svolgeremo inoltre procedure aggiuntive qualora dovessero pervenire alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio nel suo complesso possa essere significativamente errato. Tali procedure sono svolte per consentirci di esprimere la nostra conclusione sul bilancio in conformità al principio ISRE 2400 (Revised). Le procedure scelte dipenderanno da ciò che riterremo necessario esercitando il nostro giudizio professionale, sulla base della nostra comprensione della Società ABC e del contesto in cui opera, nonché dalla nostra comprensione degli IFRS e della loro applicazione nell'ambito del settore.

La revisione contabile limitata non è una revisione contabile completa del bilancio, pertanto:

- a) esiste un rischio in proporzione maggiore, rispetto a quello di una revisione contabile completa, che eventuali errori significativi presenti nel bilancio sottoposto a revisione contabile limitata possano non essere identificati, anche se la revisione contabile limitata è svolta correttamente in conformità al principio ISRE 2400 (Revised);
- b) nell'esprimere la nostra conclusione basata sulla revisione contabile limitata del bilancio, la nostra relazione indicherà chiaramente che non esprimiamo nessun giudizio di revisione contabile completa sul bilancio.

[Le responsabilità della direzione e l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (ai fini di questo esempio si assume che il professionista non abbia stabilito che la legge o i regolamenti prescrivano tali responsabilità con la terminologia appropriata; si utilizzano quindi le descrizioni di cui al paragrafo 30 b) del presente principio)]

La revisione limitata sarà da noi svolta sulla base del presupposto che [la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance]³ riconoscano e comprendano che hanno la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli IFRS⁴;
- b) 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;
- c) di fornirci:
 - i. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii. ulteriori informazioni che possiamo richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile limitata;

³ Utilizzare la terminologia appropriata alle circostanze.

⁴ Ovvero, se appropriato, "per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli IFRS".

- iii. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito della Società ABC dalle quali riteniamo necessario acquisire evidenze.

La nostra attività di revisione contabile limitata include la richiesta, indirizzata a [la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance], di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione contabile limitata.

Confidiamo nella piena collaborazione del Vostro personale nel corso della revisione contabile limitata.

[Altre informazioni pertinenti]

[Inserire altre informazioni, quali accordi su corrispettivi, fatturazione e altre condizioni specifiche, come appropriato.]

[Relazione]

[Inserire il riferimento appropriato alla forma e al contenuto previsti della relazione del professionista.]

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della nostra relazione alla luce dei risultati ottenuti dalla revisione contabile limitata.

Vi preghiamo di firmare e di restituirci l'allegata copia della presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione contabile limitata del bilancio, incluse le reciproche responsabilità.

XYZ & Co.

Per presa visione e accettazione per conto della Società ABC

(firma)

.....

Nome e titolo

Data

Esempi di relazioni di revisione contabile limitata

Relazioni di revisione contabile limitata del bilancio redatto per scopi di carattere generale

Esempi di relazioni di revisione contabile limitata contenenti una conclusione senza modifica

- Esempio 1: Relazione del professionista sul bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori (ad esempio, in conformità all'International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities).

Esempi di relazioni di revisione contabile limitata contenenti una conclusione con modifica

- Esempio 2: Relazione del professionista che contiene una conclusione con rilievi dovuta ad un errore significativo presente in bilancio. Bilancio redatto secondo le disposizioni di un quadro normativo basato sulla conformità configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori. (Bilancio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla conformità)
- Esempio 3: Relazione del professionista che contiene una conclusione con rilievi dovuta all'impossibilità per il professionista di acquisire evidenze sufficienti e appropriate. (Bilancio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione - IFRS)
- Esempio 4: Relazione del professionista che contiene una conclusione negativa dovuta ad un errore significativo presente in bilancio. (Bilancio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione - IFRS)
- Esempio 5: Relazione del professionista che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione a causa dell'impossibilità per il professionista di acquisire evidenze sufficienti e appropriate su più elementi del bilancio che comportano l'impossibilità di completare la revisione contabile limitata. (Bilancio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione - IFRS)

Esempi di relazioni di revisione contabile limitata sul bilancio redatto per scopi specifici

- Esempio 6: Relazione del professionista sul bilancio redatto in conformità alle disposizioni per la predisposizione dell'informativa finanziaria stabilite da un contratto (ai fini del presente esempio, un quadro normativo basato sulla conformità).
- Esempio 7: Relazione del professionista su un singolo prospetto di bilancio redatto in conformità al criterio di contabilizzazione per cassa (ai fini del presente esempio, un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione).

Esempio 1:

Include le seguenti circostanze:

- **Revisione contabile limitata del bilancio.**
- **Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità all'International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities.**
- **I termini dell'incarico di revisione contabile limitata rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio di cui al paragrafo 30 b) del presente principio.**
- **In aggiunta alla revisione contabile limitata del bilancio, il professionista ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Relazione sul bilancio¹

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato bilancio della Società ABC, costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità della direzione² per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità all'International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities³, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del professionista

È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio allegato. Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica*. Il principio ISRE 2400 (Revised) ci richiede di giungere a una conclusione sul fatto se siano pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio nel suo complesso non

¹ Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non sia applicabile.

² O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

³ Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere così formulata:

"La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità all'International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, e per quella parte ...".

sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale principio ci richiede altresì di conformarci ai principi etici applicabili.

La revisione contabile limitata del bilancio conforme al principio ISRE 2400 (Revised) è un incarico di assurance limitata. Il professionista svolge procedure, che consistono principalmente nell'effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, e procedure di analisi comparativa, e valuta le evidenze acquisite.

Le procedure svolte in una revisione contabile limitata sono sostanzialmente minori rispetto a quelle svolte in una revisione contabile completa conforme ai principi di revisione internazionali (ISA). Pertanto non esprimiamo un giudizio di revisione sul bilancio.

Conclusione

Sulla base della revisione contabile limitata, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero *non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta di*) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 dicembre 20X1, il risultato economico e i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità all'International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del professionista].

[Firma del professionista]

[Data della relazione del professionista]

[Sede del professionista]

Esempio 2:

Include le seguenti circostanze:

- **Revisione contabile limitata del bilancio richiesta da leggi o regolamenti.**
- **Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria (Legge XYZ) dell'ordinamento giuridico X (ossia un quadro normativo sull'informazione finanziaria, che comprende leggi o regolamenti, configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori, ma che non è un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione).**
- **I termini dell'incarico di revisione contabile limitata rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio di cui al paragrafo 30 b) del presente principio.**
- **Sulla base della revisione contabile limitata, le rimanenze di magazzino sono errate. L'errore è significativo ma non pervasivo per il bilancio.**
- **In aggiunta alla revisione limitata del bilancio, il professionista ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Relazione sul bilancio⁴

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato bilancio della Società ABC, costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria, al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità della direzione⁵ per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione del bilancio in conformità alla Legge XYZ dell'ordinamento giuridico X, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del professionista

È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio allegato. Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria*

⁴ Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non sia applicabile.

⁵ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

storica. Il principio ISRE 2400 (Revised) ci richiede di giungere a una conclusione sul fatto se siano pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio nel suo complesso non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale principio ci richiede altresì di conformarci ai principi etici applicabili.

La revisione contabile limitata del bilancio conforme al principio ISRE 2400 (Revised) è un incarico di assurance limitata. Il professionista svolge procedure, che consistono principalmente nell'effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, e procedure di analisi comparativa, e valuta le evidenze acquisite.

Le procedure svolte in una revisione contabile limitata sono sostanzialmente minori rispetto a quelle svolte in una revisione contabile completa conforme ai principi di revisione internazionali (ISA). Pertanto non esprimiamo un giudizio di revisione sul bilancio.

Elementi alla base della conclusione con rilievi

Le rimanenze di magazzino della Società sono iscritte nella situazione patrimoniale-finanziaria per un importo di xxx. La direzione non ha valutato tali rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo ma unicamente al costo; ciò costituisce una deviazione dal quadro normativo sull'informazione finanziaria (Legge XYZ) dell'ordinamento giuridico X. Le registrazioni della Società indicano che qualora la direzione avesse valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di xxx. Conseguentemente, il costo del venduto sarebbe stato superiore di xxx, e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx.

Conclusione con rilievi

Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della conclusione con rilievi", non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio della Società ABC non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria (Legge XYZ) dell'ordinamento giuridico X.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del professionista].

[Firma del professionista]

[Data della relazione del professionista]

[Sede del professionista]

Esempio 3:

Include le seguenti circostanze:

- **Revisione contabile limitata del bilancio redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità a [un quadro normativo sull'informazione finanziaria configurato per conseguire una corretta rappresentazione diverso dagli International Financial Reporting Standards].**
- **I termini dell'incarico di revisione contabile limitata rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio di cui al paragrafo 30 b) del presente principio.**
- **Il professionista non è stato in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate in merito ad una partecipazione in una collegata estera. I potenziali effetti dell'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate sono considerati significativi ma non pervasivi per il bilancio.**
- **In aggiunta alla revisione contabile limitata del bilancio, il professionista non ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato bilancio della Società ABC, costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità della direzione⁶ per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità a [nome del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso un riferimento all'ordinamento giuridico o al paese di origine del quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards]⁷, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del professionista

⁶ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

⁷ Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere così formulata:

“La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità a [nome del quadro normativo sull'informazione finanziaria, incluso un riferimento all'ordinamento giuridico o al paese di origine del quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards], e per quella parte ...”

È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio allegato. Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica*. Il principio ISRE 2400 (Revised) ci richiede di giungere a una conclusione sul fatto se siano pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio nel suo complesso non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale principio ci richiede altresì di conformarci ai principi etici applicabili.

La revisione contabile limitata del bilancio conforme al principio ISRE 2400 (Revised) è un incarico di assurance limitata. Il professionista svolge procedure, che consistono principalmente nell'effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, e procedure di analisi comparativa, e valuta le evidenze acquisite.

Le procedure svolte in una revisione contabile limitata sono sostanzialmente minori rispetto a quelle svolte in una revisione contabile completa conforme ai principi di revisione internazionali (ISA). Pertanto non esprimiamo un giudizio di revisione sul bilancio.

Elementi alla base della conclusione con rilievi

La partecipazione della Società ABC nella Società XYZ, una collegata estera acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo di xxx nella situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1, e la quota di pertinenza della Società ABC dell'utile netto di XYZ pari a xxx è inclusa nell'utile della Società ABC per l'esercizio chiuso a tale data. Non siamo stati in grado di avere accesso alle informazioni pertinenti su XYZ riguardanti il valore contabile della partecipazione della Società ABC in XYZ al 31 dicembre 20X1 e della quota di pertinenza della Società ABC dell'utile netto di XYZ dell'esercizio. Pertanto non siamo stati in grado di svolgere le procedure che ritenevamo necessarie.

Conclusione con rilievi

Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della conclusione con rilievi", non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio allegato non presenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta di) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 dicembre 20X1, il risultato economico e i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità a [nome del quadro normativo sull'informazione finanziaria incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese di origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

[Firma del professionista]

[Data della relazione del professionista]

[Sede del professionista]

Esempio 4:

Include le seguenti circostanze:

- **Revisione contabile limitata del bilancio consolidato redatto per scopi di carattere generale dalla direzione della capogruppo in conformità agli International Financial Reporting Standards.**
- **I termini dell’incarico di revisione contabile limitata rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio di cui al paragrafo 30 b) del presente principio.**
- **Il bilancio è significativamente errato a causa del mancato consolidamento di una società controllata. L’errore significativo è ritenuto pervasivo per il bilancio. Non sono stati determinati gli effetti dell’errore sul bilancio in quanto ciò non risultava fattibile.**
- **In aggiunta alla revisione contabile limitata del bilancio consolidato, il professionista non ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Relazione sul bilancio consolidato⁸

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell’allegato bilancio consolidato della Società ABC, costituito dalla situazione patrimoniale e finanziaria al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l’esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità della direzione⁹ per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio consolidato in conformità agli International Financial Reporting Standards¹⁰, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio consolidato che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del professionista

È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio consolidato allegato. Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell’informativa finanziaria storica*. Il principio ISRE 2400 (Revised) ci richiede di giungere a una conclusione sul fatto se siano pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio consolidato nel

⁸ Il sottotitolo “Relazione sul bilancio consolidato” non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” non sia applicabile.

⁹ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

¹⁰ Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere così formulata:

“La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte ...”.

suo complesso non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale principio ci richiede altresì di conformarci ai principi etici applicabili.

La revisione contabile limitata del bilancio consolidato conforme al principio ISRE 2400 (Revised) è un incarico di assurance limitata. Il professionista svolge procedure, che consistono principalmente nell'effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, e procedure di analisi comparativa, e valuta le evidenze acquisite.

Le procedure svolte in una revisione contabile limitata sono sostanzialmente minori rispetto a quelle svolte in una revisione contabile completa conforme ai principi di revisione internazionali (ISA). Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio consolidato.

Elementi alla base della conclusione negativa

Come indicato nella Nota X, la Società non ha consolidato il bilancio della controllata XYZ acquisita nel corso del 20X1 in quanto non è stata ancora in grado di determinare il fair value di alcune attività e passività significative della società controllata alla data dell'acquisizione. Tale partecipazione è stata pertanto contabilizzata in base al criterio del costo. Secondo gli International Financial Reporting Standards, la XYZ avrebbe dovuto essere consolidata in quanto controllata della Società. Qualora XYZ fosse stata consolidata, molti elementi dell'allegato bilancio consolidato sarebbero stati influenzati in modo significativo.

Conclusione negativa

Sulla base della revisione contabile limitata, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della conclusione negativa", il bilancio consolidato non rappresenta correttamente (ovvero *non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta di*) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC e delle sue controllate al 31 Dicembre 20X1, il risultato economico e i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del professionista].

[Firma del professionista]

[Data della relazione del professionista]

[Sede del professionista]

Esempio 5:

Include le seguenti circostanze:

- **Revisione contabile limitata del bilancio redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards.**
- **I termini dell'incarico di revisione contabile limitata rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio di cui al paragrafo 30 b) del presente principio.**
- **Il professionista non è stato in grado di giungere a una conclusione sul bilancio, a causa dell'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate su più elementi del bilancio, ed egli ritiene che l'effetto sia significativo e pervasivo per il bilancio. In particolare, il professionista non è stato in grado di acquisire evidenze sulle giacenze fisiche di magazzino e sui crediti dell'impresa.**

RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile limitata dell'allegato bilancio della Società ABC, costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità della direzione¹¹ per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting Standards¹², e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del professionista

È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio allegato. Tuttavia, a causa degli aspetti descritti nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione", non siamo stati in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate su cui basare la nostra conclusione sul bilancio.

¹¹ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

¹² Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere così formulata:

"La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte ...".

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione

La direzione non ha effettuato una conta fisica delle rimanenze esistenti alla fine dell'esercizio. Non siamo stati in grado di svolgere le procedure che ritenevamo necessarie relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in giacenza al 31 dicembre 20X1, che sono iscritte nella situazione patrimoniale-finanziaria alla stessa data per un importo di xxx.

Inoltre, l'introduzione nel mese di settembre 20X1 di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti ha determinato numerosi errori nei crediti e nelle rimanenze. Alla data della nostra relazione, la direzione stava ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. A causa della rilevanza di tali aspetti non siamo stati in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico complessivo, il prospetto delle variazioni del patrimonio netto ed il rendiconto finanziario.

Dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione", non siamo stati in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per giungere a una conclusione sul bilancio allegato. Pertanto non esprimiamo una conclusione sul bilancio.

[Firma del professionista]

[Data della relazione del professionista]

[Sede del professionista]

Esempio 6:

Include le seguenti circostanze:

- **Il bilancio è stato redatto dalla direzione dell'impresa in conformità alle disposizioni per la predisposizione dell'informativa finanziaria stabilite da un contratto (ossia un quadro normativo con scopi specifici), al fine di rispettare tali disposizioni. La direzione non ha la possibilità di scegliere tra diversi quadri normativi sull'informazione finanziaria;**
- **Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è un quadro normativo basato sulla conformità.**
- **I termini dell'incarico di revisione contabile limitata rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio di cui al paragrafo 30 b) del presente principio.**
- **La distribuzione o l'utilizzo della relazione del professionista sono limitati.**

RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato bilancio della Società ABC, costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative. Il bilancio è stato redatto dalla direzione della Società ABC sulla base delle disposizioni per la predisposizione dell'informativa finanziaria stabilite dalla Sezione Z del contratto stipulato in data 1 gennaio 20X1 tra la Società ABC e la Società DEF ("il contratto").

Responsabilità della direzione¹³ per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione del bilancio in conformità alle disposizioni per la predisposizione dell'informativa finanziaria stabilite dalla Sezione Z del contratto, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del professionista

È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio allegato. Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica*. Il principio ISRE 2400 (Revised) ci richiede di giungere a una conclusione sul fatto se siano pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio nel suo complesso non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale principio ci richiede altresì di conformarci ai principi etici applicabili.

¹³ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

La revisione contabile limitata del bilancio conforme al principio ISRE 2400 (Revised) è un incarico di assurance limitata. Il professionista svolge procedure, che consistono principalmente nell'effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, e procedure di analisi comparativa, e valuta le evidenze acquisite.

Le procedure svolte in una revisione contabile limitata sono sostanzialmente minori rispetto a quelle svolte in una revisione contabile completa conforme ai principi di revisione internazionali (ISA). Pertanto non esprimiamo un giudizio di revisione sul bilancio.

Conclusione

Sulla base della revisione contabile limitata, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni per la predisposizione dell'informativa finanziaria stabilite dalla Sezione Z del contratto.

Criteri di contabilizzazione e limitazione alla distribuzione e all'utilizzo

Senza esprimere la nostra conclusione con modifica, richiamiamo l'attenzione sulla nota X al bilancio che descrive i criteri di contabilizzazione. Il bilancio è redatto affinché la Società ABC rispetti le disposizioni per la predisposizione dell'informativa finanziaria stabilite dal contratto sopra indicate. Di conseguenza, il bilancio può non essere adatto per un altro scopo. La presente relazione è destinata unicamente alla Società ABC e alla Società DEF e non dovrebbe essere distribuita né utilizzata da altri soggetti.

[Firma del professionista]

[Data della relazione del professionista]

[Sede del professionista]

Esempio 7:

Include le seguenti circostanze:

- **Revisione contabile limitata del prospetto degli incassi e dei pagamenti**
- **Il prospetto di bilancio è stato redatto dalla direzione dell'impresa in conformità al criterio di contabilizzazione per cassa in risposta ad una richiesta di un creditore in merito a informazioni sui flussi di cassa. Il criterio di contabilizzazione utilizzato per redigere il prospetto di bilancio è stato concordato tra l'impresa e il creditore.**
- **Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è un quadro basato sulla corretta rappresentazione configurato al fine di soddisfare le esigenze di informazione finanziaria di specifici utilizzatori.**
- **Il professionista ha ritenuto appropriato utilizzare nella propria conclusione l'espressione "rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi".**
- **I termini dell'incarico di revisione contabile limitata rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il prospetto di bilancio di cui al paragrafo 30 b) del presente principio.**
- **La distribuzione o l'utilizzo della relazione del professionista non sono limitati.**

RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato prospetto degli incassi e dei pagamenti della Società ABC per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X1, della sintesi dei principi contabili significativi e delle altre note esplicative ("il prospetto di bilancio"). Il prospetto di bilancio è stato redatto dalla direzione della Società ABC utilizzando il criterio di contabilizzazione per cassa illustrato alla nota X.

Responsabilità della direzione¹⁴ per il prospetto di bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del prospetto di bilancio in conformità al criterio di contabilizzazione per cassa descritto nella Nota X, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria per consentire la redazione di un prospetto di bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del professionista

È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul prospetto di bilancio allegato. Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2400 (Revised), *Incarichi per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria storica*. Il principio ISRE 2400 (Revised) ci richiede di giungere a una conclusione sul fatto se siano pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il prospetto di bilancio

¹⁴ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale principio ci richiede altresì di rispettare i principi etici applicabili.

La revisione contabile limitata del prospetto di bilancio conforme al principio ISRE 2400 (Revised) è un incarico di assurance limitata. Il professionista svolge procedure, che consistono principalmente nell'effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti nell'ambito dell'impresa, come appropriato, e procedure di analisi comparativa, e valuta le evidenze acquisite.

Le procedure svolte in una revisione contabile limitata sono sostanzialmente minori rispetto a quelle svolte in una revisione contabile completa conforme ai principi di revisione internazionali (ISA). Pertanto non esprimiamo un giudizio di revisione sul prospetto di bilancio.

Conclusione

Sulla base della revisione contabile limitata, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il prospetto di bilancio non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi (ovvero *non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta di*) gli incassi e i pagamenti della Società ABC per l'esercizio chiuso al 31 Dicembre 20X1 in conformità al criterio di contabilizzazione per cassa descritto nella Nota X.

Criterio di contabilizzazione

Senza esprimere la nostra conclusione con modifica, richiamiamo l'attenzione sulla nota X al prospetto di bilancio, che descrive il criterio di contabilizzazione. Il prospetto di bilancio è stato redatto per fornire informazioni al creditore XYZ. Di conseguenza, il prospetto di bilancio può non essere adatto per un altro scopo.

[Firma del professionista]

[Data della relazione del professionista]

[Sede del professionista]