

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE N. 805
CONSIDERAZIONI SPECIFICHE – REVISIONE CONTABILE
DI UN SINGOLO PROSPETTO DI BILANCIO, O DI UNO SPECIFICO
ELEMENTO, CONTO O VOCE DEL PROSPETTO

(In vigore per le revisioni contabili relative ai periodi amministrativi che iniziano dal
15 dicembre 2009 o da data successiva)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale	1-3
Data di entrata in vigore	4
Obiettivo	5
Definizioni	6
Regole	
Considerazioni relative all'accettazione dell'incarico	7-9
Considerazioni relative alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile	10
Considerazioni relative alla formazione del giudizio e alla relazione	11-17
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale	A1-A4
Considerazioni relative all'accettazione dell'incarico	A5-A9
Considerazioni relative alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile	A10-A14
Considerazioni relative alla formazione del giudizio e alla relazione	A15-A18
Appendice 1: Esempi di specifici elementi, conti o voci di un prospetto	
Appendice 2: Esempi di relazioni di revisione su un singolo prospetto di bilancio e su uno specifico elemento del prospetto	

Il principio di revisione internazionale n. 805 “Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, o di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. I principi di revisione della serie 100 – 700 si applicano alla revisione contabile del bilancio e devono essere opportunamente adattati alle circostanze qualora siano applicati alla revisione di altra informativa finanziaria storica. Il presente principio di revisione tratta delle considerazioni specifiche riguardanti l'applicazione di questi principi alla revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, ovvero di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto. Il singolo prospetto di bilancio o lo specifico elemento, conto o voce del prospetto possono essere redatti in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale ovvero con scopi specifici. Qualora siano redatti in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici, alla relativa revisione contabile si applica anche il principio di revisione internazionale n. 800.¹ (Rif.: Parr. A1-A4)
2. Il presente principio di revisione non si applica alla relazione del revisore della componente, emessa in esito al lavoro svolto sull'informazione finanziaria di una componente su richiesta del team di revisione del gruppo ai fini della revisione contabile del bilancio del gruppo (si veda il principio di revisione internazionale n. 600).²
3. Il presente principio di revisione non prevale sulle regole contenute negli altri principi di revisione, né ha la pretesa di trattare tutte le considerazioni specifiche che possono essere pertinenti nelle circostanze dell'incarico.

Data di entrata in vigore

4. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei singoli prospetti di bilancio, o di specifici elementi, conti o voci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva. Nel caso delle revisioni contabili dei singoli prospetti di bilancio, o di specifici elementi, conti o voci redatti con riferimento ad una data specifica, il presente principio entra in vigore per le revisioni contabili di tali informazioni redatte con riferimento al 14 dicembre 2010 o ad una data successiva.

¹ Principio di revisione internazionale n. 800, “Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici”

² Principio di revisione internazionale n. 600, “La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)”.

Obiettivo

5. L'obiettivo del revisore, nell'applicare i principi di revisione alla revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, o di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto, è quello di trattare in modo appropriato le considerazioni specifiche relative:
- a) all'accettazione dell'incarico;
 - b) alla pianificazione e allo svolgimento di tale incarico;
 - c) alla formazione del giudizio e alla relazione sul singolo prospetto di bilancio, o sullo specifico elemento, conto o voce del prospetto.

Definizioni

6. Ai fini del presente principio, fare riferimento a:
- a) “elemento di un prospetto” o “elemento” indica un “elemento, conto o voce di un prospetto”;
 - b) “International Financial Reporting Standards” indica i principi contabili internazionali emanati dall'International Accounting Standards Board;
 - c) un singolo prospetto di bilancio o uno specifico elemento del prospetto includono le note relative. Le note relative comprendono solitamente una sintesi dei principi contabili significativi e altre informazioni esplicative pertinenti al prospetto o all'elemento.

Regole

Considerazioni relative all'accettazione dell'incarico

Applicazione dei principi di revisione internazionali

7. Il principio di revisione internazionale n. 200 richiede al revisore di conformarsi a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile.³ Nel caso della revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto, tale regola si applica indipendentemente dal fatto che il revisore sia incaricato anche della revisione contabile del bilancio dell'impresa. Se il revisore non è incaricato anche della revisione contabile del bilancio dell'impresa, egli deve valutare se sia fattibile effettuare la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto, in conformità ai principi di revisione. (Rif.: Parr. A5-A6)

³ Principio di revisione internazionale n. 200, “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”, paragrafo 18.

Accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria

8. Il principio di revisione internazionale n. 210 richiede al revisore di determinare l'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato nella redazione del bilancio.⁴ Nel caso della revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto ciò deve includere se l'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria darà luogo ad una rappresentazione che fornisca un'informativa adeguata a consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere le informazioni confluite nel prospetto o nell'elemento, e l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi su tali informazioni. (Rif.: Par. A7)

Forma del giudizio

9. Il principio di revisione internazionale n. 210 richiede che i termini concordati dell'incarico di revisione includano la forma prevista per tutte le relazioni che il revisore dovrà emettere.⁵ Nel caso della revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto, il revisore deve considerare se la forma di giudizio attesa sia appropriata nelle circostanze. (Rif.: Parr. A8-A9)

Considerazioni relative alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile

10. Il principio di revisione internazionale n. 200 afferma che i principi di revisione sono redatti nel contesto della revisione contabile del bilancio; essi devono essere opportunamente adattati alle circostanze qualora siano applicati alla revisione contabile di altra informativa finanziaria storica.^{6 7} Nel pianificare e svolgere la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto, il revisore deve adattare tutti i principi di revisione rilevanti ai fini della revisione contabile secondo quanto necessario nelle circostanze dell'incarico. (Rif.: Parr. A10-A14)

Considerazioni relative alla formazione del giudizio e alla relazione

11. Nella formazione del giudizio e nella relazione su un singolo prospetto di bilancio, o su uno specifico elemento del prospetto, il revisore deve applicare le regole del principio di revisione internazionale n. 700,⁸ adat-

⁴ Principio di revisione internazionale n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafo 6 a).

⁵ Principio di revisione internazionale n. 210, paragrafo 10 e).

⁶ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 2.

⁷ Il principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 13 f), spiega che il termine "bilancio" si riferisce solitamente ad un bilancio come definito dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

⁸ Principio di revisione internazionale n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

tate secondo quanto necessario nelle circostanze dell’incarico. (Rif.: Parr. A15-A16)

Relazione sul bilancio dell’impresa e su un singolo prospetto di bilancio o su uno specifico elemento del bilancio

12. Se il revisore svolge un incarico per l’emissione di una relazione su un singolo prospetto di bilancio o su uno specifico elemento del prospetto congiuntamente all’incarico di revisione contabile sul bilancio dell’impresa, egli deve esprimere un giudizio separato per ciascun incarico.
13. Il singolo prospetto di bilancio o lo specifico elemento del prospetto sottoposti a revisione contabile possono essere pubblicati insieme al bilancio dell’impresa sottoposto anch’esso a revisione contabile. Se il revisore conclude che la presentazione del singolo prospetto o dello specifico elemento del prospetto non si differenzia a sufficienza dal bilancio, egli deve chiedere alla direzione di correggere tale situazione. Salvo quanto previsto ai paragrafi 15 e 16, il revisore deve anche differenziare il giudizio espresso sul singolo prospetto di bilancio o sullo specifico elemento del prospetto dal giudizio espresso sul bilancio. Il revisore non deve emettere la propria relazione contenente il giudizio sul singolo prospetto di bilancio o sullo specifico elemento del prospetto finché non sia soddisfatto della differenziazione.

Giudizio con modifica, richiamo d’informativa o paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione sul bilancio dell’impresa

14. Se la relazione di revisione sul bilancio dell’impresa contiene un giudizio con modifica, un richiamo di informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, il revisore deve valutare l’effetto che ciò può avere sulla relazione di revisione sul singolo prospetto o sullo specifico elemento di tale prospetto. Ove ritenuto appropriato, il revisore, nella propria relazione, deve esprimere un giudizio con modifica sul singolo prospetto di bilancio o sullo specifico elemento del prospetto, ovvero includere un richiamo di informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti. (Rif.: Par. A17)
15. Qualora il revisore concluda che sia necessario esprimere un giudizio negativo o dichiarare l’impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio dell’impresa nel suo complesso, il principio di revisione internazionale n. 705 non consente al revisore di includere nella stessa relazione di revisione un giudizio senza modifica su un singolo prospetto o su uno specifico elemento che faccia parte di tale prospetto.⁹ Ciò in quanto tale giudizio senza modifica contraddirebbe il giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio dell’impresa nel suo complesso. (Rif.: Par. A18)

⁹ Principio di revisione internazionale n. 705, “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”, paragrafo 15.

16. Qualora il revisore concluda che sia necessario esprimere un giudizio negativo o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio dell'impresa nel suo complesso ma, con riferimento all'incarico di revisione di uno specifico elemento incluso in quel bilancio, egli consideri tuttavia appropriato esprimere un giudizio senza modifica su tale elemento, il revisore deve farlo soltanto qualora:
- a) ciò non sia vietato da leggi o regolamenti;
 - b) tale giudizio sia espresso in una relazione di revisione che non sia pubblicata insieme alla relazione di revisione che contiene il giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio;
 - c) lo specifico elemento non costituisca una parte importante del bilancio dell'impresa.
17. Il revisore non deve esprimere un giudizio senza modifica su un singolo prospetto del bilancio se ha espresso un giudizio negativo o ha dichiarato l'impossibilità di esprimere un giudizio su tale bilancio nel suo complesso. Ciò anche nel caso in cui la relazione di revisione sul singolo prospetto di bilancio non sia pubblicata insieme alla relazione di revisione contenente il giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. Infatti il singolo prospetto di bilancio è considerato una parte importante di quel bilancio.

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

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

- A1. Il principio di revisione internazionale n. 200 definisce l'espressione "informativa finanziaria storica" come quelle informazioni espresse in termini finanziari relative ad una determinata impresa, derivanti principalmente dal sistema contabile dell'impresa, che riguardano eventi economici verificatisi in periodi amministrativi precedenti ovvero condizioni o circostanze di tipo economico presenti a date di riferimento passate.¹⁰
- A2. Il principio di revisione internazionale n. 200 definisce il termine "bilancio" come una rappresentazione strutturata dell'informativa finanziaria storica, incluse le note relative, destinata a comunicare le risorse economiche e le obbligazioni di un'impresa ad una data di riferimento ovvero le loro variazioni in un determinato periodo di tempo in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria. Il termine generalmente fa riferimento al bilancio come definito dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.¹¹

¹⁰ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 13 g).

¹¹ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 13 f).

- A3. I principi di revisione sono redatti nel contesto della revisione contabile del bilancio;¹² essi devono essere opportunamente adattati alle circostanze qualora siano applicati alla revisione contabile di altra informativa finanziaria storica, quali un singolo prospetto di bilancio o uno specifico elemento del prospetto. Il presente principio di revisione fornisce supporto a tale riguardo. (L'Appendice 1 riporta esempi di tale altra informativa finanziaria storica).
- A4. Un incarico finalizzato a fornire un ragionevole livello di attendibilità ad un'informazione, diverso dalla revisione contabile di un'informativa finanziaria storica, è svolto in conformità all'International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000.¹³

Considerazioni relative all'accettazione dell'incarico

Applicazione dei principi di revisione internazionali (Rif.: Par. 7)

- A5. Il principio di revisione internazionale n. 200 richiede al revisore di conformarsi a) ai principi etici applicabili agli incarichi di revisione del bilancio, inclusi quelli relativi all'indipendenza, e b) a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile. Esso richiede inoltre al revisore di conformarsi a ciascuna regola contenuta in un principio di revisione, a meno che, nelle circostanze della revisione, l'intero principio non sia pertinente; ovvero la regola non sia pertinente in quanto subordinata a una condizione che non sussiste. In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario derogare ad una regola pertinente contenuta in un principio di revisione svolgendo procedure di revisione alternative per conseguire la finalità prevista da quella regola.¹⁴
- A6. Quando il revisore non è incaricato anche della revisione contabile del bilancio dell'impresa, può non essere fattibile conformarsi alle regole di quei principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto. In questi casi, il revisore spesso non ha la stessa comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, di quella che ha il revisore che svolge anche la revisione contabile del bilancio dell'impresa. Il revisore inoltre non ha gli elementi probativi sulla qualità generale delle registrazioni contabili o delle altre informazioni contabili che si acquisirebbero con la revisione contabile del bilancio dell'impresa. Di conseguenza, il revisore può avere bisogno di ulteriori evidenze a conferma degli elementi probativi acquisiti dalle registrazioni contabili. Nel caso della revisione contabile di uno specifico elemento di un prospetto, alcuni principi di revisione richiedono un lavoro di revisione che può essere sproporzionato rispetto all'elemento og-

¹² Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 2.

¹³ ISAE 3000, "Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information".

¹⁴ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafi 14, 18 e 22-23.

getto della revisione contabile. Per esempio, sebbene le regole del principio di revisione internazionale n. 570¹⁵ siano presumibilmente pertinenti nelle circostanze della revisione contabile di un elenco di crediti, conformarsi a tali regole può non essere fattibile a causa dell'attività di revisione richiesta. Se il revisore conclude che la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto in conformità ai principi di revisione può non essere fattibile, egli può discutere con la direzione se un altro tipo di incarico potrebbe risultare più fattibile.

Accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria (Rif.: Par. 8)

- A7. Un singolo prospetto di bilancio o uno specifico elemento del prospetto possono essere redatti in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile basato su un quadro normativo stabilito da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto ai fini della redazione del bilancio (per esempio gli International Financial Reporting Standards). In tal caso, determinare l'accettabilità del quadro normativo applicabile può richiedere di considerare se esso includa tutte quelle disposizioni del quadro normativo su cui si basa, pertinenti alla presentazione di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto che fornisca un'informativa adeguata.

Forma del giudizio (Rif.: Par. 9)

- A8. La forma del giudizio espresso dal revisore dipende dal quadro normativo sull'informazione finanziaria e dalle leggi o dai regolamenti applicabili.¹⁶ In conformità al principio di revisione internazionale n. 700:¹⁷
- a) nell'esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il giudizio del revisore, a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, deve utilizzare una delle seguenti frasi: i) il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ... in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]; ovvero ii) il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della ... in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile];
 - b) nell'esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla conformità, il giudizio del revisore deve riportare che il bilancio è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].

- A9. Nel caso di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del

¹⁵ Principio di revisione internazionale n. 570, "Continuità aziendale".

¹⁶ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 8.

¹⁷ Principio di revisione internazionale n. 700, paragrafi 35-36.

prospetto, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può non trattare esplicitamente la presentazione del prospetto o dell'elemento. Ciò può verificarsi nei casi in cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è basato su un quadro normativo stabilito da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto ai fini della redazione del bilancio (per esempio gli International Financial Reporting Standards). Il revisore quindi considera se, alla luce del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la forma di giudizio attesa sia appropriata. I fattori che possono influenzare il revisore nel considerare se utilizzare nel proprio giudizio le frasi “rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi” oppure “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta” includono:

- se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia esplicitamente o implicitamente limitato alla redazione del bilancio;
- se il singolo prospetto di bilancio o lo specifico elemento del prospetto:
 - siano pienamente conformi a ciascuna delle disposizioni del quadro normativo pertinenti al particolare prospetto o elemento, e la presentazione del prospetto o dell'elemento includa le note relative;
 - laddove sia necessario per conseguire una corretta rappresentazione, forniscano una informativa ulteriore rispetto a quella richiesta dal quadro normativo ovvero in circostanze eccezionali, derogano ad una disposizione del quadro normativo.

Per decidere la forma di giudizio attesa, il revisore esercita il proprio giudizio professionale. Tale decisione può essere influenzata dal fatto che, in un particolare ordinamento giuridico, sia o meno generalmente accettato l'utilizzo delle frasi “rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi” o “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta” all'interno del giudizio del revisore su un singolo prospetto di bilancio o sullo specifico elemento del prospetto predisposti in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.

Considerazioni relative alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile (Rif.: Par. 10)

- A10. La pertinenza di ciascun principio di revisione richiede un'attenta considerazione. Anche laddove soltanto uno specifico elemento di un prospetto sia l'oggetto della revisione contabile, i principi di revisione, quali i principi di revisione internazionali n. 240,¹⁸ n. 550¹⁹ e n. 570 sono, in linea di principio,

¹⁸ Principio di revisione internazionale n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio”.

¹⁹ Principio di revisione internazionale n. 550, “Parti correlate”.

pertinenti. Ciò avviene in quanto l'elemento potrebbe contenere errori dovuti a frodi, all'effetto di operazioni con parti correlate o all'applicazione non corretta del presupposto di continuità aziendale secondo il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

- A11. Inoltre i principi di revisione sono redatti nel contesto della revisione contabile del bilancio; essi devono essere opportunamente adattati alle circostanze qualora siano applicati alla revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto.²⁰ Per esempio, le attestazioni scritte della direzione sul bilancio sarebbero sostituite da attestazioni scritte sulla presentazione del prospetto o dell'elemento in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- A12. Nello svolgere la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto congiuntamente alla revisione contabile del bilancio dell'impresa, il revisore può essere in grado di utilizzare, nella revisione contabile del prospetto o dell'elemento, gli elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile del bilancio dell'impresa. I principi di revisione, tuttavia, richiedono al revisore di pianificare e svolgere la revisione contabile del prospetto o dell'elemento al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il giudizio sul prospetto o sull'elemento.
- A13. I singoli prospetti che fanno parte del bilancio e molti degli elementi di tale bilancio, incluse le note relative, sono correlati. Di conseguenza, nello svolgere la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto, il revisore può non essere in grado di considerare separatamente il prospetto o l'elemento. Di conseguenza, il revisore, per conseguire l'obiettivo della revisione contabile, può avere la necessità di svolgere procedure sulle voci correlate.
- A14. Inoltre, la significatività determinata per un singolo prospetto di bilancio o per uno specifico elemento del prospetto può essere minore rispetto alla significatività determinata per il bilancio dell'impresa; ciò influenzerà la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione e la valutazione degli errori non corretti.

Considerazioni relative alla formazione del giudizio e alla relazione (Rif.: Par. 11)

- A15. Il principio di revisione internazionale n. 700 richiede che il revisore, nella formazione del giudizio, valuti se il bilancio fornisca un'informazione adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto che le operazioni e gli eventi significativi hanno sulle informazioni confluite in

²⁰ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 2.

bilancio.²¹ Nel caso di un singolo prospetto di bilancio o di uno specifico elemento del prospetto, è importante che il prospetto o l'elemento, incluse le note relative, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere le informazioni confluite nel prospetto o nell'elemento e l'effetto che le operazioni e gli eventi significativi hanno su tali informazioni.

- A16. L'Appendice 2 del presente principio di revisione contiene esempi di relazioni di revisione su un singolo prospetto di bilancio e su uno specifico elemento del prospetto.

Giudizio con modifica, richiamo d'informativa o paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione sul bilancio dell'impresa (Rif.: Parr. 14-15)

- A17. Anche quando il giudizio con modifica sul bilancio dell'impresa, il richiamo di informativa o il paragrafo relativo ad altri aspetti non riguardino il prospetto o l'elemento sottoposti a revisione contabile, il revisore può comunque ritenere appropriato fare riferimento alla modifica in un paragrafo relativo ad altri aspetti inserito nella relazione di revisione sul prospetto o sull'elemento se egli lo ritiene rilevante per la comprensione, da parte degli utilizzatori, del prospetto, dell'elemento o della relativa relazione di revisione (si veda principio di revisione internazionale n. 706).²²
- A18. Nella relazione di revisione sul bilancio dell'impresa è consentito dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul conto economico e sui flussi di cassa, ove pertinente, ed esprimere un giudizio senza modifica sulla situazione patrimoniale e finanziaria poiché la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio riguarda il conto economico e i flussi di cassa e non il bilancio nel suo complesso.²³

²¹ Principio di revisione internazionale n. 700, paragrafo 13 e).

²² Principio di revisione internazionale n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 6.

²³ Principio di revisione internazionale n. 510, "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura", paragrafo A8 e principio di revisione internazionale n. 705, paragrafo A16.

Appendice 1

(Rif.: Par. A3)

Esempi di specifici elementi, conti o voci di un prospetto

- Crediti, fondo svalutazione crediti, rimanenze, passività per benefici maturati relativamente ad un piano pensionistico privato, valore contabile delle attività immateriali identificate, o passività per richieste di risarcimento “sostenute ma non rappresentate” in un portafoglio assicurativo, incluse le note relative.
- Un elenco delle attività gestite all'esterno e dei ricavi provenienti da un piano pensionistico privato, incluse le note relative.
- Un elenco di immobilizzazioni materiali nette, incluse le note relative.
- Un elenco dei pagamenti relativi ad un immobile in locazione, incluse le note esplicative.
- Un elenco di partecipazioni ai profitti o di bonus ai dipendenti, incluse le note esplicative.

Appendice 2

(Rif.: Par. A16)

Esempi di relazioni di revisione su un singolo prospetto di bilancio e su uno specifico elemento del prospetto

- Esempio 1 – Relazione di revisione su un singolo prospetto di bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale (ai fini del presente esempio, un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione).
- Esempio 2 – Relazione di revisione su un singolo prospetto di bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici (ai fini del presente esempio, un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione).
- Esempio 3 – Relazione di revisione su uno specifico elemento, conto o voce di un prospetto redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici (ai fini del presente esempio, un quadro normativo basato sulla conformità).

Esempio 1

Include le seguenti circostanze:

- **revisione contabile di uno stato patrimoniale (ossia, un singolo prospetto di bilancio);**
- **lo stato patrimoniale è stato redatto dalla direzione dell'impresa in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria nell'ordinamento giuridico X relative alla redazione dello stato patrimoniale;**
- **il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori;**
- **i termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;**
- **il revisore ha ritenuto appropriato utilizzare nella relazione di revisione la frase “rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi”.**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato stato patrimoniale della Società ABC al 31 dicembre 20X1, della sintesi dei principi contabili significativi e delle altre note esplicative (insieme “il prospetto di bilancio”).

Responsabilità della direzione²⁴ per il prospetto di bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del prospetto di bilancio in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria nell'ordinamento giuridico X relative alla redazione di tale prospetto, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di 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 revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul prospetto di bilancio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai prin-

²⁴ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

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

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel prospetto di bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel prospetto di bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del prospetto di bilancio da parte dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.²⁵ La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle eventuali stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del prospetto di bilancio nel suo complesso.

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

Giudizio

A nostro giudizio, il prospetto di bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 dicembre 20X1 in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria nell'ordinamento giuridico X relative alla redazione di tale prospetto.

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

²⁵ Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del prospetto di bilancio, tale espressione sarebbe formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del prospetto di bilancio dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate nelle circostanze".

Esempio 2

Include le seguenti circostanze:

- **revisione contabile di un prospetto degli incassi ricevuti e dei pagamenti effettuati (ossia, un singolo prospetto di bilancio);**
- **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 informazioni sui flussi di cassa proveniente da un creditore. La direzione ha la possibilità di scegliere tra i quadri normativi sull'informazione finanziaria;**
- **il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato al fine di soddisfare le esigenze di informazione finanziaria di specifici utilizzatori;²⁶**
- **il revisore ha ritenuto appropriato utilizzare nella relazione di revisione la frase “rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi”;**
- **la distribuzione o l'utilizzo della relazione di revisione non sono limitati.**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

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

Responsabilità della direzione²⁷ per il prospetto di bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione di tale prospetto di bilancio in conformità al criterio di contabilizzazione per cassa illustrato alla nota X; ciò include stabilire l'accettabilità nelle circostanze di tale criterio per la redazione del prospetto. La direzione è altresì responsabile per quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un prospetto di bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

²⁶ Il principio di revisione internazionale n. 800 contiene regole e linee guida sulla forma ed il contenuto del bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici.

²⁷ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul prospetto di bilancio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il prospetto di bilancio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel prospetto di bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel prospetto di bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del prospetto di bilancio da parte dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle eventuali stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del prospetto di bilancio nel suo complesso.

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

Giudizio

A nostro giudizio, il prospetto di bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, le entrate e le uscite di cassa della Società ABC per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X1, in conformità al criterio di contabilizzazione per cassa, illustrato alla Nota X.

Criterio di contabilizzazione

Senza esprimere il nostro giudizio 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 revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

Esempio 3

Include le seguenti circostanze:

- **revisione contabile delle passività per richieste di risarcimento “sostenute ma non rappresentate” in un portafoglio assicurativo (ossia elemento, conto o voce di un prospetto);**
- **l’informazione finanziaria è stata redatta dalla direzione dell’impresa in conformità alle disposizioni contabili stabilite da un’autorità di vigilanza al fine di soddisfare le richieste di tale autorità. La direzione non ha la possibilità di scegliere tra i quadri normativi sull’informazione finanziaria;**
- **il quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile è un quadro normativo basato sulla conformità configurato al fine di soddisfare le esigenze di informazione finanziaria di specifici utilizzatori;²⁸**
- **i termini dell’incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;**
- **la distribuzione della relazione di revisione è limitata.**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile dell’allegato elenco delle passività per richieste di risarcimento “sostenute ma non rappresentate” della Compagnia assicurativa ABC al 31 dicembre 20X1 (“l’elenco”). L’elenco è stato redatto dalla direzione sulla base [descrivere le disposizioni contabili stabilite dall’autorità di vigilanza].

Responsabilità della direzione²⁹ per l’elenco

La direzione è responsabile per la redazione dell’elenco in conformità a [descrivere le disposizioni contabili stabilite dall’autorità di vigilanza], e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un elenco che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sull’elenco sulla base della revi-

²⁸ Il principio di revisione internazionale n. 800 contiene regole e linee guida sulla forma ed il contenuto del bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi specifici.

²⁹ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico.

sione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che l'elenco non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nell'elenco. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nell'elenco, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione dell'elenco da parte dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione dell'elenco nel suo complesso.

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

Giudizio

A nostro giudizio, l'informazione finanziaria contenuta nell'elenco delle passività per le richieste di risarcimento “sostenute ma non rappresentate” della Compagnia assicurativa ABC al 31 dicembre 20X1 è redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a [descrivere le disposizioni contabili stabilite dall'autorità di vigilanza].

Criterio di contabilizzazione e limitazione alla distribuzione

Senza esprimere il nostro giudizio con modifica, richiamiamo l'attenzione sulla Nota X all'elenco che descrive il criterio di contabilizzazione. L'elenco è redatto perché la Compagnia assicurativa ABC soddisfi le richieste dell'Autorità di vigilanza DEF. Di conseguenza l'elenco può non essere adatto per un altro scopo. La nostra relazione è destinata unicamente alla Compagnia assicurativa ABC e all'Autorità di vigilanza DEF e non dovrebbe essere distribuita ad altri soggetti.

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]