

PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUGLI INCARICHI DI ASSURANCE (ISAE) N. 3420

**INCARICHI DI ASSURANCE FINALIZZATI A EMETTERE UNA RELAZIONE SULLA
COMPILAZIONE DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA PRO-FORMA INCLUSA IN UN
PROSPETTO**

(In vigore per le relazioni di *assurance* datate il 31 marzo 2013 o successivamente)

INDICE

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di <i>assurance</i>	1-8
Data di entrata in vigore	9
Obiettivi	10
Definizioni	11
Regole	
Principio ISAE 3000	12
Accettazione dell'incarico	13
Pianificazione e svolgimento dell'incarico	14-27
Attestazioni scritte	28
Formazione del giudizio	29-30
Tipologia di giudizio	31-34
Redazione della relazione di <i>assurance</i>	35
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di <i>assurance</i>	A1
Finalità dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto	A2-A3
Compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma	A4-A5
Natura dell'incarico di <i>assurance</i> ragionevole	A6
Definizioni	A7-A9
Accettazione dell'incarico	A10-A12
Pianificazione e svolgimento dell'incarico	A13-A44
Attestazioni scritte	A45
Formazione del giudizio	A46-A50
Redazione della relazione di <i>assurance</i>	A51-A57
Appendice: Esempio di relazione del professionista contenente un giudizio senza modifica	

Il principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3420, *Incarichi di assurance finalizzati a emettere una relazione sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto*, 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 *assurance* (ISAE) n. 3420 “*Incarichi di assurance finalizzati a emettere una relazione sulla compilazione dell’informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto*” 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 nel giugno 2017 e riprodotto con il permesso di IFAC. Il processo di traduzione del presente Principio è stato approvato dall’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 Assurance Engagements (ISAE) 3420 (Revised) - Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus © 2016 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana di Principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3420 Incarichi di assurance finalizzati a emettere una relazione sulla compilazione dell’informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto © 2017 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale: International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3420 - Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus ISBN: 978-1-60815-318-3

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

Introduzione

Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di *assurance*

1. Il presente principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (nel seguito, anche “presente principio”) tratta degli incarichi di attestazione di *assurance* ragionevole svolti da un professionista,¹ finalizzati a emettere una relazione sulla compilazione, a cura della parte responsabile,² dell’informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto. Il presente principio si applica quando tale relazione:
 - è richiesta dalla legislazione in materia di valori mobiliari o dalla regolamentazione dei mercati mobiliari (“leggi o regolamenti pertinenti”) dell’ordinamento giuridico nel quale il prospetto verrà pubblicato; ovvero
 - rappresenta una prassi generalmente accettata in tale ordinamento. (Rif.: Par. A1)

Natura della responsabilità del professionista

2. In un incarico svolto in conformità al presente principio, il professionista non ha la responsabilità di compilare l’informativa finanziaria pro-forma per l’impresa; tale responsabilità rimane a carico della parte responsabile. La sola responsabilità del professionista è quella di emettere una relazione in merito al fatto se l’informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, dalla parte responsabile sulla base dei criteri applicabili.
3. Il presente principio non tratta gli incarichi diversi da quelli di *assurance* nei quali il professionista è incaricato dall’impresa di compilare il bilancio della stessa.

Finalità dell’informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto

4. La finalità dell’informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto è unicamente quella di illustrare l’impatto di un evento significativo o di un’operazione significativa sulle informazioni finanziarie non rettifiche dell’impresa, come se l’evento si fosse verificato o l’operazione si fosse realizzata ad una data precedente scelta a fini illustrativi. Ciò si ottiene applicando le rettifiche pro-forma alle informazioni finanziarie non rettificate. L’informativa finanziaria pro-forma non rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico o i flussi di cassa effettivi dell’impresa. (Rif.: Parr. A2–A3)

Compilazione dell’informativa finanziaria pro-forma

5. La compilazione dell’informativa finanziaria pro-forma implica che la parte responsabile raccolga, classifichi, sintetizzi e presenti informazioni finanziarie che illustrano l’impatto di un evento significativo o di un’operazione significativa sulle informazioni finanziarie non rettificate dell’impresa come se l’evento si fosse verificato o l’operazione si fosse realizzata alla data scelta. Le fasi previste da tale processo includono:
 - identificare la fonte delle informazioni finanziarie non rettificate da utilizzare nella compilazione dell’informativa finanziaria pro-forma ed estrarre le informazioni finanziarie non rettificate da tale fonte; (Rif.: Para. A4-A5)
 - apportare le rettifiche pro-forma alle informazioni finanziarie non rettificate per la finalità per cui l’informativa finanziaria pro-forma è presentata;
 - presentare l’informativa finanziaria pro-forma risultante con le relative note di commento.

*Natura dell’incarico di *assurance* ragionevole*

6. Un incarico di *assurance* ragionevole finalizzato all’emissione di una relazione sulla compilazione dell’informativa finanziaria pro-forma implica lo svolgimento delle procedure stabilite nel presente principio per valutare se i criteri applicabili utilizzati dalla parte responsabile nella compilazione dell’informativa finanziaria pro-forma forniscano una base ragionevole per presentare gli effetti significativi direttamente attribuibili all’evento o all’operazione, e per acquisire evidenze sufficienti e appropriate in merito al fatto se: (Rif.: Par. A6)
 - le relative rettifiche pro-forma rappresentano in modo appropriato gli effetti dell’applicazione di tali criteri;

¹ Principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000, Incarichi di *assurance* diversi dalle revisioni contabili complete o limitate dell’informativa finanziaria storica, paragrafo 12 r).

² Principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000, paragrafo 12 v).

- se la colonna pro-forma risultante (si veda il paragrafo 11 c) rifletta la corretta applicazione di tali rettifiche alle informazioni finanziarie non rettificata.

Esso implica, inoltre, la valutazione della presentazione complessiva dell'informativa finanziaria pro-forma. L'incarico, tuttavia, non comporta per il professionista l'aggiornamento o la riemissione delle relazioni o dei giudizi su qualsiasi informativa finanziaria storica utilizzata per compilare l'informativa finanziaria pro-forma, né lo svolgimento di una revisione contabile completa o limitata delle informazioni finanziarie utilizzate per compilare l'informativa finanziaria pro-forma.

Relazioni con il principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3000, con altre pronunce professionali e con altre disposizioni

7. Il professionista è tenuto a rispettare il principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000 (nel seguito, anche "principio ISAE 3000") e il presente principio nello svolgimento di un incarico di *assurance* finalizzato a emettere una relazione sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto. Il presente principio integra, ma non sostituisce, il principio ISAE 3000 e approfondisce le modalità con cui tale principio va applicato in un incarico di *assurance* ragionevole finalizzato a emettere una relazione sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto.
8. La conformità al principio ISAE 3000 richiede, tra le altre cose, la conformità alle Parti A e B del Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) relativamente agli incarichi di *assurance*, ovvero ad altri principi professionali o a disposizioni imposte da leggi o regolamenti che siano almeno altrettanto stringenti.³ Tale conformità richiede, inoltre, che il responsabile dell'incarico appartenga a un soggetto incaricato che applica il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 1 (nel seguito anche "ISQC 1"),⁴ ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1.

Data di entrata in vigore

9. Il presente principio si applica alle relazioni di *assurance* datate il 31 marzo 2013 o successivamente.

Obiettivi

10. Gli obiettivi del professionista sono:
 - a) acquisire un'*assurance* ragionevole se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, dalla parte responsabile sulla base dei criteri applicabili;
 - b) emettere una relazione sulla base dei risultati ottenuti dal professionista.

Definizioni

11. Ai fini del presente principio, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
 - a) Criteri applicabili – I criteri utilizzati dalla parte responsabile nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma. I criteri possono essere stabiliti da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto, ovvero da leggi o regolamenti. Laddove non esistano criteri prestabiliti, essi saranno elaborati dalla parte responsabile. (Rif.: Parr. A7–A9)
 - b) Rettifiche pro-forma – Con riferimento alle informazioni finanziarie non rettificata, esse includono:
 - (i) rettifiche alle informazioni finanziarie non rettificata che illustrano l'impatto di un evento significativo o di un'operazione significativa ("evento" o "operazione"), come se l'evento si fosse verificato o l'operazione si fosse realizzata ad una data precedente scelta a fini illustrativi;
 - (ii) rettifiche alle informazioni finanziarie non rettificata che sono necessarie affinché l'informativa finanziaria pro-forma sia compilata in modo coerente con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile dell'impresa che redige le

³ Principio ISAE 3000, paragrafi 3 a), 20 e 34.

⁴ Principio ISAE 3000, paragrafi 3 b) e 31 a). 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.

informazioni ("impresa") e con i suoi principi contabili secondo tale quadro. (Rif.: Parr. A15–A16)

Le rettifiche pro-forma includono le informazioni finanziarie pertinenti di un'azienda che sia stata, o che sarà, acquisita ("entità acquisita"), ovvero di un'azienda che sia stata, o che sarà, dismessa ("entità dismessa"), nella misura in cui tali informazioni sono utilizzate per compilare l'informativa finanziaria pro-forma ("informazioni finanziarie dell'entità acquisita o dell'entità dismessa").

- c) Informativa finanziaria pro-forma - Informazioni finanziarie presentate insieme alle rettifiche per illustrare l'impatto di un evento o di un'operazione sulle informazioni finanziarie non rettificate, come se l'evento si fosse verificato o l'operazione si fosse realizzata ad una data precedente scelta a fini illustrativi. Nel presente principio, si presume che l'informativa finanziaria pro-forma sia presentata in un formato a colonne distinte che consistono nelle a) informazioni finanziarie non rettificate; b) rettifiche pro-forma; c) informativa finanziaria pro-forma. (Rif.: Par. A2)
- d) Prospetto - Un documento emesso in conformità alle disposizioni di leggi o regolamentari riguardanti i valori mobiliari dell'impresa sui quali si presume che una terza parte debba assumere decisioni di investimento.
- e) Informazioni finanziarie pubblicate - Informazioni finanziarie dell'impresa ovvero di un'entità acquisita o di un'entità dismessa che sono rese disponibili al pubblico.
- f) Informazioni finanziarie non rettificate – Informazioni finanziarie dell'impresa alle quali la parte responsabile applica le rettifiche pro-forma. (Rif.: Parr. A4-A5)

Regole

Principio ISAE 3000

- 12. Il professionista non deve attestare la conformità al presente principio, a meno che non abbia rispettato tutte le regole del presente principio e del principio ISAE 3000.

Accettazione dell'incarico

- 13. Prima di concordare l'accettazione di un incarico finalizzato a emettere una relazione in merito al fatto se l'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili, il professionista deve:
 - a) accertarsi che le persone che devono svolgere l'incarico possiedano complessivamente la competenza e le capacità appropriate; (Rif.: Par. A10)
 - b) sulla base di una conoscenza preliminare delle circostanze dell'incarico e delle discussioni con la parte responsabile, stabilire che i criteri che il professionista prevede verranno applicati sono idonei e che è improbabile che l'informativa finanziaria pro-forma sarà fuorviante per le finalità previste;
 - c) valutare la formulazione del giudizio prescritta da eventuali leggi o regolamenti pertinenti per stabilire che egli sarà probabilmente in grado di esprimere il giudizio ivi prescritto sulla base dello svolgimento delle procedure specificate nel presente principio; (Rif.: Parr. A54–A56)
 - d) quando le fonti da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate e le informazioni finanziarie di qualsiasi entità acquisita o dismessa sono state oggetto di revisione contabile completa o limitata e sia stato espresso un giudizio di revisione con modifica, o una conclusione di revisione limitata con modifica, oppure quando la relazione contiene un richiamo di informativa, considerare se le leggi o i regolamenti pertinenti consentano o meno di utilizzare, ovvero di farvi riferimento nella propria relazione, il giudizio di revisione con modifica o la conclusione di revisione limitata con modifica, ovvero la relazione contenente il richiamo di informativa riguardanti tali fonti;
 - e) se l'informativa finanziaria storica dell'impresa non è mai stata oggetto di revisione contabile completa o limitata, considerare se egli possa acquisire una comprensione dell'impresa e delle sue prassi contabili e d'informativa finanziaria sufficiente per svolgere l'incarico; (Rif.: Par. A31)
 - f) qualora l'evento o l'operazione includa un'acquisizione e l'informativa finanziaria storica dell'entità acquisita non è mai stata oggetto di revisione contabile completa o limitata, considerare se il professionista possa acquisire una comprensione dell'entità acquisita e delle sue prassi contabili e d'informativa finanziaria sufficiente per svolgere l'incarico;

- g) acquisire la conferma dalla parte responsabile che essa riconosce e comprende la propria responsabilità: (Rif.: Parr. A11–A12)
- (i) di fornire informativa e descrivere adeguatamente i criteri applicabili ai potenziali utilizzatori qualora non siano disponibili al pubblico;
 - (ii) di compilare l’informativa finanziaria pro-forma sulla base dei criteri applicabili;
 - (iii) di fornire al professionista:
 - a. l'accesso a tutte le informazioni (incluse, quando necessarie ai fini dell'incarico, le informazioni dell'entità acquisita, o delle entità acquisite, in un'aggregazione aziendale), quali registrazioni, documentazione e altro materiale, pertinenti per valutare se l’informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili;
 - b. ulteriori informazioni che il professionista può richiedere alla parte responsabile ai fini dell'incarico;
 - c. la possibilità di contattare le persone nell’ambito dell'impresa e i consulenti della stessa dai quali il professionista ritenga necessario acquisire evidenze per valutare se l’informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili;
 - d. quando necessario ai fini dell'incarico, la possibilità di contattare le persone appropriate nell’ambito dell'entità acquisita, o delle entità acquisite, in un'aggregazione aziendale.

Pianificazione e svolgimento dell'incarico

Valutare l'idoneità dei criteri applicabili

14. Il professionista deve valutare se i criteri applicabili siano idonei, come richiesto dal principio ISAE 3000,⁵ e in particolare stabilire se essi prevedono, come minimo, che:
- a) le informazioni finanziarie non rettificata siano estratte da una fonte appropriata; (Rif.: Parr. A4–A5, A27)
 - b) le rettifiche pro-forma siano:
 - (i) direttamente attribuibili all'evento o all'operazione; (Rif.: Par. A13)
 - (ii) supportabili oggettivamente; (Rif.: Par. A14)
 - (iii) coerenti con il quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile dell'impresa e con i suoi principi contabili secondo tale quadro; (Rif.: Parr. A15–A16)
 - c) sia fatta un'appropriata presentazione e sia fornita un'informativa appropriata per consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere le informazioni presentate. (Rif.: Parr. A2–A3, A42)
15. Inoltre, il professionista deve valutare se i criteri applicabili:
- a) siano coerenti, e non in conflitto, con le leggi o i regolamenti pertinenti;
 - b) probabilmente non daranno luogo ad una informativa finanziaria pro-forma fuorviante.

Significatività

16. Nel pianificare e svolgere l'incarico, il professionista deve considerare la significatività per valutare se l’informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili. (Rif.: Parr. A17–A18)

Acquisire una comprensione delle modalità con cui la parte responsabile ha compilato l'informativa finanziaria pro-forma e delle altre circostanze dell'incarico

17. Il professionista deve acquisire una comprensione di quanto segue: (Rif.: Par. A19)
- a) l'evento o l'operazione rispetto a cui è stata compilata l’informativa finanziaria pro-forma;

⁵ Principio ISAE 3000, paragrafi 24 b) ii) e A45.

- b) le modalità con cui la parte responsabile ha compilato l'informativa finanziaria pro-forma; (Rif.: Parr. A20–A21)
- c) la natura dell'impresa e delle eventuali entità acquisite o dismesse, incluse: (Rif.: Parr. A22–A23)
 - (i) le loro attività operative;
 - (ii) le loro attività e passività;
 - (iii) le modalità con cui sono strutturate e finanziate;
- d) il settore di attività, gli aspetti legali e regolamentari e altri fattori esterni rilevanti dell'impresa e di qualsiasi entità acquisita o dismessa; (Rif.: Parr. A24–A26)
- e) il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e le prassi contabili e di informativa finanziaria dell'impresa e di qualsiasi entità acquisita o dismessa, inclusa la scelta e applicazione dei principi contabili.

Acquisire evidenze sull'appropriatezza della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate

- 18. Il professionista deve stabilire se la parte responsabile abbia estratto le informazioni finanziarie non rettificate da una fonte appropriata. (Rif.: Parr. A27–A28)
- 19. Qualora non vi sia nessuna relazione di revisione contabile completa o limitata sulla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate, il professionista deve svolgere procedure per formarsi il convincimento che la fonte è appropriata. (Rif.: Parr. A29–A31)
- 20. Il professionista deve stabilire se la parte responsabile abbia estratto in modo appropriato le informazioni finanziarie non rettificate dalla fonte.

Acquisire evidenze sull'appropriatezza delle rettifiche pro-forma

- 21. Nel valutare se le rettifiche pro-forma siano appropriate, il professionista deve stabilire se la parte responsabile abbia identificato le rettifiche pro-forma necessarie per illustrare l'impatto dell'evento o dell'operazione alla data scelta o per il periodo scelto a fini illustrativi. (Rif.: Par. A32)
- 22. Nel determinare se le rettifiche pro-forma siano conformi ai criteri applicabili, il professionista deve stabilire se esse siano:
 - a) direttamente attribuibili all'evento o all'operazione; (Rif.: Par. A13)
 - b) supportabili oggettivamente. Se le informazioni finanziarie dell'entità acquisita o dismessa sono incluse nelle rettifiche pro-forma e non vi sia nessuna relazione di revisione contabile completa o limitata sulla fonte da cui sono state estratte tali informazioni, il professionista deve svolgere procedure per formarsi il convincimento che le informazioni finanziarie siano supportabili oggettivamente; (Rif.: Parr. A14, A33–A38)
 - c) coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile dell'impresa e con i suoi principi contabili secondo tale quadro. (Rif.: Parr. A15–A16)

Giudizio di revisione o conclusione di revisione limitata con modifica, o richiamo di informativa, con riferimento alla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate ovvero le informazioni finanziarie dell'entità acquisita o dismessa

- 23. Con riferimento alla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate o le informazioni finanziarie dell'entità acquisita o dismessa, può essere stato espresso un giudizio di revisione con modifica o una conclusione di revisione limitata con modifica, oppure può essere stata emessa una relazione che contiene un richiamo di informativa.

In tali circostanze, se le leggi o i regolamenti pertinenti non vietano l'utilizzo di tale fonte, il professionista deve valutare:

- a) la conseguenza potenziale sul fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili; (Rif.: Par. A39)
- b) quali ulteriori azioni appropriate intraprendere; (Rif.: Par. A40)
- c) se vi siano eventuali effetti sulla sua capacità di emettere la relazione in conformità ai termini dell'incarico, inclusi eventuali effetti sulla formulazione della sua relazione.

Informazioni finanziarie non rettificate estratte da fonte inappropriata o rettifiche pro-forma inappropriata

24. Se, sulla base delle procedure svolte, il professionista riscontra che la parte responsabile:

- a) ha utilizzato una fonte inappropriata da cui estrarre le informazioni finanziarie non rettificate; ovvero
- b) ha omesso una rettifica pro-forma che doveva essere inclusa, ha applicato una rettifica pro-forma che non è conforme ai criteri applicabili o ha comunque applicato in modo non appropriato una rettifica pro-forma,

il professionista deve discutere l'aspetto con la parte responsabile. Se il professionista non è in grado di concordare con la parte responsabile come si dovrebbe risolvere tale aspetto, deve valutare quali ulteriori azioni intraprendere. (Rif.: Par. A40)

Acquisire evidenze sui calcoli svolti nell'ambito dell'informativa finanziaria pro-forma

25. Il professionista deve stabilire se i calcoli effettuati nell'ambito dell'informativa finanziaria pro-forma siano corretti dal punto di vista aritmetico.

Valutare la presentazione dell'informativa finanziaria pro-forma

26. Il professionista deve valutare la presentazione dell'informativa finanziaria pro-forma. In questo ambito deve considerare:

- a) la presentazione complessiva e la struttura dell'informativa finanziaria pro-forma, incluso se sia denominata chiaramente, in modo da essere distinta dall'informativa finanziaria storica o da altre informazioni finanziarie; (Rif.: Parr. A2–A3)
- b) se l'informativa finanziaria pro-forma e le relative note esplicative illustrino l'impatto dell'evento o dell'operazione in un modo che non sia fuorviante; (Rif.: Par. A41)
- c) se insieme all'informativa finanziaria pro-forma siano fornite appropriate note di commento a consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere le informazioni presentate; (Rif.: Par. A42)
- d) se egli sia venuto a conoscenza di qualunque evento significativo, successivo alla data della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate, cui può essere necessario fare riferimento, o su cui può essere necessario fornire note di commento, nell'informativa finanziaria pro-forma. (Rif.: Par. A43)

27. Il professionista deve leggere le altre informazioni incluse nel prospetto contenente l'informativa finanziaria pro-forma per identificare eventuali incoerenze significative rispetto all'informativa finanziaria pro-forma o alla relazione di *assurance*. Qualora, dalla lettura delle altre informazioni, il professionista identifichi un'incoerenza significativa ovvero venga a conoscenza di un errore significativo nella rappresentazione dei fatti in tali altre informazioni, egli deve discutere l'aspetto con la parte responsabile. Se la correzione è necessaria e la parte responsabile si rifiuta di effettuarla, il professionista deve intraprendere ulteriori azioni appropriate. (Rif.: Par. A44)

Attestazioni scritte

28. Il professionista deve richiedere alla parte responsabile attestazioni scritte che:

- a) nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma, la parte responsabile ha identificato tutte le rettifiche pro-forma appropriate necessarie a illustrare l'impatto dell'evento o dell'operazione alla data scelta o per il periodo scelto a fini illustrativi; (Rif.: Par. A45)
- b) l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili.

Formazione del giudizio

28. Il professionista deve formarsi un giudizio se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, dalla parte responsabile sulla base dei criteri applicabili. (Rif.: Parr. A46–A48)

29. Allo scopo di formarsi tale giudizio, il professionista deve concludere se abbia acquisito evidenze sufficienti e appropriate in merito al fatto se la compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma non contenga omissioni significative, ovvero utilizzi o applicazioni inappropriati delle rettifiche pro-forma.

Tale conclusione deve includere una valutazione se la parte responsabile abbia fornito adeguata informativa e descritto i criteri applicabili laddove questi non siano disponibili al pubblico. (Rif.: Parr. A49–A50)

Tipologia di giudizio

Giudizio senza modifica

30. Il professionista deve esprimere un giudizio senza modifica quando conclude che l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, dalla parte responsabile sulla base dei criteri applicabili.

Giudizio con modifica

31. In molti ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti pertinenti vietano la pubblicazione di un prospetto che contiene un giudizio con modifica in merito al fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili. In tali casi, qualora il professionista concluda che, in conformità al principio ISAE 3000, sia tuttavia appropriato esprimere un giudizio con modifica, egli deve discutere l'aspetto con la parte responsabile. Qualora la parte responsabile non acconsenta ad apportare le modifiche necessarie, il professionista deve:

- a) non rilasciare la relazione di *assurance*;
- b) recedere dall'incarico; ovvero
- c) considerare di acquisire un parere legale.

32. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti pertinenti possono non vietare la pubblicazione di un prospetto che contiene un giudizio con modifica in merito al fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili. In tali casi, se il professionista stabilisce che, in conformità al principio ISAE 3000, sia appropriato esprimere un giudizio con modifica, egli deve applicare le regole di tale principio⁶ riguardanti i giudizi con modifica.

Richiamo di informativa

33. In alcune circostanze, il professionista può ritenere necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o descritto nell'informativa finanziaria pro-forma o nelle note esplicative di accompagnamento. Ciò si verificherà quando, a giudizio del professionista, l'aspetto riveste un'importanza fondamentale ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori del fatto che l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili. In tali circostanze, il professionista deve inserire nella propria relazione un richiamo di informativa, a condizione che egli abbia acquisito evidenze sufficienti e appropriate affinché l'aspetto non influisca sul fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili. Tale paragrafo deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o descritte nell'informativa finanziaria pro-forma.

Redazione della relazione di *assurance*

34. La relazione del professionista deve includere almeno i seguenti elementi basilari: (Rif.: Par. A57)
- a) un titolo che indichi chiaramente che si tratta di una relazione di *assurance* di un professionista indipendente; (Rif.: Parr. A11–A12)
 - b) un destinatario o i destinatari, secondo quanto concordato nei termini dell'incarico; (Rif.: Par. A52)
 - c) dei paragrafi introduttivi che identifichino: (Rif.: Par. A53)
 - (i) l'informativa finanziaria pro-forma;
 - (ii) la fonte dalla quale sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificata, e se sia stata pubblicata o meno una relazione di revisione contabile completa o limitata su tale fonte;
 - (iii) il periodo o la data a cui si riferisce l'informativa finanziaria pro-forma;
 - (iv) un riferimento ai criteri applicabili sulla base dei quali la parte responsabile ha effettuato la compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma e la fonte di tali criteri;

⁶ Principio ISAE 3000, paragrafo 74.

- d) una dichiarazione che la parte responsabile ha la responsabilità della compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma sulla base dei criteri applicabili;
- e) una descrizione delle responsabilità del professionista in cui, tra l'altro, si dichiara che:
- (i) la responsabilità del professionista è quella di esprimere un giudizio se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, dalla parte responsabile sulla base dei criteri applicabili;
 - (ii) ai fini dell'incarico in oggetto, non è responsabilità del professionista l'aggiornamento o la riemissione delle relazioni o dei giudizi su qualunque informativa finanziaria storica utilizzata nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma, né il professionista ha svolto, nel corso del medesimo incarico, una revisione contabile completa o limitata dell'informativa finanziaria utilizzata nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma;
 - (iii) la finalità dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto è unicamente quella di illustrare l'impatto di un evento significativo o di un'operazione significativa sulle informazioni finanziarie non rettificata dell'impresa, come se l'evento si fosse verificato o l'operazione si fosse realizzata ad una data precedente scelta a fini illustrativi. Di conseguenza, il professionista non fornisce nessuna *assurance* sul fatto che l'effettivo risultato dell'evento o dell'operazione a quella data sarebbe stato quello presentato;
- f) una dichiarazione che l'incarico è stato svolto in conformità al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3420, Incarichi di *assurance* finalizzati a emettere una relazione sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto, che richiede che il professionista pianifichi e svolga procedure per acquisire un'*assurance* ragionevole in merito al fatto se la parte responsabile abbia compilato, in tutti gli aspetti significativi, l'informativa finanziaria pro-forma sulla base dei criteri applicabili;
- g) una dichiarazione che il soggetto incaricato di cui il professionista fa parte applica il Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 1, ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1. Se il soggetto incaricato non applica l'ISQC 1, in tale dichiarazione il professionista che svolge l'incarico deve identificare i principi professionali, o le disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, applicati che sono stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1;
- h) una dichiarazione che il professionista rispetta i principi sull'indipendenza e gli altri principi etici del Codice IESBA, ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, che siano stringenti almeno quanto quelli contenuti nelle Parti A e B del Codice IESBA relativamente agli incarichi di *assurance*. Se il professionista che svolge l'incarico non rispetta i principi sull'indipendenza e gli altri principi etici del Codice IESBA, la dichiarazione deve identificare i principi professionali, o le disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, applicati che sono stringenti almeno quanto quelli contenuti nelle Parti A e B del Codice IESBA relativamente agli incarichi di *assurance*;
- i) una dichiarazione che:
- (i) un incarico di *assurance* ragionevole finalizzato ad emettere una relazione in merito al fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili, comporta lo svolgimento di procedure per valutare se i criteri applicabili utilizzati dalla parte responsabile nella compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma forniscano una base ragionevole per presentare gli effetti significativi direttamente attribuibili all'evento o all'operazione, e per acquisire evidenze sufficienti e appropriate in merito al fatto se:
 - le relative rettifiche pro-forma rappresentino in modo appropriato gli effetti dell'applicazione di tali criteri;
 - l'informativa finanziaria pro-forma rifletta la corretta applicazione di tali rettifiche alle informazioni finanziarie non rettificata;
 - (ii) le procedure scelte dipendono dal giudizio del professionista, tenendo conto della sua comprensione della natura dell'impresa, dell'evento o dell'operazione rispetto a cui è stata compilata l'informativa finanziaria pro-forma, e delle altre circostanze dell'incarico;

- (iii) l'incarico comporta inoltre la valutazione della presentazione complessiva dell'informativa finanziaria pro-forma;
- j) a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, il giudizio del professionista utilizzando una delle seguenti espressioni, che sono considerate equivalenti: (Rif.: Parr. A54–A56)
- (i) l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei [criteri applicabili]; ovvero
- (ii) l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata correttamente sulla base di quanto dichiarato;
- k) la firma del professionista;
- l) la data della relazione;
- m) il luogo dell'ordinamento nel quale il professionista esercita la propria attività.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (Rif.: Par. 1)

A1. Il presente principio non tratta le circostanze in cui l'informativa finanziaria pro-forma è fornita come parte del bilancio dell'impresa in conformità alle regole di un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Finalità dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto (Rif.: Parr. 4, 11 c), 14 c), 26 a)

A2. L'informativa finanziaria pro-forma è accompagnata dalle relative note esplicative che spesso descrivono gli aspetti di cui al paragrafo A42.

A3. Nel prospetto possono essere incluse diverse presentazioni dell'informativa finanziaria pro-forma a seconda della natura dell'evento o dell'operazione e delle modalità con cui la parte responsabile intende illustrare l'impatto di tale evento od operazione sulle informazioni finanziarie non rettifiche dell'impresa. Per esempio, l'impresa può acquisire diverse aziende prima della quotazione in un mercato regolamentato. In tali circostanze, la parte responsabile può scegliere di presentare un prospetto dell'attivo netto pro-forma per illustrare l'impatto delle acquisizioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa e sui principali indici, come ad esempio il rapporto di indebitamento, come se le aziende acquisite fossero state aggregate all'impresa ad una data precedente. La parte responsabile può anche scegliere di presentare un conto economico pro-forma per illustrare quale avrebbe potuto essere il risultato economico per il periodo amministrativo chiuso a quella data. In tali casi, la natura dell'informativa finanziaria pro-forma può essere indicata da titoli quali "Prospetto dell'attivo netto pro-forma al 31 dicembre 20X1" e "Conto economico pro-forma per l'esercizio chiuso il 31 dicembre 20X1".

Compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma

Informazioni finanziarie non rettifiche (Rif.: Parr. 5, 11 f), 14 a)

A4. In molti casi, la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettifiche sarà costituita dalle informazioni finanziarie pubblicate quali i bilanci annuali o intermedi.

A5. A seconda delle modalità con cui la parte responsabile decide di illustrare l'impatto dell'evento o dell'operazione, le informazioni finanziarie non rettifiche possono includere:

- uno o più prospetti di bilancio, quali il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria e il prospetto di conto economico complessivo; ovvero
- informazioni finanziarie che rappresentano una sintesi appropriata di un bilancio, per esempio, un prospetto dell'attivo netto.

Natura dell'incarico di *assurance* ragionevole (Rif.: Par. 6)

A6. Nel presente principio, l'indicazione che l'informativa finanziaria pro-forma è "compilata correttamente" significa che essa è stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, dalla parte responsabile sulla base dei criteri applicabili.

Definizioni

Criteri applicabili (Rif.: Par. 11 a)

A7. Laddove non esistano criteri prestabiliti per la compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma, la parte responsabile avrà elaborato i criteri sulla base, per esempio, della prassi in un determinato settore o dei criteri prestabiliti elaborati in un ordinamento giuridico, e fornito informativa su tale fatto.

A8. I criteri applicabili per la compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma sono idonei nelle circostanze se soddisfano le regole esposte al paragrafo 14.

A9. Le note esplicative di accompagnamento possono includere alcuni dettagli aggiuntivi sui criteri per descrivere in che modo essi illustrano gli effetti dell'evento specifico o dell'operazione specifica. Ciò può includere, ad esempio:

- la data in cui si è assunto che l'evento si sia verificato o che l'operazione si sia realizzata;
- l'approccio utilizzato per l'allocazione di proventi, spese generali, attività e passività tra le aziende nell'ambito di una dismissione.

Accettazione dell'incarico

Capacità e competenza per svolgere l'incarico (Rif.: Par. 13 a)

A10. Il Codice IESBA richiede al professionista di mantenere conoscenze e capacità professionali appropriate, inclusa la conoscenza e la comprensione dei rilevanti sviluppi in ambito tecnico, professionale ed economico, al fine di fornire un servizio professionale competente.⁷ Nel contesto di tale regola del Codice IESBA, le capacità e le competenze rilevanti al fine di svolgere l'incarico includono anche aspetti come quelli di seguito elencati:

- la conoscenza e l'esperienza nel settore di attività in cui opera l'impresa;
- la comprensione delle leggi e dei regolamenti rilevanti in materia di valori mobiliari e dei relativi sviluppi;
- la comprensione dei requisiti di quotazione nei mercati mobiliari rilevanti e delle operazioni sui mercati dei capitali quali fusioni, acquisizioni e offerte di titoli;
- la familiarità con il processo di predisposizione di un prospetto e di quotazione dei titoli nei mercati mobiliari;
- la conoscenza dei quadri normativi sull'informazione finanziaria utilizzati nella predisposizione delle fonti da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificata e, ove applicabile, le informazioni finanziarie dell'entità acquisita.

Le responsabilità della parte responsabile (Rif.: Par. 13 g)

A11. Un incarico conforme al presente principio viene svolto sulla base del presupposto che la parte responsabile riconosca e comprenda di avere le responsabilità indicate al paragrafo 13 g). In alcuni ordinamenti giuridici, tali responsabilità possono essere specificate nelle leggi o nei regolamenti pertinenti. In altri ordinamenti giuridici, la definizione di tali responsabilità contenuta nelle leggi o nei regolamenti può essere limitata oppure essere assente. Un incarico di *assurance* finalizzato a emettere una relazione in merito al fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili, si basa sul presupposto che:

- a) il ruolo del professionista non comporta l'assunzione di responsabilità per la compilazione di tale informativa;
- b) il professionista ha la ragionevole aspettativa di acquisire le informazioni necessarie per l'incarico.

Di conseguenza, tale presupposto è fondamentale per lo svolgimento dell'incarico. Al fine di evitare fraintendimenti, è raggiunto un accordo con la parte responsabile che riconosca e comprenda di avere tali responsabilità nell'ambito della conferma e della formalizzazione dei termini dell'incarico, come richiesto dal principio ISAE 3000.⁸

A12. Qualora leggi o regolamenti descrivano in modo sufficientemente dettagliato i termini dell'incarico, il professionista deve soltanto indicare nell'accordo che si applicano tali leggi o regolamenti e che la parte responsabile riconosce e comprende le proprie responsabilità come stabilito nel paragrafo 13 g).

Pianificazione e svolgimento dell'incarico

Valutazione dell'idoneità dei criteri applicabili

⁷ Codice IESBA, paragrafi 130.1-130.3.

⁸ Principio ISAE 3000, paragrafo 27.

Rettifiche direttamente attribuibili (Rif.: Parr. 14 b) i), 22 a)

A13. È necessario che le rettifiche pro-forma siano direttamente attribuibili all'evento o all'operazione per evitare che l'informativa finanziaria pro-forma rifletta aspetti che non rappresentano unicamente la conseguenza dell'evento o che non sono parte integrante dell'operazione. Le rettifiche direttamente attribuibili escludono quelle relative a eventi futuri o che dipendono da azioni da intraprendere una volta che l'operazione è stata completata, anche se tali azioni sono fondamentali affinché l'impresa prenda parte all'operazione (per esempio, la chiusura di siti produttivi in esubero a seguito di un'acquisizione).

Rettifiche supportabili oggettivamente (Rif.: Parr. 14 b) ii), 22 b)

A14. È necessario inoltre che le rettifiche pro-forma siano supportabili oggettivamente per fornire una base attendibile all'informativa finanziaria pro-forma. Le rettifiche supportabili oggettivamente sono suscettibili di una determinazione imparziale. Le fonti degli elementi oggettivi a supporto delle rettifiche pro-forma includono, per esempio:

- contratti di acquisto e di vendita;
- documenti sui finanziamenti per l'evento o l'operazione, come i contratti di finanziamento;
- relazioni di valutazione di professionisti indipendenti;
- altri documenti riguardanti l'evento o l'operazione;
- bilanci pubblicati;
- altre informazioni finanziarie incluse nel prospetto;
- rilevanti azioni legali o da parte delle autorità di vigilanza, ad esempio nell'area fiscale;
- contratti di lavoro;
- azioni dei responsabili delle attività di governance.

Rettifiche coerenti con il quadro normativo per l'informazione finanziaria applicabile dell'impresa e con i suoi principi contabili secondo tale quadro (Rif.: Parr. 11 b) ii), 14 b) iii), 22 c)

A15. Affinché l'informativa finanziaria pro-forma sia adeguata, è necessario che le rettifiche pro-forma siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile dell'impresa e con i suoi principi contabili secondo tale quadro. Nel contesto di un'aggregazione aziendale, per esempio, la compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma sulla base dei criteri applicabili implica la considerazione di aspetti come i seguenti:

- se vi siano differenze tra i principi contabili dell'entità acquisita e quelli dell'impresa;
- se i principi contabili per operazioni mai realizzate in precedenza dall'impresa ma effettuate dall'entità acquisita siano principi che l'impresa avrebbe adottato per tali operazioni secondo il suo quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, tenendo conto delle particolari circostanze dell'impresa.

A16. Può anche essere necessario in alcune circostanze considerare l'appropriatezza dei principi contabili dell'impresa. Per esempio, nell'ambito dell'evento o dell'operazione, l'impresa può proporre di emettere per la prima volta strumenti finanziari complessi. In tal caso può essere necessario considerare:

- se la parte responsabile ha scelto principi contabili appropriati da utilizzare nella contabilizzazione di tali strumenti finanziari secondo il suo quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se abbia applicato in modo appropriato tali principi nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma.

Significatività (Rif.: Par. 16)

A17. La significatività in merito al fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili non dipende da un'unica misura quantitativa. Dipende, invece, dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o dell'inappropriata applicazione di un elemento della compilazione, come descritto al paragrafo A18, a prescindere dal fatto che sia intenzionale. Il giudizio sulla dimensione e sulla natura dipende a sua volta da aspetti quali:

- il contesto dell'evento o dell'operazione;

- la finalità per la quale l'informativa finanziaria pro-forma viene compilata;
- le circostanze dell'incarico.

Il fattore determinante potrebbe essere la dimensione o la natura dell'aspetto, o una combinazione di entrambi.

A18. Il rischio che l'informativa finanziaria pro-forma non sia considerata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili può emergere quando vi siano evidenze, per esempio:

- di utilizzo di una fonte inappropriata da cui estrarre le informazioni finanziarie non rettificate;
- di un'estrazione non corretta delle informazioni finanziarie non rettificate da una fonte appropriata;
- relativamente alle rettifiche, dell'applicazione errata dei principi contabili o della mancata coerenza delle rettifiche con i principi contabili;
- della mancata effettuazione di una rettifica richiesta dai criteri applicabili;
- dell'effettuazione di una rettifica che non è conforme ai criteri applicabili;
- di un errore aritmetico o di trascrizione nei calcoli all'interno dell'informativa finanziaria pro-forma;
- di informativa inadeguata, non corretta o omessa.

Acquisire una comprensione delle modalità con cui la parte responsabile ha compilato l'informativa finanziaria pro-forma e delle altre circostanze dell'incarico (Rif.: Par. 17)

A19. Il professionista può acquisire tale comprensione mediante una combinazione di procedure quali:

- indagini presso la parte responsabile e altro personale dell'impresa coinvolto nella compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma;
- indagini presso altre parti appropriate quali i responsabili delle attività di governance e i consulenti dell'impresa;
- la lettura della documentazione di supporto pertinente, quali contratti o accordi;
- la lettura dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance.

Le modalità con cui la parte responsabile ha compilato l'informativa finanziaria pro-forma (Rif.: Par. 17 b)

A20. Il professionista può acquisire una comprensione delle modalità con cui la parte responsabile ha compilato l'informativa finanziaria pro-forma considerando, ad esempio:

- la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate;
- le fasi di lavoro organizzate dalla parte responsabile per:
 - l'estrazione delle informazioni finanziarie non rettificate dalla fonte;
 - l'identificazione delle rettifiche pro-forma appropriate, per esempio, le modalità con cui la parte responsabile ha acquisito le informazioni finanziarie dell'entità acquisita nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma;
- la competenza della parte responsabile nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma;
- la natura e l'estensione della supervisione della parte responsabile su altro personale dell'impresa coinvolto nella compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma;
- l'approccio della parte responsabile nell'identificare le note di commento appropriate per supportare l'informativa finanziaria pro-forma.

A21. In un'aggregazione aziendale o in una dismissione le aree che possono generare complessità nella compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma includono le allocazioni di ricavi, costi generali, attività e passività tra le aziende a cui competono. Di conseguenza, è importante che il professionista comprenda l'approccio e i criteri della parte responsabile per tali allocazioni e che le note esplicative di accompagnamento dell'informativa finanziaria pro-forma descrivano tali aspetti.

Natura dell'impresa e di eventuali entità acquisite o dismesse (Rif.: Par. 17 c)

A22. Un'entità acquisita può essere un'impresa giuridicamente autonoma ovvero un'attività operativa non giuridicamente autonoma ma identificabile separatamente nell'ambito di un'altra impresa, ad esempio, una divisione, una filiale o un ramo d'azienda. Un'entità dismessa può essere un'impresa giuridicamente autonoma,

ad esempio una società controllata o una joint-venture, ovvero un'attività operativa non giuridicamente autonoma, identificabile separatamente nell'ambito dell'impresa, ad esempio, una divisione, una filiale o un ramo d'azienda.

A23. Il professionista può possedere una comprensione completa o parziale, rispetto a quella richiesta, dell'impresa e di qualsiasi entità acquisita o dismessa, e dei rispettivi contesti in cui operano, laddove abbia sottoposto le loro informazioni finanziarie a revisione contabile completa o limitata.

Settore di attività, aspetti legali e regolamentari e altri fattori esterni rilevanti (Rif.: Par. 17 d)

A24. I fattori rilevanti del settore includono le condizioni del settore quali l'ambiente competitivo, i rapporti con fornitori e clienti e gli sviluppi tecnologici. Esempi di aspetti che il professionista può considerare includono:

- il mercato e la concorrenza, incluse domanda, capacità produttiva e concorrenza sui prezzi;
- le prassi aziendali comuni nell'ambito del settore;
- attività ciclica o stagionale;
- contenuto tecnologico dei prodotti dell'impresa.

A25. I fattori legali e regolamentari rilevanti comprendono il contesto legislativo e regolamentare. Tale contesto include, tra gli altri aspetti, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in conformità al quale l'impresa o, se applicabile, l'entità acquisita redige le proprie informazioni finanziarie periodiche, nonché il contesto giuridico e politico. Esempi di aspetti che il professionista può considerare includono:

- le prassi contabili specifiche del settore;
- il quadro normativo e regolamentare di riferimento per i settori regolamentati;
- leggi e regolamenti che influenzano in modo significativo le attività operative dell'impresa o, se applicabile, dell'entità acquisita o dismessa, incluse le attività di vigilanza diretta;
- la fiscalità;
- le politiche governative che al momento influenzano la gestione dell'attività dell'impresa o, se applicabile, dell'entità acquisita o dismessa, come le politiche monetarie (incluso il controllo sui cambi), le politiche fiscali, gli incentivi finanziari (ad esempio, i programmi di aiuti governativi), e le politiche tariffarie o di restrizione agli scambi commerciali;
- le regole ambientali che influenzano il settore e le attività dell'impresa, dell'entità acquisita o dismessa.

A26. Altri fattori esterni che influenzano l'impresa e, ove applicabile, l'entità acquisita o dismessa, e che il professionista può considerare comprendono, ad esempio, le condizioni economiche generali, i tassi di interesse, la disponibilità di finanziamenti, l'inflazione o le fluttuazioni valutarie.

Acquisire evidenze sull'appropriatezza della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificata

Fattori pertinenti da considerare (Rif.: Parr. 14 a), 18)

A27. I fattori che incidono sull'appropriatezza della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate, includono il fatto se esista una relazione di revisione contabile completa o limitata sulla fonte e se la fonte:

- sia consentita o prescritta in modo specifico dalle leggi o dai regolamenti pertinenti, sia consentita dal mercato mobiliare presso il quale il prospetto deve essere presentato ovvero sia utilizzata in base alle normali consuetudini e prassi di mercato;
- sia chiaramente identificabile;
- rappresenti un punto di partenza ragionevole per la compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma nel contesto dell'evento o dell'operazione, incluso se sia coerente con i principi contabili dell'impresa e sia riferita ad una data appropriata o ad un periodo appropriato.

A28. È possibile che un altro professionista abbia emesso una relazione di revisione contabile completa o limitata sulla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate. In tal caso, per il professionista che emette la relazione in conformità al presente principio non si riduce la necessità di acquisire una comprensione dell'impresa e delle sue prassi contabili e di informativa finanziaria secondo le regole di cui ai paragrafi 17 c) ed e), e di formarsi il convincimento che la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate sia appropriata.

Assenza di relazione di revisione contabile completa o limitata sulla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate (Rif.: Par. 19)

A29. Qualora non vi sia nessuna relazione di revisione contabile completa o limitata sulla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate, è necessario che il professionista svolga procedure sull'appropriatezza di tale fonte. I fattori che possono influire sulla natura e sull'estensione di tali procedure includono, per esempio:

- se il professionista abbia precedentemente svolto una revisione contabile completa o limitata dell'informativa finanziaria storica dell'impresa e la conoscenza dell'impresa che ha acquisito da tale incarico;
- quanto recentemente l'informativa finanziaria storica dell'impresa sia stata sottoposta a revisione contabile completa o limitata;
- se le informazioni finanziarie dell'impresa siano soggette a revisione limitata periodica da parte del professionista, al fine di rispettare le disposizioni regolamentari in materia di deposito.

A30. È probabile che il bilancio dell'impresa del periodo immediatamente precedente quello della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate sia stato sottoposto a revisione contabile completa o limitata, anche se la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate non vi è stata sottoposta. Per esempio, la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate può consistere nel bilancio intermedio che non è stato sottoposto a revisione contabile completa o limitata, mentre il bilancio dell'impresa per l'esercizio immediatamente precedente può essere stato oggetto di revisione contabile. In questo caso, le procedure che il professionista può svolgere, tenendo conto dei fattori di cui al paragrafo A29, in merito all'appropriatezza della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate includono:

- svolgere indagini presso la parte responsabile in merito:
 - al processo con cui la fonte è stata predisposta e all'attendibilità delle registrazioni contabili sottostanti con le quali la fonte concorda o si riconcilia;
 - al fatto se tutte le operazioni siano state registrate;
 - al fatto se la fonte sia stata predisposta in conformità ai principi contabili dell'impresa;
 - al fatto se vi siano stati eventuali cambiamenti nei principi contabili rispetto al periodo amministrativo più recente sottoposto a revisione contabile completa o limitata e, in tal caso, in che modo tali cambiamenti sono stati trattati;
 - alla sua valutazione del rischio che tale fonte possa contenere errori significativi dovuti a frodi;
 - all'effetto delle modifiche all'attività economica dell'impresa e alle sue attività operative;
- se il professionista ha sottoposto a revisione contabile completa o limitata le informazioni finanziarie annuali o intermedie immediatamente precedenti, considerare i relativi risultati e se questi possano indicare eventuali problematiche sulla predisposizione della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate;
- corroborare le informazioni fornite dalla parte responsabile in risposta alle indagini del professionista nel caso in cui le risposte appaiano incoerenti con la comprensione dell'impresa da parte del professionista o con le circostanze dell'incarico;
- confrontare la fonte con le corrispondenti informazioni finanziarie del periodo amministrativo precedente e, per quanto applicabile, con le informazioni finanziarie annuali o intermedie immediatamente precedenti, e discutere le variazioni significative con la parte responsabile.

Informativa finanziaria storica dell'impresa mai sottoposta a revisione contabile completa o limitata (Rif.: Par. 13 e)

A31. Tranne nel caso di un'impresa appositamente costituita per l'operazione e che non ha mai svolto nessuna attività operativa, è improbabile che le leggi o i regolamenti pertinenti consentano ad un'impresa di pubblicare un prospetto se la sua informativa finanziaria storica non è mai stata sottoposta a revisione contabile completa o limitata.

Acquisire evidenze sull'appropriatezza delle rettifiche pro-forma

Identificazione delle rettifiche pro-forma appropriate (Rif.: Par. 21)

A32. Tenendo conto della propria comprensione delle modalità con cui la parte responsabile ha compilato l'informativa finanziaria pro-forma e delle altre circostanze dell'incarico, il professionista può acquisire evidenze in merito al fatto se la parte responsabile abbia identificato in modo appropriato le rettifiche pro-forma necessarie mediante una combinazione di procedure quali:

- valutare la ragionevolezza dell'approccio della parte responsabile all'identificazione delle rettifiche pro-forma appropriate, per esempio, il metodo utilizzato nell'identificare le allocazioni appropriate di ricavi, costi generali, attività e passività tra le aziende a cui competono;
- svolgere indagini presso le parti pertinenti all'interno di un'entità acquisita in merito all'approccio adottato per l'estrazione delle informazioni finanziarie dell'entità stessa;
- valutare specifici aspetti di contratti, accordi e altri documenti pertinenti;
- svolgere indagini presso i consulenti dell'impresa in merito a specifici aspetti dell'evento o dell'operazione e ai relativi contratti e accordi che siano pertinenti per l'identificazione delle rettifiche appropriate;
- valutare le analisi e i fogli di lavoro pertinenti predisposti dalla parte responsabile e da altro personale dell'impresa coinvolto nella compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma;
- acquisire evidenze in merito alla supervisione della parte responsabile sul personale dell'impresa coinvolto nella compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma;
- svolgere le procedure di analisi comparativa.

Elementi oggettivi a supporto delle informazioni finanziarie di qualsiasi entità acquisita o dismessa inclusa nelle rettifiche pro-forma (Rif.: Par. 22 b)

Informazioni finanziarie dell'entità dismessa

A33. Nel caso di una dismissione, le informazioni finanziarie dell'entità dismessa derivano dalla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate, che spesso è stata sottoposta a revisione contabile completa o limitata. La fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate fornisce pertanto al professionista la base per stabilire se vi siano elementi oggettivi a supporto delle informazioni finanziarie dell'entità dismessa. In questo caso, gli aspetti da considerare includono, per esempio, se i ricavi e i costi attribuibili all'entità dismessa, registrati a livello consolidato, siano stati riflessi in modo appropriato nelle rettifiche pro-forma.

A34. Qualora la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate non sia stata sottoposta a revisione contabile completa o limitata, il professionista, nello stabilire se le informazioni finanziarie dell'entità dismessa siano supportabili oggettivamente, può fare riferimento alle linee guida di cui ai paragrafi A29-A30.

Informazioni finanziarie dell'entità acquisita

A35. È possibile che la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita sia stata sottoposta a revisione contabile completa o limitata. Qualora sulla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita il professionista abbia svolto una revisione contabile completa o limitata, le informazioni finanziarie dell'entità acquisita saranno supportabili oggettivamente, fatte salve le implicazioni derivanti dalle circostanze trattate nel paragrafo 23.

A36. È possibile che un altro professionista abbia svolto una revisione contabile completa o limitata sulla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita. In tal caso, per il professionista che emette la relazione in conformità al presente principio, non si riduce la necessità di acquisire una comprensione dell'entità acquisita e delle sue prassi contabili e di informativa finanziaria secondo le regole di cui ai paragrafi

17 c) ed e), e di formarsi il convincimento che le informazioni finanziarie dell'entità acquisita siano supportabili oggettivamente.

A37. Se la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita non è stata sottoposta a revisione contabile completa o limitata, è necessario che il professionista svolga procedure in merito all'appropriatezza di tale fonte. I fattori che possono influire sulla natura e sull'estensione di tali procedure includono, per esempio:

- se il professionista abbia precedentemente svolto una revisione contabile completa o limitata dell'informativa finanziaria storica dell'entità acquisita e la conoscenza di tale entità che ha ottenuto attraverso tale incarico;
- quanto recentemente l'informativa finanziaria storica dell'entità acquisita sia stata sottoposta a revisione contabile completa o limitata;
- se le informazioni finanziarie dell'entità acquisita siano soggette a revisione limitata periodica da parte del professionista, al fine di rispettare le disposizioni regolamentari relative al deposito.

A38. Spesso il bilancio dell'entità acquisita del periodo immediatamente precedente quello della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità stessa è stato sottoposto a revisione contabile completa o limitata, anche se la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita non vi è stata sottoposta. In questo caso, le procedure che il professionista può svolgere, tenendo conto dei fattori di cui al paragrafo A37, in merito al fatto se le informazioni finanziarie dell'entità acquisita siano supportabili oggettivamente includono:

- svolgere indagini presso la direzione dell'entità acquisita in merito:
 - al processo con cui è stata predisposta la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita e all'attendibilità delle registrazioni contabili sottostanti con le quali la fonte concorda o si riconcilia;
 - al fatto se tutte le operazioni siano state registrate;
 - al fatto se la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita sia stata predisposta in conformità ai principi contabili dell'entità stessa;
 - al fatto se vi siano stati eventuali cambiamenti nei principi contabili rispetto al periodo amministrativo più recente sottoposto a revisione contabile completa o limitata e, in tal caso, le modalità con cui tali cambiamenti sono stati trattati;
 - alla sua valutazione del rischio che la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita possa contenere errori significativi dovuti a frodi;
 - all'effetto delle modifiche all'attività economica dell'entità acquisita e alle sue attività operative;
- se il professionista ha sottoposto a revisione contabile completa o limitata le informazioni finanziarie annuali o intermedie immediatamente precedenti, considerare i relativi risultati e se questi possano indicare eventuali problematiche in merito alla predisposizione della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita;
- corroborare le informazioni fornite dalla direzione dell'entità acquisita in risposta alle indagini del professionista nel caso in cui le risposte appaiano incoerenti con la comprensione dell'entità acquisita o con le circostanze dell'incarico da parte del professionista;
- confrontare la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie dell'entità acquisita con le corrispondenti informazioni finanziarie del periodo amministrativo precedente e, a seconda dei casi, con le informazioni finanziarie annuali o intermedie immediatamente precedenti, e discutere le variazioni significative con la direzione dell'entità acquisita.

Giudizio di revisione o conclusione di revisione limitata con modifica, o richiamo di informativa, con riferimento alla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificata ovvero le informazioni finanziarie dell'entità acquisita o dismessa

Conseguenza potenziale (Rif.: Par. 23 a)

A39. Non tutti i giudizi con modifica o le conclusioni di revisione limitata con modifica o i richiami di informativa riguardanti la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificata ovvero le informazioni finanziarie dell'entità acquisita o dismessa possono necessariamente influire sul fatto se l'informativa finanziaria pro-forma possa essere compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri

applicabili. Per esempio, sul bilancio dell'impresa può essere stato espresso un giudizio di revisione con rilievi a causa dell'omessa informativa sulla remunerazione dei responsabili delle attività di governance come richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. In tal caso, se tale bilancio viene utilizzato quale fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificata, il rilievo può non avere nessuna conseguenza sul fatto se l'attivo netto pro-forma e il conto economico pro-forma possano essere compilati, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili.

Ulteriori azioni appropriate (Rif.: Parr.23 b), 24)

A40. Le ulteriori azioni appropriate che il professionista può intraprendere includono, per esempio:

- in merito alla regola di cui al paragrafo 23 b):
 - discutere l'aspetto con la parte responsabile;
 - ove possibile in base alle leggi o ai regolamenti pertinenti, inserire nella relazione del professionista un riferimento al giudizio di revisione con modifica, alla conclusione di revisione limitata con modifica ovvero al richiamo di informativa se, secondo il giudizio del professionista, l'aspetto abbia sufficiente pertinenza e importanza per la comprensione dell'informativa finanziaria pro-forma da parte degli utilizzatori;
- in merito alla regola di cui al paragrafo 24, ove possibile in base alle leggi o ai regolamenti pertinenti, esprimere il giudizio del professionista con modifica;
- ove possibile in base alle leggi o ai regolamenti pertinenti, non emettere la relazione oppure recedere dall'incarico;
- acquisire un parere legale.

Valutare la presentazione dell'informativa finanziaria pro-forma

Evitare l'associazione con informazioni finanziarie fuorvianti (Rif.: Par. 26 b)

A41. Il Codice IESBA richiede che un professionista non sia inconsapevolmente associato a relazioni, comunicazioni o altre informative che lui ritenga:⁹

- a) contenere dichiarazioni significativamente false o fuorvianti;
- b) contenere dichiarazioni o informazioni fornite in modo non adeguatamente ponderato;
- c) omettere od occultare informazioni che sarebbe stato necessario includere per evitare di essere fuorvianti.

Note di commento all'informativa finanziaria pro-forma (Rif.: Parr 14 c), 26 c)

A42. Note di commento appropriate possono includere aspetti quali:

- la natura e la finalità dell'informativa finanziaria pro-forma, inclusa la natura dell'evento o dell'operazione, e la data in cui è assunto che tale evento si sia verificato o che tale operazione si sia realizzata;
- la fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificata, e se sia stata pubblicata o meno una relazione di revisione contabile completa o limitata su tale fonte;
- le rettifiche pro-forma, inclusa una descrizione e una spiegazione di ogni rettifica;
- nel caso delle informazioni finanziarie di un'entità acquisita o di una dismessa, la fonte da cui sono state estratte tali informazioni, e se sia stata pubblicata o meno una relazione di revisione contabile completa o limitata su tale fonte;
- ove non disponibili al pubblico, una descrizione dei criteri applicabili sulla base dei quali è stata compilata l'informativa finanziaria pro-forma;
- una dichiarazione che indica che l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata con finalità illustrative e che, a motivo della sua natura, non rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico o i flussi di cassa effettivi dell'impresa.

⁹ Codice IESBA, paragrafo 110.2.

È possibile che le leggi o i regolamenti pertinenti richiedano tali note di commento o altra informativa specifica.

Considerazione degli eventi successivi significativi (Rif.: Par. 26 d)

A43. Poiché il professionista non emette una relazione sulla fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate, non vi è obbligo per il professionista di svolgere procedure per identificare eventi successivi alla data della fonte che richiedono rettifiche o informativa nella fonte. Ciononostante, è necessario che il professionista consideri se siano pervenuti alla sua attenzione eventi significativi successivi alla data della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate ai quali sia necessario fare riferimento, o di cui può essere necessario fornire descrizione, nelle note di commento dell'informativa finanziaria pro-forma per evitare che quest'ultima sia fuorviante. Tale considerazione è basata sullo svolgimento delle procedure in conformità al presente principio o sulla conoscenza da parte del professionista dell'impresa e delle circostanze dell'incarico. Per esempio, successivamente alla data della fonte da cui sono state estratte le informazioni finanziarie non rettificate, l'impresa può avere concluso un'operazione finanziaria che comporta la conversione del suo debito in patrimonio netto, la cui mancata descrizione nelle note di commento potrebbe rendere fuorviante l'informativa finanziaria pro-forma.

Incoerenza significativa con le altre informazioni (Rif.: Par. 27)

A44. Ulteriori azioni appropriate che il professionista può intraprendere se la parte responsabile rifiuta di correggere l'informativa finanziaria pro-forma o le altre informazioni come appropriato, includono per esempio:

- ove possibile in base alle leggi o ai regolamenti pertinenti:
 - descrivere l'incoerenza significativa nella propria relazione;
 - esprimere il giudizio con modifica;
 - non rilasciare la relazione ovvero recedere dall'incarico;
- acquisire un parere legale.

Attestazioni scritte (Rif.: Par.28 a)

A45. In alcune circostanze, le tipologie di operazioni coinvolte possono richiedere che la parte responsabile scelga principi contabili per le rettifiche pro-forma che l'impresa precedentemente non aveva dovuto definire perché non aveva realizzato operazioni analoghe. In tal caso, il professionista può richiedere che la parte responsabile includa nelle attestazioni scritte anche la conferma che i principi contabili scelti rappresentano i principi adottati dall'impresa per questa tipologia di operazioni.

Formazione del giudizio

Assurance su altri aspetti richiesti da leggi o regolamenti (Rif.: Par.29)

A46. È possibile che le leggi o i regolamenti pertinenti richiedano al professionista di esprimere un giudizio su aspetti diversi dal fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili. In alcune di queste circostanze, può non essere necessario che il professionista svolga ulteriori procedure. Per esempio, le leggi o i regolamenti pertinenti possono richiedere al professionista di esprimere un giudizio se gli elementi in base ai quali la parte responsabile ha compilato l'informativa finanziaria pro-forma siano coerenti con i principi contabili dell'impresa. La conformità alle regole di cui ai paragrafi 18 e 22 c) del presente principio forniscono una base per esprimere tale giudizio.

A47. In altre circostanze, può essere necessario che il professionista svolga ulteriori procedure. La natura e l'estensione di tali ulteriori procedure varia a seconda della natura degli altri aspetti sui quali le leggi o i regolamenti pertinenti richiedono al professionista di esprimere un giudizio.

Dichiarazione di responsabilità del professionista per la relazione

A48. Le leggi o i regolamenti pertinenti possono richiedere al professionista di includere nella sua relazione una dichiarazione esplicita che asserisca o confermi la sua responsabilità per la relazione. L'inserimento di tale ulteriore dichiarazione di natura legale o regolamentare nella relazione del professionista non è incompatibile con le regole del presente principio.

Informativa in merito ai criteri applicabili (Rif.: Par. 30)

A49. Non è necessario che la parte responsabile ripeta nelle note esplicative di commento all'informativa finanziaria pro-forma eventuali criteri che sono prescritti dalle leggi o dai regolamenti pertinenti, ovvero promulgati da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto. Tali criteri saranno disponibili al pubblico quale parte del sistema di reporting e sono quindi impliciti nella compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma a cura della parte responsabile.

A50. Qualora la parte responsabile abbia elaborato dei criteri specifici, è necessario che tali criteri siano oggetto di informativa in modo che i potenziali utilizzatori possano acquisire una corretta comprensione del modo in cui l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata dalla parte responsabile.

Redazione della relazione di *assurance*

Titolo (Rif.: Par. 35 a)

A51. Un titolo che indichi che si tratta della relazione di un professionista indipendente, per esempio, "Relazione di *assurance* di un professionista indipendente sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto", dichiara che il professionista ha rispettato tutti i principi etici pertinenti sull'indipendenza come richiesto dal principio ISAE 3000.¹⁰ Ciò distingue la relazione del professionista indipendente da quelle emesse da altri soggetti.

Uno o più destinatari (Rif.: Par. 35 b)

A52. Le leggi o i regolamenti pertinenti possono specificare il destinatario, o i destinatari, della relazione. In alternativa, il professionista può concordare con l'impresa chi sarà il destinatario, o i destinatari, come parte dei termini dell'incarico.

Paragrafi introduttivi (Rif.: Parr. 35 c)

A53. Poiché l'informativa finanziaria pro-forma sarà inclusa in un prospetto che contiene altre informazioni, il professionista, se la forma di presentazione lo consente, può considerare di includere un riferimento che identifichi la sezione in cui viene presentata l'informativa finanziaria pro-forma. Ciò aiuta i lettori ad identificare l'informativa finanziaria pro-forma a cui la relazione del professionista fa riferimento.

Giudizio (Rif.: Parr. 13 c), 35 h)

A54. Le leggi o i regolamenti che disciplinano l'emissione della relazione sull'informativa finanziaria pro-forma nello specifico ordinamento giuridico, ovvero la prassi generalmente accettata in quell'ordinamento, determinano se, per esprimere il giudizio, occorre utilizzare l'espressione "l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei [criteri applicabili]," o "l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata correttamente sulla base di quanto dichiarato".

A55. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti pertinenti possono prescrivere la formulazione del giudizio del professionista in termini diversi da quelli sopra specificati. In tal caso, può essere necessario che il professionista eserciti il proprio giudizio professionale per stabilire se lo svolgimento delle procedure indicate nel presente principio gli consenta di esprimere il giudizio nella formulazione prescritta dalle leggi o dai regolamenti o se siano necessarie ulteriori procedure.

A56. Se il professionista conclude che lo svolgimento delle procedure indicate nel presente principio sia sufficiente per poter esprimere il giudizio nella formulazione prescritta dalle leggi o dai regolamenti, può essere appropriato considerare tale formulazione come equivalente alle due formulazioni alternative del giudizio previste dal presente principio.

Esempio di relazione (Rif.: Par. 35)

A57. Una relazione del professionista contenente un giudizio senza modifica è presentata in Appendice.

¹⁰ Principio ISAE 3000, paragrafo 20.

Esempio di relazione del professionista contenente un giudizio senza modifica

RELAZIONE DI ASSURANCE [DEL PROFESSIONISTA] [DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE] INDIPENDENTE SULLA COMPILAZIONE DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA PRO-FORMA INCLUSA IN UN PROSPETTO

[Destinatario appropriato, o destinatari appropriati]

Relazione sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto

[Ho][Abbiamo] completato l'incarico di *assurance* finalizzato a emettere una relazione sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma della Società ABC da parte di *[la parte responsabile]*. L'informativa finanziaria pro-forma è costituita da [il prospetto dell'attivo netto pro-forma al [data]], [il conto economico pro-forma per il periodo amministrativo chiuso il [data]], [il rendiconto finanziario pro-forma per il periodo amministrativo chiuso il [data]], e le relative note [come esposte alle pagine xx-xx del prospetto pubblicato dalla società]. I criteri applicabili sulla base dei quali *[la parte responsabile]* ha compilato l'informativa finanziaria pro-forma sono [specificati nel [Regolamento del mercato mobiliare XX] e descritti nella [Nota X]]/[descritti nella [Nota X]].

L'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata da *[la parte responsabile]* per illustrare l'impatto dell'[evento od operazione] [indicato nella Nota X] su [la situazione patrimoniale-finanziaria della società al data] [e] [il risultato economico [e i flussi di cassa] della società per il periodo amministrativo chiuso il data], come se l'[evento si fosse verificato il [data]]/[l'operazione si fosse realizzata il [data]]. Nell'ambito di tale processo, le informazioni in merito a [la situazione patrimoniale-finanziaria], [il risultato economico] [e i flussi di cassa] sono state estratte da *[la parte responsabile]* dal bilancio della società [per il periodo amministrativo chiuso il [data]], su cui [è stata emessa una relazione di revisione contabile [completa]/[limitata]]/[su cui non è stata emessa nessuna relazione di revisione contabile completa o limitata].¹

Responsabilità di [la parte responsabile] per l'informativa finanziaria pro-forma

[La parte responsabile] è responsabile per la compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma sulla base di *[i criteri applicabili]*.

Indipendenza e controllo della qualità

[Ho][Abbiamo] rispettato i requisiti in materia di indipendenza e gli altri principi etici applicabili presenti nel *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants, che si basa sui principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

[Applico][Applichiamo] il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 1² e pertanto [mantengo][manteniamo] un sistema complessivo di controllo della qualità che include direttive e procedure documentate riguardanti la conformità ai principi etici e professionali, nonché alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Responsabilità [del professionista][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio [, come richiesto dal [Regolamento del mercato mobiliare XX],] se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, da *[la parte responsabile]* sulla base di *[i criteri applicabili]*.

[Ho][Abbiamo] svolto l'incarico in conformità al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3420, *Incarichi di assurance finalizzati a emettere una relazione sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto*, emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board. Tale principio richiede che siano pianificate e svolte procedure al fine di acquisire un'*assurance* ragionevole se *[la*

¹ Se la relazione di revisione contabile completa o limitata contiene una modifica, è possibile fare riferimento alla parte del prospetto in cui è stata descritta la modifica.

² Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 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.

parte responsabile] ha compilato, in tutti gli aspetti significativi, l'informativa finanziaria pro-forma sulla base di [*i criteri applicabili*].

Ai fini del presente incarico, non è [mia][nostra] responsabilità l'aggiornamento o la riemissione delle relazioni o dei giudizi su qualunque informativa finanziaria storica utilizzata nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma; per i medesimi fini, non [ho][abbiamo] inoltre svolto, nel corso dell'incarico, una revisione contabile completa o limitata dell'informativa finanziaria utilizzata per compilare l'informativa finanziaria pro-forma.

La finalità dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto è unicamente quella di illustrare l'impatto di un evento significativo o di un'operazione significativa sulle informazioni finanziarie della società non rettificata, come se l'evento si fosse verificato o se l'operazione si fosse realizzata ad una data precedente scelta a fini illustrativi. Di conseguenza, non [fornisco][forniamo] nessuna *assurance* sul fatto che l'effettivo risultato dell'evento o dell'operazione al [*data*] sarebbe stato quello presentato.

Un incarico di *assurance* ragionevole finalizzato ad emettere una relazione in merito al fatto se l'informativa finanziaria pro-forma sia stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri applicabili, comporta lo svolgimento di procedure per valutare se i criteri applicabili utilizzati da [*la parte responsabile*] nella compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma forniscano una base ragionevole per la presentazione degli effetti significativi direttamente attribuibili all'evento o all'operazione, e l'acquisizione di evidenze sufficienti e appropriate in merito al fatto se:

- le relative rettifiche pro-forma rappresentino in modo appropriato gli effetti dell'applicazione di tali criteri;
- l'informativa finanziaria pro-forma rifletta la corretta applicazione di tali rettifiche alle informazioni finanziarie non rettificata.

Le procedure scelte dipendono dal [mio][nostro] giudizio professionale, tenendo conto della [mia][nostra] comprensione della natura della società, dell'evento o dell'operazione rispetto a cui l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata, e delle altre circostanze dell'incarico.

L'incarico comporta inoltre la valutazione della presentazione complessiva dell'informativa finanziaria pro-forma.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

Giudizio

A [mio][nostro] giudizio, [l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata, in tutti gli aspetti significativi, sulla base di [*i criteri applicabili*]]/[l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata correttamente sulla base di quanto dichiarato].

Relazione su altre disposizioni di legge o regolamentari

[Leggi o regolamenti pertinenti possono richiedere al professionista di esprimere un giudizio su altri aspetti (si vedano i paragrafi A46-A47). La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione variano in base alla natura di tali ulteriori obblighi di rendicontazione].

[Firma del professionista][Firma del responsabile dell'incarico]

[Data della relazione]

[Sede del professionista][Sede della società di revisione]