

**PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUGLI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE
LIMITATA (ISRE) n. 2410**

**REVISIONE CONTABILE LIMITATA DEL BILANCIO INTERMEDIO SVOLTA DAL
REVISORE INDIPENDENTE DELL'IMPRESA**

(In vigore per le revisioni contabili limitate dei bilanci intermedi relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2006 o successivamente)

Indice

| | Paragrafo |
|--|-----------|
| Introduzione | 1-3 |
| Principi generali per la revisione contabile limitata del bilancio intermedio | 4-6 |
| Obiettivo dell'incarico di revisione contabile limitata del bilancio intermedio | 7-9 |
| Accordi relativi ai termini dell'incarico | 10-11 |
| Procedure per la revisione contabile limitata del bilancio intermedio | 12-29 |
| Valutazione degli errori | 30-33 |
| Attestazioni della direzione | 34-35 |
| Responsabilità del revisore per le informazioni che accompagnano il bilancio intermedio | 36-37 |
| Comunicazioni | 38-42 |
| Relazione sulla natura, sull'estensione e sui risultati della revisione contabile limitata del bilancio intermedio | 43-63 |
| Documentazione | 64 |
| Data di entrata in vigore | 65 |
| Appendice 1: Esempio di lettera d'incarico per la revisione contabile limitata del bilancio intermedio | |
| Appendice 2: Procedure di analisi comparativa che il revisore può considerare nello svolgimento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio | |
| Appendice 3: Esempio di lettera di attestazione della direzione | |
| Appendice 4: Esempi di relazioni di revisione contabile limitata del bilancio intermedio | |
| Appendice 5: Esempi di relazioni di revisione contabile limitata contenenti una conclusione con rilievi dovuta a una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile | |
| Appendice 6: Esempi di relazioni di revisione contabile limitata contenenti una conclusione con rilievi dovuta a una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione non imposta dalla direzione | |
| Appendice 7: Esempi di relazioni di revisione contabile limitata contenenti una conclusione negativa dovuta a una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. | |

Il principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) n. 2410, *Revisione contabile limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa*, deve essere letto nel contesto della “*Prefazione alle pronunce internazionali in tema di controllo della qualità, revisione contabile completa, revisione contabile limitata, altri incarichi di assurance e servizi connessi*”, che illustra le modalità applicative e l'autorevolezza dei principi internazionali sugli incarichi di revisione limitata (ISRE).

Il presente Principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) n. 2410, *Revisione contabile limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa*, dell'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall'International Federation of Accountants (IFAC) nel dicembre 2016. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) con la collaborazione di Assirevi a febbraio 2018 e riprodotto con il permesso di IFAC. Il processo di traduzione del presente Principio è stato approvato da IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Il testo approvato del presente Principio è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese di International Standard on Review Engagements (ISRE) 2410 – Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity © 2016 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana di Principio internazionale sugli incarichi di revisione contabile limitata (ISRE) n. 2410 *Revisione contabile limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa* © 2018 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale: International Standard on Review Engagements (ISRE) 2410 – Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity 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

1. Lo scopo del presente principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) è di stabilire dei principi e fornire delle linee guida in merito alle responsabilità professionali del revisore che assume un incarico di revisione contabile limitata del bilancio intermedio di un cliente per il quale già svolge la revisione contabile completa, nonché in merito alla forma e al contenuto della relazione. Nel presente principio è utilizzato il termine "revisore" non perché svolga una attività di revisione contabile completa, quanto piuttosto in relazione al fatto che l'ambito del presente principio è circoscritto alla revisione contabile limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente del bilancio dell'impresa.
2. Ai fini del presente ISRE, il bilancio intermedio è un'informativa finanziaria redatta e presentata in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile¹ e costituita da un bilancio completo oppure sintetico relativo ad un periodo amministrativo di durata inferiore rispetto all'intero esercizio dell'impresa.
3. **Il revisore incaricato di svolgere una revisione contabile limitata del bilancio intermedio deve svolgere l'incarico in conformità al presente ISRE.** Nello svolgimento della revisione contabile completa del bilancio annuale, il revisore acquisisce una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. Quando il revisore è incaricato di svolgere la revisione contabile limitata del bilancio intermedio, tale comprensione è aggiornata attraverso le indagini condotte nel corso dell'incarico e aiuta il revisore a indirizzare le ulteriori indagini, le procedure di analisi comparativa e le altre procedure di revisione contabile limitata da svolgere. Un professionista incaricato di svolgere una revisione contabile limitata del bilancio intermedio, che non sia il revisore dell'impresa, svolge la revisione contabile limitata in conformità al principio ISRE 2400 (Revised) "*Engagements to Review Financial Statements*". Poiché tale professionista generalmente non ha la stessa comprensione del revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, ha la necessità di svolgere indagini e procedure differenti per raggiungere l'obiettivo della revisione contabile limitata.
- 3a. Il presente ISRE tratta della revisione contabile limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore dell'impresa. Tuttavia, esso si applica, adattato a seconda delle circostanze, quando il revisore di tale impresa assume un incarico di revisione contabile limitata di informativa finanziaria storica diversa dal bilancio intermedio.*

Principi generali per la revisione contabile limitata del bilancio intermedio

4. **Il revisore deve rispettare i principi etici applicabili alla revisione contabile completa del bilancio annuale dell'impresa.** Tali principi etici disciplinano le responsabilità professionali del revisore nelle seguenti aree: indipendenza, integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza, comportamento professionale e principi tecnici.
5. **Il revisore deve mettere in atto le procedure di controllo della qualità applicabili allo specifico incarico.** Gli elementi del controllo della qualità pertinenti per lo specifico incarico includono le responsabilità apicali per la qualità dell'incarico, i principi etici, l'accettazione e il mantenimento dei rapporti con il cliente e degli specifici incarichi, l'assegnazione dei team degli incarichi, lo svolgimento dell'incarico e il monitoraggio.

¹ Ad esempio, i principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards) emanati dall'International Accounting Standards Board.

* Il paragrafo 3a e la nota 4 sono state inserite nel presente principio nel dicembre 2007 allo scopo di chiarire l'applicazione del principio stesso.

6. **Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile limitata con un atteggiamento di scetticismo professionale, riconoscendo che possono esistere circostanze che determinano la necessità di una rettifica significativa del bilancio intermedio, affinché questo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.** Un atteggiamento di scetticismo professionale implica che il revisore effettui una valutazione critica, con un approccio dubitativo, della validità delle evidenze acquisite e presti attenzione alle evidenze che contraddicono o mettono in discussione l'attendibilità dei documenti o delle attestazioni fornite dalla direzione dell'impresa.

Obiettivo dell'incarico di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

7. L'obiettivo dell'incarico di revisione contabile limitata del bilancio intermedio è consentire al revisore di esprimere una conclusione se, sulla base della revisione contabile limitata, siano pervenuti all'attenzione del revisore elementi che lo facciano ritenere che il bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Il revisore svolge indagini, procedure di analisi comparativa e altre procedure di revisione contabile limitata, allo scopo di ridurre a un livello moderato il rischio di esprimere una conclusione inappropriata qualora il bilancio intermedio sia significativamente errato.
8. L'obiettivo della revisione contabile limitata del bilancio intermedio è significativamente diverso da quello della revisione contabile completa condotta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA). La revisione contabile limitata del bilancio intermedio non permette di acquisire elementi in base ai quali esprimere un giudizio se tale bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, o sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
9. La revisione contabile limitata, a differenza della revisione contabile completa, non è configurata al fine di acquisire un'*assurance* ragionevole che il bilancio intermedio non contenga errori significativi. La revisione contabile limitata consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata può portare all'attenzione del revisore elementi significativi che riguardano il bilancio intermedio, ma non fornisce tutte le evidenze che sarebbero necessarie in un incarico di revisione contabile completa.

Accordi relativi ai termini dell'incarico

10. **Il revisore e il cliente devono concordare i termini dell'incarico.**
11. I termini dell'incarico concordati sono solitamente formalizzati in una lettera d'incarico. Tale forma di comunicazione contribuisce a evitare fraintendimenti sulla natura dell'incarico e, in particolare, sull'obiettivo e sulla portata della revisione contabile limitata, sulle responsabilità della direzione, sull'ampiezza delle responsabilità del revisore, sull'*assurance* acquisita, nonché sulla natura e sulla forma della relazione. Essa comprende solitamente i seguenti aspetti:
- L'obiettivo della revisione contabile limitata del bilancio intermedio;
 - la portata della revisione contabile limitata;
 - la responsabilità della direzione per il bilancio intermedio;
 - la responsabilità della direzione per l'istituzione e il mantenimento di un controllo interno efficace rilevante ai fini della redazione del bilancio intermedio;
 - la responsabilità della direzione per la messa a disposizione del revisore di tutte le registrazioni contabili e le informazioni correlate;

- il consenso da parte della direzione a fornire al revisore attestazioni scritte a conferma delle dichiarazioni rese verbalmente nel corso della revisione contabile limitata, nonché delle attestazioni che risultano implicite nelle registrazioni dell'impresa;
- la forma e il contenuto previsti per la relazione da emettere, inclusa l'identità del destinatario della relazione;
- il consenso da parte della direzione ad includere la relazione di revisione contabile limitata in ogni documento contenente il bilancio intermedio e indicante che tale bilancio è stato sottoposto a revisione contabile limitata dal revisore dell'impresa.

Un esempio di lettera d'incarico è riportato nell'Appendice 1 del presente principio. I termini dell'incarico di revisione contabile limitata del bilancio intermedio possono anche essere stabiliti contestualmente con i termini dell'incarico di revisione contabile completa del bilancio annuale.

Procedure per la revisione contabile limitata del bilancio intermedio

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno

- Il revisore deve acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, per gli aspetti relativi alla redazione del bilancio annuale e intermedio, che sia sufficiente per pianificare e svolgere l'incarico, in modo da essere in grado di:**
 - identificare le tipologie di potenziali errori significativi e valutare la probabilità che essi si verifichino;**
 - selezionare le indagini, le procedure di analisi comparativa e le altre procedure di revisione contabile limitata che gli permetteranno di acquisire elementi in base ai quali riferire se siano pervenuti alla sua attenzione elementi che gli facciano ritenere che il bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.**
- Come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 315, *“L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera”*, il revisore che ha svolto la revisione contabile completa del bilancio dell'impresa per uno o più esercizi ha acquisito una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, per gli aspetti relativi alla redazione del bilancio annuale, sufficiente a svolgere la revisione contabile completa. Nel pianificare la revisione contabile limitata del bilancio intermedio, il revisore aggiorna tale comprensione. Il revisore acquisisce inoltre una sufficiente comprensione del controllo interno per gli aspetti relativi alla redazione del bilancio intermedio, che può differire dal controllo interno per gli aspetti relativi alla redazione del bilancio annuale.
- Il revisore utilizza la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, per determinare le indagini, le procedure di analisi comparativa e le altre procedure di revisione contabile limitata da svolgere, nonché per identificare eventi, operazioni o asserzioni particolari su cui indirizzare le indagini o su cui svolgere le procedure di analisi comparativa o le altre procedure di revisione contabile limitata.
- Le procedure svolte dal revisore per aggiornare la propria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, includono solitamente quanto segue:
 - leggere, per quanto necessario, la documentazione relativa alla revisione contabile completa del precedente esercizio e alla revisione contabile limitata dei precedenti periodi amministrativi intermedi (o del precedente periodo amministrativo intermedio) dell'esercizio in esame e dei corrispondenti periodi amministrativi intermedi (o del

corrispondente periodo amministrativo intermedio) dell'esercizio precedente, al fine di permettere al revisore di identificare aspetti che possono influire sul bilancio intermedio del periodo amministrativo in esame;

- considerare eventuali rischi significativi, incluso il rischio di forzature dei controlli da parte della direzione, identificati nella revisione contabile completa del bilancio dell'esercizio precedente;
- leggere il più recente bilancio annuale e i più recenti bilanci intermedi comparabili di periodi amministrativi precedenti;
- considerare la significatività nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile con riferimento al bilancio intermedio, al fine di determinare la natura e l'estensione delle procedure da svolgere e per valutare l'effetto degli errori;
- considerare la natura degli eventuali errori significativi corretti e degli eventuali errori non significativi non corretti identificati nel bilancio dell'esercizio precedente;
- considerare gli aspetti significativi di natura contabile e relativi all'informativa finanziaria che possono mantenere la propria rilevanza, come le carenze significative nel controllo interno;
- considerare i risultati di eventuali procedure di revisione svolte in relazione al bilancio dell'esercizio in esame;
- considerare i risultati di eventuali revisioni interne svolte e le azioni successivamente intraprese dalla direzione;
- svolgere indagini presso la direzione sui risultati della valutazione effettuata relativamente al rischio che il bilancio intermedio possa contenere errori significativi dovuti a frodi;
- svolgere indagini presso la direzione sull'effetto di cambiamenti nelle attività dell'impresa;
- svolgere indagini presso la direzione su eventuali cambiamenti significativi nel controllo interno e sui potenziali effetti di tali cambiamenti sulla redazione del bilancio intermedio;
- svolgere indagini presso la direzione sul processo di redazione del bilancio intermedio e sull'attendibilità delle registrazioni contabili sottostanti con le quali il bilancio intermedio concorda o si riconcilia.

16. Il revisore determina la natura delle eventuali procedure di revisione contabile limitata da svolgere per le varie componenti e, ove applicabile, comunica questi aspetti agli altri revisori coinvolti nella revisione contabile limitata. I fattori da considerare includono la significatività delle informazioni finanziarie intermedie delle componenti e il rischio che contengano errori, nonché la comprensione da parte del revisore del grado di centralizzazione o decentralizzazione del controllo interno sulla redazione di tali informazioni finanziarie.

17. **Per pianificare e svolgere la revisione contabile limitata del bilancio intermedio, un revisore appena incaricato, che non ha ancora svolto una revisione contabile completa del bilancio annuale in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA), deve acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, in relazione alla redazione del bilancio sia annuale sia intermedio.**

18. Tale comprensione consente al revisore di indirizzare le indagini, le procedure di analisi comparativa e le altre procedure di revisione contabile limitata da svolgere nel corso della revisione contabile limitata del bilancio intermedio in conformità al presente principio. Al fine di acquisire tale comprensione, il revisore svolge normalmente indagini presso il revisore precedente e, ove praticabile, riesamina la documentazione predisposta da quest'ultimo per la revisione contabile completa del precedente bilancio annuale e per eventuali altri periodi amministrativi intermedi dell'esercizio in esame sottoposti a revisione limitata dal revisore precedente. A tal fine, il revisore

prende in considerazione la natura degli eventuali errori corretti e degli eventuali errori non corretti cumulati dal precedente revisore, gli eventuali rischi significativi, incluso il rischio di forzature dei controlli da parte della direzione, nonché gli aspetti significativi di natura contabile e relativi all'informativa finanziaria che possono mantenere la propria rilevanza, come le carenze significative nel controllo interno.

Indagini, procedure di analisi comparativa e altre procedure di revisione contabile limitata

19. **Il revisore deve svolgere indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, procedure di analisi comparativa e altre procedure di revisione contabile limitata, allo scopo di poter concludere se, sulla base delle procedure svolte, siano pervenuti alla sua attenzione elementi che gli facciano ritenere che il bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.**
20. La revisione contabile limitata normalmente non richiede una verifica delle registrazioni contabili \tramite ispezioni, osservazioni o richieste di conferma. Le procedure per lo svolgimento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio si limitano normalmente allo svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata, piuttosto che l'acquisizione di informazioni a supporto degli aspetti significativi di natura contabile relativi al bilancio intermedio. La comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, i risultati delle valutazioni dei rischi derivanti dalla precedente revisione contabile completa e la considerazione, da parte del revisore, della significatività con riferimento al bilancio intermedio, influiscono sulla natura e sull'estensione delle indagini, delle procedure di analisi comparativa e delle altre procedure di revisione contabile limitata svolte.
21. Il revisore normalmente svolge le seguenti procedure:
 - leggere i verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e degli altri comitati ritenuti appropriati, allo scopo di identificare gli aspetti che possono influire sul bilancio intermedio, e svolgere indagini su aspetti che possono influire sul bilancio intermedio trattati durante riunioni per le quali non sono disponibili i relativi verbali;
 - considerare l'eventuale effetto di aspetti che hanno dato origine a una modifica al giudizio nella relazione di revisione contabile completa o alla conclusione nella relazione di revisione contabile limitata, di rettifiche contabili o di errori non corretti, al momento della precedente revisione contabile completa o delle precedenti revisioni contabili limitate;
 - ove appropriato, comunicare con altri revisori che svolgono la revisione contabile limitata delle informazioni finanziarie intermedie delle componenti significative dell'impresa che redige il bilancio;
 - svolgere indagini presso i membri della direzione responsabili degli aspetti finanziari e contabili e presso altri soggetti, a seconda dei casi, in merito ai seguenti aspetti:
 - se il bilancio intermedio è stato redatto e presentato in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - se vi sono stati cambiamenti di principi contabili o dei metodi di applicazione degli stessi;
 - se eventuali nuove operazioni hanno reso necessaria l'applicazione di un nuovo principio contabile;
 - se il bilancio intermedio contiene eventuali errori noti non corretti;
 - situazioni inusuali o complesse che possono avere influito sul bilancio intermedio, come un'aggregazione aziendale o la dismissione di un settore di attività;

- assunzioni significative rilevanti ai fini della misurazione del fair value o della relativa informativa e l'intenzione e la capacità della direzione di perseguire una specifica linea di azione per conto dell'impresa;
- se le operazioni con parti correlate sono state contabilizzate e presentate in modo appropriato nel bilancio intermedio;
- cambiamenti significativi negli impegni e nelle obbligazioni contrattuali;
- cambiamenti significativi nelle passività potenziali, inclusi i contenziosi o le contestazioni;
- conformità alle clausole dei contratti di finanziamento;
- aspetti in relazione ai quali sono emerse questioni nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione contabile limitata;
- operazioni significative effettuate negli ultimi giorni del periodo amministrativo intermedio in esame o nei primi giorni del successivo periodo amministrativo intermedio;
- conoscenza di eventuali frodi o sospette frodi riguardanti l'impresa che coinvolgono:
 - la direzione;
 - dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno;
 - altri soggetti, nel caso in cui le frodi possano avere un effetto significativo sul bilancio intermedio;
- conoscenza di eventuali segnalazioni di frodi, effettive o sospette, che influiscono sul bilancio intermedio dell'impresa, da parte di dipendenti, ex-dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o altri soggetti;
- conoscenza di eventuali casi di non conformità, effettiva o possibile, a leggi e regolamenti, che potrebbero avere effetti significativi sul bilancio intermedio;
- svolgere sul bilancio intermedio procedure di analisi comparativa configurate per identificare le relazioni e le singole voci che appaiono inusuali e potrebbero comportare un errore significativo nel bilancio intermedio. Le procedure di analisi comparativa possono includere analisi degli indici e metodologie statistiche, come l'analisi degli andamenti o l'analisi di regressione, e possono essere svolte manualmente o tramite l'impiego di tecniche computerizzate. Nell'Appendice 2 del presente principio sono riportati esempi di procedure di analisi comparativa che il revisore può considerare nello svolgimento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio;
- leggere il bilancio intermedio e valutare se siano pervenuti alla sua attenzione elementi che gli facciano ritenere che il bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

22. Il revisore può svolgere molte delle procedure di revisione contabile limitata precedentemente o contemporaneamente alla redazione del bilancio intermedio da parte dell'impresa. Ad esempio, può essere fattibile aggiornare la propria comprensione dell'impresa e del suo contesto, incluso il suo controllo interno, e iniziare a leggere i verbali delle riunioni rilevanti prima della fine del periodo amministrativo intermedio. Svolgere alcune delle procedure di revisione contabile limitata durante il periodo amministrativo intermedio permette inoltre di identificare e valutare anticipatamente gli aspetti significativi di natura contabile che influiscono sul bilancio intermedio.

23. Il revisore che svolge la revisione contabile limitata del bilancio intermedio è anche incaricato della revisione contabile completa del bilancio annuale dell'impresa. Per motivi di praticità ed efficienza, il revisore può decidere di svolgere determinate procedure di revisione contabile completa contestualmente alla revisione contabile limitata del bilancio intermedio. Ad esempio, le informazioni ottenute leggendo i verbali delle riunioni dell'organo amministrativo ai fini della revisione contabile limitata del bilancio intermedio possono essere utilizzate anche per la revisione contabile completa del bilancio annuale. Il revisore può inoltre decidere di svolgere, al momento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio, procedure che sarebbero necessarie per la

revisione contabile completa del bilancio annuale; ad esempio, in relazione ad operazioni significative o inusuali effettuate nel corso del periodo amministrativo, come aggregazioni aziendali, ristrutturazioni od operazioni che hanno generato ricavi significativi.

24. La revisione contabile limitata del bilancio intermedio solitamente non richiede l'acquisizione di elementi a supporto delle indagini in merito a contenziosi o contestazioni. Normalmente non è dunque necessario inviare una richiesta di informazioni al legale dell'impresa. La comunicazione diretta con il legale dell'impresa in merito a contenziosi o contestazioni può comunque essere appropriata qualora pervenga all'attenzione del revisore un elemento che lo induca a mettere in discussione il fatto che il bilancio intermedio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, e il revisore ritenga che il legale dell'impresa possa essere in possesso di informazioni pertinenti.
25. Il revisore deve acquisire evidenze in merito al fatto che il bilancio intermedio concorda o si riconcilia con le sottostanti registrazioni contabili. A tal fine, il revisore può ricondurre il bilancio intermedio:
- a) alle registrazioni contabili, quale il libro giornale, o a un prospetto di consolidamento che concordi o si riconcili con le registrazioni contabili;
 - b) ad altri dati di supporto presenti nelle scritture contabili dell'impresa, secondo quanto necessario.
26. **Il revisore deve svolgere indagini in merito al fatto se la direzione abbia identificato tutti gli eventi, verificatisi fino alla data della relazione di revisione contabile limitata, che possano richiedere una rettifica o un'informativa nel bilancio intermedio.** Non è necessario che il revisore svolga altre procedure per identificare gli eventi verificatisi dopo la data della relazione di revisione contabile limitata.
27. **Il revisore deve svolgere indagini in merito al fatto se la direzione abbia modificato la propria valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Qualora, in seguito a tali indagini o ad altre procedure di revisione contabile limitata, il revisore venga a conoscenza di eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve:**
- a) **svolgere indagini presso la direzione sui piani d'azione futuri basati sulla propria valutazione della continuità aziendale, sulla fattibilità di tali piani, nonché se la direzione ritiene che l'esito di tali piani migliorerà la situazione;**
 - b) **considerare l'adeguatezza dell'informativa in merito a tali aspetti presentata nel bilancio intermedio.**
28. Eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento possono già esistere alla data di riferimento del bilancio annuale o possono essere identificati in seguito alle indagini svolte presso la direzione o durante lo svolgimento di altre procedure di revisione contabile limitata. Quando tali eventi o circostanze pervengono all'attenzione del revisore, egli svolge indagini presso la direzione in merito ai piani d'azione futuri, come quelli riguardanti l'alienazione di attività, la richiesta di prestiti o la ristrutturazione di debiti, la riduzione o il differimento delle spese o gli aumenti di capitale. Il revisore svolge inoltre indagini sulla fattibilità dei piani della direzione e se la direzione ritiene che i risultati di tali piani miglioreranno la situazione. Tuttavia, non è solitamente necessario che il revisore acquisisca elementi a supporto della fattibilità dei piani della direzione e della possibilità che i relativi risultati miglioreranno la situazione.

29. **Qualora pervenga all'attenzione del revisore un elemento che lo induca a considerare se sia necessaria una rettifica significativa affinché il bilancio intermedio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore deve svolgere indagini aggiuntive o svolgere altre procedure per poter esprimere una conclusione nella relazione di revisione contabile limitata.** Ad esempio, se le procedure di revisione contabile limitata svolte inducono il revisore a chiedersi se un'operazione di vendita significativa sia stata contabilizzata in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore svolge procedure aggiuntive sufficienti a risolvere i suoi dubbi, ad esempio una discussione dei termini dell'operazione con i responsabili della commercializzazione e della contabilità o la lettura del contratto di vendita.

Valutazione degli errori

30. **Il revisore deve valutare se gli errori non corretti pervenuti alla sua attenzione siano significativi, singolarmente o nel loro insieme, ai fini del bilancio intermedio.**
31. La revisione contabile limitata del bilancio intermedio, a differenza di un incarico di revisione contabile completa, non è configurata al fine di acquisire un'*assurance* ragionevole che il bilancio intermedio non contenga errori significativi. Tuttavia, gli errori pervenuti all'attenzione del revisore, inclusa l'informativa inadeguata, sono valutati, singolarmente e nel loro insieme, allo scopo di determinare se sia necessaria una rettifica significativa affinché il bilancio intermedio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
32. Il revisore esercita il giudizio professionale nel valutare la significatività di eventuali errori che non sono stati corretti dall'impresa. Il revisore considera aspetti quali la natura, la causa e l'importo degli errori, se gli errori derivino dall'esercizio precedente o dal periodo amministrativo intermedio precedente dell'esercizio in esame e i potenziali effetti degli errori sui futuri esercizi o periodi amministrativi intermedi.
33. Il revisore può definire un importo al di sotto del quale non sia necessario cumulare gli errori, in quanto si aspetta che l'insieme di tali importi non avrà chiaramente alcun effetto significativo sul bilancio intermedio. Nel fare ciò, il revisore tiene conto del fatto che la determinazione della significatività comporta considerazioni sia quantitative sia qualitative e che gli errori di importo relativamente ridotto potrebbero comunque avere un effetto significativo sul bilancio intermedio.

Attestazioni della direzione

34. **Il revisore deve ottenere un'attestazione scritta da parte della direzione in merito al fatto che:**
- a) **la direzione riconosce la propria responsabilità per la configurazione e la messa in atto del controllo interno al fine di prevenire ed individuare frodi ed errori;**
 - b) **il bilancio intermedio è redatto e presentato in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;**
 - c) **la direzione ritiene che gli effetti degli errori non corretti cumulati dal revisore durante la revisione contabile limitata non siano significativi, né singolarmente né nel loro insieme, ai fini del bilancio intermedio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti è incluso nelle attestazioni scritte ovvero allegato ad esse;**
 - d) **la direzione ha comunicato al revisore tutti i fatti significativi riguardanti eventuali frodi o sospette frodi ad essa note che potrebbero aver coinvolto l'impresa;**

- e) **la direzione ha comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio intermedio possa contenere errori significativi dovuti a frodi²;**
- f) **la direzione ha comunicato al revisore tutti i casi noti di non conformità, effettiva o possibile, a leggi e regolamenti i cui effetti sono da considerare nella redazione del bilancio intermedio;**
- g) **la direzione ha comunicato al revisore tutti gli eventi significativi verificatisi successivamente alla data di riferimento del bilancio e fino alla data della relazione di revisione contabile limitata, che possono rendere necessaria una rettifica o informativa nel bilancio intermedio.**

35. Il revisore ottiene attestazioni aggiuntive, a seconda delle circostanze, in relazione ad aspetti specifici dell'attività svolta dall'impresa o del suo settore. Un esempio di lettera di attestazione della direzione è riportato nell'Appendice 3 del presente principio.

Responsabilità del revisore per le altre informazioni

36. **Il revisore deve leggere le altre informazioni che accompagnano il bilancio intermedio per valutare se tali informazioni siano significativamente incoerenti rispetto al bilancio intermedio.** Se identifica un'incoerenza significativa, il revisore valuta se sia necessario effettuare una rettifica al bilancio intermedio ovvero alle altre informazioni. Se è necessaria una rettifica al bilancio intermedio e la direzione si rifiuta di effettuarla, il revisore ne valuta le implicazioni per la relazione di revisione contabile limitata. Se è necessaria una rettifica alle altre informazioni e la direzione si rifiuta di effettuarla, il revisore valuta se includere nella relazione di revisione contabile limitata un paragrafo aggiuntivo che descriva l'incoerenza significativa o se intraprendere altre azioni, come non rilasciare la relazione di revisione contabile limitata o recedere dall'incarico. Ad esempio, la direzione può presentare criteri alternativi di misurazione degli utili che, rispetto a quanto indicato nel bilancio intermedio, forniscono una rappresentazione migliore del risultato economico e a tali criteri viene data un'enfasi eccessiva ovvero non risultano chiaramente definiti o riconciliabili con il bilancio intermedio, così da risultare fraintendibili e potenzialmente fuorvianti.

37. **Qualora pervenga all'attenzione del revisore un elemento che gli faccia ritenere che le altre informazioni sembrano includere un errore significativo nella rappresentazione dei fatti, il revisore ne deve discutere con la direzione dell'impresa.** Nel leggere le altre informazioni allo scopo di identificare incoerenze significative, può pervenire all'attenzione del revisore un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti (ad esempio, informazioni dichiarate o presentate in modo erroneo che non riguardano aspetti presenti nel bilancio intermedio). Nel discutere tale circostanza con la direzione dell'impresa, il revisore considera la validità delle altre informazioni e le risposte della direzione alle indagini, nonché se esistono valide divergenze di valutazione o di giudizio e se sia opportuno richiedere alla direzione di consultare un soggetto terzo qualificato per risolvere l'evidente errore nella rappresentazione dei fatti. Se è necessaria una rettifica per correggere l'errore significativo nella rappresentazione dei fatti e la direzione si rifiuta di effettuarla, il revisore valuta se intraprendere ulteriori azioni, a seconda delle circostanze, come la notifica della questione ai responsabili delle attività di governance e l'acquisizione di un parere legale.

Comunicazione

² Il paragrafo 35 del principio di revisione internazionale (ISA) n. 240, "*Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*" spiega che la natura, l'entità e la frequenza di tale valutazione variano da impresa a impresa e la direzione può effettuare una valutazione dettagliata su base annuale ovvero nell'ambito di un'attività di monitoraggio costante. Di conseguenza, l'attestazione, nella misura in cui si riferisce al bilancio intermedio, è adattata alle specifiche circostanze dell'impresa.

38. **Qualora, in seguito allo svolgimento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio, pervenga all'attenzione del revisore un elemento che gli faccia ritenere che sia necessario effettuare una rettifica significativa al bilancio intermedio affinché questo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore deve comunicare non appena possibile tale elemento al livello appropriato della direzione.**
39. **Qualora, a giudizio del revisore, la direzione non fornisca una risposta appropriata entro un periodo di tempo ragionevole, il revisore deve informare i responsabili delle attività di governance.** La comunicazione è effettuata non appena possibile, in forma verbale o scritta. La decisione del revisore per la forma verbale o scritta è influenzata da fattori quali la natura, la delicatezza e la significatività dell'elemento da comunicare, nonché la tempistica di tale comunicazione. Se le informazioni vengono comunicate verbalmente, il revisore documenta la comunicazione.
40. **Qualora, a giudizio del revisore, i responsabili delle attività di governance non forniscano una risposta appropriata entro un periodo di tempo ragionevole, il revisore deve considerare:**
- a) **se emettere una relazione contenente una conclusione con modifica; oppure**
 - b) **la possibilità di recedere dall'incarico di revisione limitata;**
 - c) **la possibilità di recedere dall'incarico di revisione contabile completa del bilancio annuale.**
41. **Qualora, in seguito allo svolgimento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio, pervenga all'attenzione del revisore un aspetto che gli faccia ritenere che sussista un caso di frode o non conformità a leggi e regolamenti da parte dell'impresa, il revisore deve comunicare non appena possibile tale aspetto alla direzione ad un livello appropriato.** La determinazione del livello appropriato della direzione è influenzata dalla probabilità di collusione o dal coinvolgimento di un membro della direzione. Il revisore considera inoltre la necessità di riferire tali aspetti ai responsabili delle attività di governance e valuta le implicazioni per la revisione contabile limitata.
42. **Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti rilevanti di loro interesse che emergono nel corso della revisione contabile limitata del bilancio intermedio.** In seguito allo svolgimento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio, il revisore può venire a conoscenza di aspetti che, a suo giudizio, sono importanti e pertinenti per i responsabili delle attività di governance ai fini della supervisione del processo di predisposizione e comunicazione dell'informativa finanziaria. Il revisore comunica tali aspetti ai responsabili delle attività di governance.

Relazione sulla natura, sull'ampiezza e sui risultati della revisione contabile limitata del bilancio intermedio

43. **Il revisore deve emettere una relazione scritta che contenga le seguenti informazioni:**
- a) **un titolo appropriato;**
 - b) **un destinatario, a seconda delle circostanze dell'incarico;**
 - c) **l'identificazione del bilancio intermedio sottoposto a revisione contabile limitata, inclusa l'indicazione del titolo di ciascun prospetto contenuto nel bilancio completo o sintetico e della data e del periodo di riferimento del bilancio intermedio;**
 - d) **se il bilancio intermedio è redatto in forma completa per scopi di carattere generale in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria basato sulla corretta rappresentazione, una dichiarazione che la direzione è responsabile della redazione e della**

- corretta rappresentazione del bilancio intermedio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- e) nelle altre circostanze, una dichiarazione che la direzione è responsabile della redazione e della presentazione del bilancio intermedio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - f) una dichiarazione che il revisore è responsabile di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata;
 - g) una dichiarazione che la revisione contabile limitata del bilancio intermedio è stata svolta in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410, *“Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa”*, e una dichiarazione che tale revisione consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata;
 - h) una dichiarazione che la revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto a una revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) e pertanto non permette al revisore di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa e, di conseguenza, non è espresso alcun giudizio di revisione;
 - i) se il bilancio intermedio è redatto in forma completa per scopi di carattere generale in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria basato sulla corretta rappresentazione, una conclusione se siano pervenuti all'attenzione del revisore elementi che gli facciano ritenere che il bilancio intermedio non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, o non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi, [...] in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards);
 - j) nelle altre circostanze, una conclusione se siano pervenuti all'attenzione del revisore elementi che gli facciano ritenere che il bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards);
 - k) la data della relazione;
 - l) il luogo del paese o dell'ordinamento giuridico nel quale il revisore esercita la propria attività;
 - m) la firma del revisore.

Alcuni esempi di relazioni di revisione contabile limitata sono riportati nell'Appendice 4 del presente principio.

44. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti che disciplinano la revisione contabile limitata del bilancio intermedio possono prescrivere che il revisore esprima la sua conclusione con una formulazione diversa rispetto a quella descritta nel paragrafo 43 i) o 43 j). Sebbene il revisore possa essere tenuto a utilizzare la formulazione prescritta, restano invariate le sue responsabilità, come esposte nel presente principio, in merito alle conclusioni raggiunte.

Deviazioni dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

45. Il revisore deve esprimere una conclusione con rilievi o negativa, nel caso in cui sia pervenuto alla sua attenzione un elemento che gli faccia ritenere che sia necessario effettuare una rettifica

significativa al bilancio intermedio affinché questo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria.

46. Qualora siano pervenuti all'attenzione del revisore elementi che gli facciano ritenere che il bilancio intermedio sia o possa essere influenzato in maniera significativa da una deviazione dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e la direzione non rettifichi il bilancio intermedio, il revisore emette una relazione di revisione contabile limitata contenente una conclusione con modifica. La modifica descrive la natura della deviazione e, se fattibile, ne espone gli effetti sul bilancio intermedio. Qualora l'informazione che il revisore ritiene necessaria per un'adeguata informativa non sia inclusa nel bilancio intermedio, il revisore emette una relazione di revisione contabile limitata contenente una conclusione con modifica e, se fattibile, vi include le informazioni necessarie. Per emettere una relazione di revisione contabile limitata contenente una conclusione con modifica, solitamente si aggiunge un paragrafo esplicativo alla relazione e si formula una conclusione con rilievi. Alcuni esempi di relazioni di revisione contabile limitata con una conclusione con rilievi sono riportati nell'Appendice 5 del presente principio.
47. Qualora l'effetto della deviazione sul bilancio intermedio sia talmente significativo e pervasivo che il revisore ritiene una conclusione con rilievi inadeguata a informare sulla natura fuorviante o incompleta del bilancio intermedio, il revisore esprime una conclusione negativa. Alcuni esempi di relazioni di revisione contabile limitata con una conclusione negativa sono riportati nell'Appendice 7 del presente principio.

Limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione contabile limitata

48. Una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione limitata normalmente impedisce al revisore di completare la revisione contabile limitata.
49. **Se il revisore è impossibilitato a completare la revisione contabile limitata, egli deve comunicare per iscritto ad un livello appropriato della direzione e ai responsabili delle attività di governance il motivo per cui la revisione contabile limitata non può essere completata e valutare se sia appropriato emettere una relazione.**

Limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione imposta dalla direzione

50. Il revisore non accetta un incarico di revisione contabile limitata del bilancio intermedio se le sue conoscenze preliminari delle circostanze dell'incarico indicano che sarebbe impossibilitato a completare la revisione contabile limitata, poiché sussisterebbe una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione contabile limitata imposta dalla direzione.
51. Qualora, dopo l'accettazione dell'incarico, la direzione imponga una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione contabile limitata, il revisore richiede l'eliminazione della limitazione. In caso di rifiuto da parte della direzione, il revisore è impossibilitato a completare la revisione contabile limitata e ad esprimere una conclusione. In tali casi, il revisore comunica per iscritto ad un livello appropriato della direzione e ai responsabili delle attività di governance il motivo per cui la revisione contabile limitata non può essere completata. Ciononostante, qualora pervenga all'attenzione del revisore un elemento che gli faccia ritenere che sia necessario effettuare una rettifica significativa al bilancio intermedio affinché questo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore comunica tale elemento secondo quanto previsto nei paragrafi 38-40.
52. Il revisore valuta inoltre le responsabilità legali e regolamentari, incluso se egli abbia l'obbligo di emettere una relazione. Se esiste un obbligo in questo senso, il revisore dichiara l'impossibilità di giungere a una conclusione e, nella relazione di revisione contabile limitata, dichiara il motivo per

cui la revisione contabile limitata non può essere completata. Ciononostante, qualora pervenga all'attenzione del revisore un elemento che gli faccia ritenere che sia necessario effettuare una rettifica significativa al bilancio intermedio affinché questo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore comunica anche questo elemento nella relazione.

Altre limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione contabile limitata

53. Una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione limitata può verificarsi anche a motivo di circostanze diverse rispetto a un'imposizione da parte della direzione. In tali circostanze, il revisore è solitamente impossibilitato a completare la revisione contabile limitata e ad esprimere una conclusione e segue le indicazioni riportate ai paragrafi 51-52. Tuttavia, in alcune rare circostanze, è possibile che la limitazione allo svolgimento delle procedure sia chiaramente circoscritta a uno o più aspetti specifici che, per quanto significativi, non risultano, a giudizio del revisore, pervasivi ai fini del bilancio intermedio. In tali circostanze, il revisore modifica la conclusione contenuta nella relazione di revisione contabile limitata indicando che, ad eccezione dell'elemento esposto in un paragrafo esplicativo contenuto nella relazione, la revisione contabile limitata è stata svolta in conformità al presente principio ed esprimendo una conclusione con rilievi. Alcuni esempi di relazione di revisione contabile limitata con una conclusione con rilievi sono riportati nell'Appendice 6 del presente principio.
54. Il revisore può aver espresso un giudizio con rilievi nella relazione di revisione contabile completa dell'ultimo bilancio annuale a causa di una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione. Il revisore valuta se tale limitazione esiste ancora e, in tal caso, le implicazioni per la relazione di revisione contabile limitata.

Continuità aziendale e incertezze significative

55. In determinate circostanze, si può aggiungere alla relazione di revisione contabile limitata un richiamo di informativa, senza influenzare la conclusione del revisore, per evidenziare un aspetto incluso in una nota al bilancio intermedio che affronta più approfonditamente tale aspetto. Il richiamo di informativa va preferibilmente inserito dopo la conclusione e, solitamente, indica che la conclusione non contiene rilievi a tale riguardo.
56. **Se nel bilancio intermedio viene fornita un'informativa adeguata, il revisore deve aggiungere alla relazione di revisione contabile limitata un richiamo di informativa, allo scopo di evidenziare un'incertezza significativa relativa a un evento o una circostanza che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.**
57. Il revisore può aver emesso una precedente relazione di revisione contabile completa o limitata aggiungendo un richiamo di informativa, allo scopo di evidenziare un'incertezza significativa relativa a un evento o una condizione che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Se l'incertezza significativa continua a sussistere e nel bilancio intermedio viene fornita un'informativa adeguata, il revisore inserisce nella relazione di revisione contabile limitata sul bilancio intermedio in esame un paragrafo che evidenzi il perdurare dell'incertezza significativa.
58. Se, in seguito ad indagini o ad altre procedure di revisione contabile limitata, perviene all'attenzione del revisore un'incertezza significativa relativa a un evento o una circostanza che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in

funzionamento e nel bilancio intermedio viene fornita un'adeguata informativa, il revisore inserisce nella relazione di revisione contabile limitata un richiamo d'informativa.

59. **Se un'incertezza significativa, che fa sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, non è adeguatamente illustrata nel bilancio intermedio, il revisore deve esprimere una conclusione con rilievi o negativa, a seconda delle circostanze. La relazione deve includere uno specifico riferimento all'esistenza di tale incertezza significativa.**
60. **Il revisore deve valutare se inserire nella relazione di revisione contabile limitata un paragrafo che evidenzia un'incertezza significativa (diversa da un problema di continuità aziendale) pervenuta all'attenzione del revisore, la cui risoluzione dipende da eventi futuri e che potrebbe influenzare il bilancio intermedio.**

Altre considerazioni

61. I termini dell'incarico includono l'accordo della direzione di includere la relazione di revisione contabile limitata in qualsiasi documento contenente il bilancio intermedio e indicante che esso è stato sottoposto a revisione contabile limitata. Se la direzione non ha incluso la relazione di revisione contabile limitata nel documento, il revisore valuta se richiedere un parere legale per determinare le azioni appropriate da intraprendere nelle circostanze.
62. Se il revisore ha emesso una relazione di revisione contabile limitata contenente una conclusione con modifica e la direzione pubblica il bilancio intermedio senza includere tale relazione nel documento che contiene il bilancio intermedio, il revisore valuta se richiedere un parere legale per determinare le azioni appropriate da intraprendere nelle circostanze e la possibilità di recedere dall'incarico di revisione contabile completa del bilancio annuale.
63. Il bilancio intermedio redatto in forma sintetica non include necessariamente tutte le informazioni che sarebbero incluse in un bilancio in forma completa, ma può presentare una spiegazione degli eventi e dei cambiamenti che risultano significativi ai fini della comprensione delle variazioni intervenute nella situazione finanziaria e patrimoniale e del risultato economico dell'impresa a partire dalla data di riferimento del bilancio annuale. Si presume, infatti, che gli utilizzatori del bilancio intermedio abbiano accesso all'ultimo bilancio annuale sottoposto a revisione contabile completa, come avviene nel caso delle società quotate. In altre circostanze, il revisore discute con la direzione la necessità di includere nel bilancio intermedio una dichiarazione che questo sia da leggere congiuntamente all'ultimo bilancio annuale sottoposto a revisione contabile completa. In assenza di tale dichiarazione, il revisore valuta se, senza riferimento all'ultimo bilancio annuale sottoposto a revisione contabile completa, il bilancio intermedio sia fuorviante nelle circostanze e ne considera le implicazioni per la relazione di revisione contabile limitata.

Documentazione

64. **Il revisore deve preparare una documentazione sulla revisione contabile limitata sufficiente e appropriata a fornire elementi su cui basare la propria conclusione e a fornire evidenze che la revisione contabile limitata sia stata svolta in conformità al presente principio e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.** La documentazione permette a un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere la natura, la tempistica e l'estensione delle indagini, delle procedure di analisi comparativa e delle altre procedure di revisione contabile limitata svolte, le informazioni acquisite e gli eventuali aspetti significativi considerati nello svolgimento della revisione contabile limitata, incluse le decisioni in merito a tali aspetti.

Data di entrata in vigore

65. Il presente principio entra in vigore per le revisioni contabili limitate dei bilanci intermedi relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2006 o successivamente. È consentita l'adozione anticipata di tale principio.

Prospettiva del settore pubblico

1. *Il paragrafo 10 stabilisce che il revisore e il cliente concordino i termini dell'incarico. Il paragrafo 11 chiarisce che una lettera d'incarico contribuisce a evitare fraintendimenti sulla natura dell'incarico e, in particolare, sull'obiettivo e sulla portata della revisione contabile limitata, sulle responsabilità della direzione, sull'ampiezza delle responsabilità del revisore, sul livello di sicurezza acquisito, nonché sulla natura e sulla forma della relazione. Normalmente, le leggi o i regolamenti che disciplinano gli incarichi di revisione contabile limitata nel settore pubblico dispongono la nomina del revisore. Di conseguenza, le lettere d'incarico possono non costituire una prassi diffusa nel settore pubblico. Ciononostante, una lettera di incarico che stabilisca gli aspetti elencati al paragrafo 11 può essere utile nel settore pubblico, sia per il revisore che per il cliente. I revisori operanti nel settore pubblico valutano pertanto se concordare con il cliente i termini dell'incarico di revisione contabile limitata mediante una lettera d'incarico.*
2. *Nel settore pubblico, l'obbligo per il revisore di svolgere la revisione legale può estendersi ad altri incarichi, come la revisione contabile limitata del bilancio intermedio. In tal caso, il revisore operante nel settore pubblico non può esimersi da tale obbligo e può pertanto non essere nella posizione di non accettare (si veda il paragrafo 50) o di recedere dall'incarico di revisione contabile limitata (si vedano i paragrafi 36 e 40 b)) Il revisore operante nel settore pubblico può inoltre non essere nella posizione di recedere dall'incarico di revisione contabile completa del bilancio annuale (si vedano i paragrafi 40 c) e 62).*
3. *Il paragrafo 41 esamina la responsabilità del revisore nel caso in cui pervenga alla sua attenzione un elemento che gli faccia ritenere che sussista un caso di frode o non conformità a leggi e regolamenti da parte dell'impresa. Nel settore pubblico, il revisore può essere soggetto all'obbligo, previsto da leggi o regolamenti, di riferire tale elemento alle autorità di vigilanza o ad altre autorità pubbliche.*

Esempio di lettera d'incarico per la revisione contabile limitata del bilancio intermedio

La seguente lettera è da utilizzare come una guida congiuntamente alle considerazioni illustrate nel paragrafo 10 del presente principio, e sarà necessario adattarla a seconda delle disposizioni e delle circostanze relative ai singoli casi.

Al Consiglio di Amministrazione (o al rappresentante appropriato dei vertici della direzione)

Con la presente confermiamo i termini e gli obiettivi del nostro incarico di revisione contabile limitata dello stato patrimoniale intermedio dell'impresa al 30 giugno 20X1, del conto economico, del prospetto delle variazioni di patrimonio netto e del rendiconto finanziario per il semestre chiuso a tale data.

Svolgeremo la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 "*Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa*", emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), con l'obiettivo di acquisire elementi in base ai quali emettere una relazione in merito al fatto se siano pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese di origine di tale quadro nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards]. Tale revisione contabile limitata consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata e, solitamente, non richiede di acquisire elementi a supporto delle informazioni ottenute. La revisione contabile limitata del bilancio intermedio è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA), il cui obiettivo è esprimere un giudizio sul bilancio; di conseguenza, non esprimeremo un tale giudizio.

Intendiamo emettere una relazione sul bilancio intermedio, secondo il seguente modello:

[Inserire il testo del modello di relazione.]

La direzione dell'impresa è responsabile per il bilancio intermedio, compresa un'adeguata informativa. Ciò include la configurazione, la messa in atto e il mantenimento di un sistema di controllo interno rilevante ai fini della redazione e della presentazione di un bilancio intermedio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; la scelta e l'applicazione di appropriati principi contabili; l'effettuazione di stime contabili che siano ragionevoli nelle circostanze. La nostra attività di revisione contabile limitata include la richiesta, indirizzata alla direzione, di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini dell'incarico. Richiederemo inoltre di includere la relazione di revisione contabile limitata a qualsiasi documento contenente il bilancio intermedio e indicante che tale bilancio è stato sottoposto a revisione contabile limitata.

La revisione contabile limitata del bilancio intermedio non fornisce l'*assurance* che verremo a conoscenza di tutti gli elementi significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Non è inoltre possibile fare affidamento sul nostro incarico per individuare l'esistenza di eventuali frodi o errori o atti illeciti. Tuttavia, vi informeremo nel caso in cui pervengano alla nostra attenzione eventuali elementi significativi.

Confidiamo nella piena collaborazione del vostro personale affinché metta a nostra disposizione qualsiasi registrazione, documentazione e altra informazione da noi richiesta in relazione alla revisione contabile limitata.

[Inserire qui informazioni aggiuntive riguardanti i corrispettivi e la fatturazione, a seconda delle circostanze.]

La presente lettera avrà efficacia anche negli esercizi successivi, a meno che l'accordo non venga risolto, modificato o sostituito (ove applicabile).

Vi preghiamo di firmare e di restituirci l'allegata copia della presente lettera a conferma del fatto che essa corrisponde alla vostra comprensione degli accordi relativi alla revisione contabile limitata del bilancio intermedio.

Per presa visione per conto della Società ABC

(firma)

Nome e titolo

Data

Procedure di analisi comparativa che il revisore può considerare nello svolgimento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio

Di seguito sono riportati alcuni esempi di procedure di analisi comparativa che il revisore può considerare nello svolgimento della revisione contabile limitata del bilancio intermedio:

- confrontare il bilancio intermedio in esame con quello del periodo amministrativo intermedio immediatamente precedente, con quello del corrispondente periodo amministrativo intermedio del precedente esercizio, con quello previsto dalla direzione per il periodo amministrativo in esame, nonché con il più recente bilancio annuale sottoposto a revisione contabile completa;
- confrontare il bilancio intermedio in esame con i risultati previsti, quali budget o previsioni (ad esempio, confrontare i saldi delle imposte e il rapporto tra gli accantonamenti per imposte sul reddito e il risultato ante imposte nel bilancio intermedio in esame con le corrispondenti informazioni contenute a) nei budget, utilizzando le aliquote attese, e b) nei bilanci dei periodi amministrativi precedenti);
- confrontare il bilancio intermedio in esame con informazioni pertinenti di natura non finanziaria;
- confrontare gli importi registrati, o gli indici calcolati in base agli importi registrati, con le aspettative elaborate dal revisore. Il revisore elabora tali aspettative identificando e applicando quelle relazioni delle quali può ragionevolmente presumere l'esistenza sulla base della sua comprensione dell'impresa e del settore in cui essa opera;
- confrontare gli indici e gli indicatori per il periodo amministrativo intermedio in esame con quelli di altre imprese dello stesso settore;
- confrontare le relazioni tra gli elementi del bilancio intermedio in esame con le corrispondenti relazioni nei bilanci intermedi di periodi amministrativi precedenti, ad esempio i costi per tipologia come percentuale delle vendite o le attività per tipologia come percentuale del totale delle attività, e la percentuale di variazione nelle vendite con la percentuale di variazione nei crediti;
- confrontare i dati disaggregati. Seguono alcuni esempi di modalità di disaggregazione dei dati:
 - per periodo, ad esempio voci di ricavo e di costo disaggregate a livello trimestrale, mensile, annuale o settimanale;
 - per linea di prodotto o fonte di ricavo;
 - per sede, ad esempio per componente;
 - per caratteristiche delle operazioni, ad esempio ricavi generati da progettisti, architetti o artigiani;
 - per più caratteristiche dell'operazione, ad esempio vendite per prodotto e per mese.

Esempio di lettera di attestazione della direzione

La seguente lettera non è da intendersi come un modello standard. Le attestazioni della direzione possono variare da impresa a impresa e da ciascun periodo amministrativo intermedio al successivo.

(Carta intestata dell'impresa)

(Al revisore)

(Data)

Paragrafi iniziali nel caso in cui il bilancio intermedio sia redatto in forma sintetica:

La presente lettera viene fornita con riferimento alla Vostra revisione contabile limitata dello stato patrimoniale sintetico della Società ABC al 31 marzo 20X1, nonché dei prospetti sintetici di conto economico, delle variazioni di patrimonio netto e di rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data, finalizzata ad esprimere una conclusione in merito al fatto se siano pervenuti alla Vostra attenzione elementi che Vi facciano ritenere che il bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

Riconosciamo la nostra responsabilità per la redazione e la presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].

Paragrafi iniziali nel caso in cui il bilancio intermedio sia redatto in forma completa per scopi di carattere generale, in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria basato sulla corretta rappresentazione:

La presente lettera viene fornita con riferimento alla Vostra revisione contabile limitata dello stato patrimoniale della Società ABC al 31 marzo 20X1, del conto economico, del prospetto delle variazioni di patrimonio netto e del rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data, nonché della sintesi dei principi contabili significativi e delle altre note esplicative, finalizzata ad esprimere una conclusione in merito al fatto se siano pervenuti alla Vostra attenzione elementi che Vi facciano ritenere che il bilancio intermedio non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta (*o "non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi"*) della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 marzo 20X1, del risultato economico e dei flussi di cassa, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

Riconosciamo la nostra responsabilità per la corretta presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].

Confermiamo, al meglio delle nostre conoscenze e convinzioni, le seguenti attestazioni:

- il bilancio intermedio di cui sopra è stato redatto e presentato in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile];
- abbiamo messo a Vostra disposizione tutti i libri contabili e la documentazione di supporto, nonché tutti i verbali delle assemblee dei soci e delle riunioni del consiglio di amministrazione (ossia quelle svoltesi [indicare le relative date]);
- non vi sono operazioni significative che non siano state correttamente rilevate nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio intermedio;

- non vi sono stati casi noti di non conformità, effettiva o possibile, a leggi e regolamenti che potrebbero avere un effetto significativo sul bilancio intermedio;
- riconosciamo la nostra responsabilità per la configurazione e la messa in atto del controllo interno al fine di prevenire ed individuare frodi e errori;
- Vi abbiamo informato di tutti i fatti significativi relativi a qualsiasi frode conosciuta o frode sospetta, che potrebbe aver coinvolto l'impresa;
- Vi abbiamo informato dei risultati della nostra valutazione del rischio che il bilancio intermedio possa contenere errori significativi dovuti a frodi;
- riteniamo che gli effetti degli errori non corretti sintetizzati nel prospetto allegato non siano significativi, sia singolarmente che nell'insieme, per il bilancio intermedio nel suo complesso;
- confermiamo la completezza delle informazioni forniteVi in merito all'identificazione delle parti correlate;
- le seguenti informazioni sono state registrate correttamente e, se del caso, adeguatamente descritte nel bilancio intermedio:
 - operazioni con parti correlate, inclusi vendite, acquisti, finanziamenti, trasferimenti, accordi di leasing e garanzie, nonché crediti o debiti nei confronti di parti correlate;
 - le passività potenziali dell'impresa dovute a garanzie, siano esse scritte o verbali;
 - accordi e opzioni per il riacquisto di attività precedentemente vendute;
- la presentazione e la descrizione delle misurazioni del fair value delle attività e delle passività sono conformi a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. Le assunzioni utilizzate riflettono la nostra intenzione e capacità di intraprendere azioni specifiche per conto dell'impresa, laddove ciò sia rilevante per la misurazione o la descrizione del fair value;
- non abbiamo piani o intenzioni che possano influire significativamente sul valore contabile o sulla classificazione delle attività e delle passività esposte nel bilancio intermedio;
- non abbiamo piani per dismettere linee di prodotti né altri piani o intenzioni che portino alla formazione di rimanenze eccedenti od obsolete e non sono presenti rimanenze valutate ad un importo superiore al valore di realizzo;
- l'impresa ha piena titolarità di tutte le attività e non vi sono vincoli o gravami su di esse;
- abbiamo rilevato o descritto, secondo quanto appropriato, tutte le passività, sia effettive che potenziali;
- [Aggiungere eventuali ulteriori attestazioni relative a nuovi principi contabili in corso di prima adozione e considerare eventuali ulteriori attestazioni richieste da un nuovo principio di revisione internazionale che siano rilevanti ai fini del bilancio intermedio.]

Al meglio delle nostre conoscenze e convinzioni, non si siano verificati eventi, successivi alla data di riferimento dello stato patrimoniale e fino alla data della presente lettera, che possano richiedere una rettifica o un'informativa nel sopracitato bilancio intermedio.

(Amministratore delegato)

(Direttore finanziario)

Esempi di relazioni sulla revisione contabile limitata del bilancio intermedio

Bilancio intermedio completo redatto per scopi di carattere generale in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile basato sulla corretta rappresentazione (si veda il paragrafo 43 i))

Relazione di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

(Destinatario appropriato)

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato stato patrimoniale della Società ABC al 31 marzo 20X1, del conto economico, del prospetto delle variazioni di patrimonio netto e del rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data, nonché della sintesi dei principi contabili significativi e delle altre note esplicative¹. La direzione è responsabile della redazione e della corretta presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata.

Portata della revisione contabile limitata

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 "*Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa*"². La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) e pertanto non ci consente di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Di conseguenza, non esprimiamo un giudizio di revisione.

Conclusione

Sulla base della revisione contabile limitata, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'allegato bilancio intermedio non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta (*o "non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi"*) della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 marzo 20X1, del risultato economico e dei flussi di cassa per il trimestre chiuso a tale data in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

REVISORE

Data

Sede

¹ Il revisore può specificare l'autorità di vigilanza o altra autorità competente presso la quale è stato depositato il bilancio intermedio.

² Nel caso di revisione contabile limitata di informativa finanziaria storica diversa dal bilancio intermedio, la precedente frase deve essere così formulata: "Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410, che si applica alla revisione limitata dell'informativa finanziaria storica svolta dal revisore indipendente dell'impresa." La parte rimanente della relazione deve essere adattata in base alle circostanze.

Altre tipologie di bilancio intermedio (si veda il paragrafo 43 j))

Relazione di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

(Destinatario appropriato)

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato stato patrimoniale [sintetico] della Società ABC al 31 marzo 20X1, nonché dei prospetti [sintetici] di conto economico, delle variazioni di patrimonio netto e di rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data³. La direzione è responsabile della redazione e della presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata.

Portata della revisione contabile limitata

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 "*Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa*"⁴. La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) e pertanto non ci consente di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Di conseguenza, non esprimiamo un giudizio di revisione.

Conclusione

Sulla base della revisione contabile limitata, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'allegato bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

REVISORE

Data

Sede

³ Si veda la nota 1.

⁴ Si veda la nota 2.

Esempi di relazioni sulla revisione contabile limitata contenenti una conclusione con rilievi dovuta a una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

Bilancio intermedio completo redatto per scopi di carattere generale in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile basato sulla corretta rappresentazione (si veda il paragrafo 43 i))

Relazione di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

(Destinatario appropriato)

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato stato patrimoniale della Società ABC al 31 marzo 20X1, del conto economico, del prospetto delle variazioni di patrimonio netto e del rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data, nonché della sintesi dei principi contabili significativi e delle altre note esplicative¹. La direzione è responsabile della redazione e della corretta presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata.

Portata della revisione contabile limitata

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 "Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa"². La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) e pertanto non ci consente di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Di conseguenza, non esprimiamo un giudizio di revisione.

Elementi alla base della conclusione con rilievi

Sulla base delle informazioni forniteci dalla direzione, la Società ABC ha escluso dagli immobili e dai debiti a lungo termine le attività e le passività derivanti da determinate operazioni di locazione che riteniamo debbano essere incluse in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. In base a tali informazioni, qualora le attività e le passività derivanti da tali operazioni fossero incluse al 31 marzo 20X1, gli immobili risulterebbero superiori di € ____, i debiti a lungo termine risulterebbero superiori di € ____, mentre l'utile netto e l'utile per azione per il trimestre chiuso a tale data risulterebbero rispettivamente superiori (o inferiori) di € ____ e di € ____.

Conclusione con rilievi

Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione di quanto descritto nel paragrafo precedente, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'allegato bilancio intermedio non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta (o "non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti

¹ Si veda la nota 1 dell'Appendice 4.

² Si veda la nota 2 dell'Appendice 4.

significativi”) della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 marzo 20X1, del risultato economico e dei flussi di cassa per il trimestre chiuso a tale data in conformità a [indicare il quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all’ordinamento giuridico o al paese d’origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

REVISORE

Data

Sede

Altre tipologie di bilancio intermedio (si veda il paragrafo 43 j))

Relazione di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

(Destinatario appropriato)

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato stato patrimoniale [sintetico] della Società ABC al 31 marzo 20X1, nonché dei prospetti [sintetici] di conto economico, delle variazioni di patrimonio netto e di rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data³. La direzione è responsabile della redazione e della presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata.

Portata della revisione contabile limitata

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 "Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa"⁴. La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) e pertanto non ci consente di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Di conseguenza, non esprimiamo un giudizio di revisione.

Elementi alla base della conclusione con rilievi

Sulla base delle informazioni forniteci dalla direzione, la Società ABC ha escluso dagli immobili e dai debiti a lungo termine le attività e le passività derivanti da determinate operazioni di locazione che riteniamo debbano essere incluse in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. In base a tali informazioni, qualora le attività e le passività derivanti da tali operazioni fossero incluse al 31 marzo 20X1, gli immobili risulterebbero superiori di € ____, i debiti a lungo termine risulterebbero superiori di € ____, mentre l'utile netto e l'utile per azione per il trimestre chiuso a tale data risulterebbero rispettivamente superiori (o inferiori) di € _____ e di € _____.

Conclusione con rilievi

Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione di quanto descritto nel paragrafo precedente, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'allegato bilancio intermedio non è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

REVISORE

Data

Sede

³ Si veda la nota 1 dell'Appendice 4.

⁴ Si veda la nota 2 dell'Appendice 4.

Esempi di relazioni di revisione contabile limitata contenenti una conclusione con rilievi dovuta a una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione non imposta dalla direzione

Bilancio intermedio completo redatto per scopi di carattere generale in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile basato sulla corretta rappresentazione (si veda il paragrafo 43 i))

Relazione di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

(Destinatario appropriato)

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato stato patrimoniale della Società ABC al 31 marzo 20X1, del conto economico, del prospetto delle variazioni di patrimonio netto e del rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data, nonché della sintesi dei principi contabili significativi e delle altre note esplicative¹. La direzione è responsabile della redazione e della presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata.

Portata della revisione contabile limitata

Ad eccezione di quanto descritto nel paragrafo successivo, abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 “*Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa*”². La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione Internazionali (ISA) e pertanto non ci consente di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Di conseguenza, non esprimiamo un giudizio di revisione.

Elementi alla base della conclusione con rilievi

In seguito ad un incendio verificatosi in una filiale il (*data*) che ha distrutto le registrazioni relative ai crediti, non siamo stati in grado di completare la revisione contabile limitata dei crediti iscritti nel bilancio intermedio per un importo totale di € _____. La Società è attualmente impegnata nella ricostruzione di tali registrazioni e non è certa che esse potranno supportare l'importo sopraesposto e il relativo fondo svalutazione crediti. Qualora fossimo stati in grado di completare la revisione contabile limitata dei crediti, sarebbero potuti pervenire alla nostra attenzione elementi indicanti la necessità di apportare rettifiche al bilancio intermedio.

Conclusione con rilievi

Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione delle eventuali rettifiche al bilancio intermedio delle quali saremmo potuti venire a conoscenza se non si fosse verificato quanto descritto nel paragrafo precedente, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'allegato bilancio

¹ Si veda la nota 1 dell'Appendice 4.

² Si veda la nota 2 dell'Appendice 4.

intermedio non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta (*o “non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi”*) della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 marzo 20X1, del risultato economico e dei flussi di cassa per il trimestre chiuso a tale data in conformità a [indicare il quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all’ordinamento giuridico o al paese d’origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

REVISORE

Data

Sede

Altre tipologie di bilancio intermedio (si veda il paragrafo 43 j))

Relazione di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

(Destinatario appropriato)

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato stato patrimoniale [sintetico] della Società ABC al 31 marzo 20X1, nonché dei prospetti [sintetici] di conto economico, delle variazioni di patrimonio netto e di rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data³. La direzione è responsabile della redazione e della presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata.

Portata della revisione contabile limitata

Ad eccezione di quanto descritto nel paragrafo successivo, abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 "Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa"⁴. La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) e pertanto non ci consente di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Di conseguenza, non esprimiamo un giudizio di revisione.

Elementi alla base della conclusione con rilievi

In seguito ad un incendio verificatosi in una filiale il (*data*) che ha distrutto le registrazioni relative ai crediti, non siamo stati in grado di completare la revisione contabile limitata dei crediti iscritti nel bilancio intermedio per un importo totale di € _____. La Società è attualmente impegnata nella ricostruzione di tali registrazioni e non è certa che esse potranno supportare l'importo sopraesposto e il relativo fondo svalutazione crediti. Se fossimo stati in grado di completare la revisione contabile limitata dei crediti, sarebbero potuti pervenire alla nostra attenzione elementi indicanti la necessità di apportare rettifiche al bilancio intermedio.

Conclusione con rilievi

Sulla base della revisione contabile limitata, ad eccezione delle eventuali rettifiche al bilancio intermedio delle quali saremmo potuti venire a conoscenza se non si fosse verificato quanto descritto nel paragrafo precedente, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'allegato bilancio intermedio non sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

REVISORE

Data

Sede

³ Si veda la nota 1 dell'Appendice 4.

⁴ Si veda la nota 2 dell'Appendice 4.

Esempi di relazioni di revisione contabile limitata contenenti una conclusione negativa dovuta a una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

Bilancio intermedio completo redatto per scopi di carattere generale in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile basato sulla corretta rappresentazione (si veda il paragrafo 43 i))

Relazione di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

(Destinatario appropriato)

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato stato patrimoniale della Società ABC al 31 marzo 20X1, del conto economico, del prospetto delle variazioni di patrimonio netto e del rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data, nonché della sintesi dei principi contabili significativi e delle altre note esplicative¹. La direzione è responsabile della redazione e della presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata.

Portata della revisione contabile limitata

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 “*Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa*”². La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) e pertanto non ci consente di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Di conseguenza, non esprimiamo un giudizio di revisione.

Elementi alla base della conclusione negativa

A partire dal periodo amministrativo in esame, la direzione della Società non consolida più i bilanci delle società controllate, poiché essa ritiene che il consolidamento sia inappropriato a causa dell'esistenza di nuove rilevanti interessenze di minoranza. Tale decisione non è conforme a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards]. Qualora il bilancio intermedio fosse stato redatto con il consolidamento delle società controllate, tutte le voci di tale bilancio avrebbero potuto essere significativamente diverse.

Conclusione negativa

Dalla revisione contabile limitata svolta è emerso che, poiché le partecipazioni nelle società controllate non sono state consolidate, come descritto nel paragrafo precedente, il bilancio intermedio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta (o “*non rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi*”) della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 marzo 20X1, del risultato economico e

¹ Si veda la nota 1 dell'Appendice 4.

² Si veda la nota 2 dell'Appendice 4.

dei flussi di cassa per il trimestre chiuso a tale data in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

REVISORE

Data

Sede

Altre tipologie di bilancio intermedio (si veda il paragrafo 43 j))

Relazione di revisione contabile limitata del bilancio intermedio

(Destinatario appropriato)

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato stato patrimoniale [sintetico] della Società ABC al 31 marzo 20X1, nonché dei prospetti [sintetici] di conto economico, delle variazioni di patrimonio netto e di rendiconto finanziario per il trimestre chiuso a tale data³. La direzione è responsabile della redazione e della presentazione del bilancio intermedio in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. È nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata.

Portata della revisione contabile limitata

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al principio internazionale sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) n. 2410 "*Revisione limitata del bilancio intermedio svolta dal revisore indipendente dell'impresa*"⁴. [18] La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di revisione contabile limitata. La revisione contabile limitata è di portata sostanzialmente inferiore rispetto alla revisione contabile completa svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) e pertanto non ci consente di acquisire la sicurezza di venire a conoscenza di tutti gli aspetti significativi che potrebbero essere identificati in una revisione contabile completa. Di conseguenza, non esprimiamo un giudizio di revisione.

Elementi alla base della conclusione negativa

A partire dal periodo amministrativo in esame, la direzione della Società non consolida più i bilanci delle società controllate, poiché essa ritiene che il consolidamento sia inappropriato a causa dell'esistenza di nuove rilevanti interessenze di minoranza. Tale decisione non è conforme a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards]. Qualora il bilancio intermedio fosse stato redatto con il consolidamento delle società controllate, tutte le voci di tale bilancio avrebbero potuto essere significativamente diverse.

Conclusione negativa

Dalla revisione contabile limitata svolta è emerso che, poiché le partecipazioni nelle società controllate non sono state consolidate, come descritto nel paragrafo precedente, il bilancio intermedio non è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso il riferimento all'ordinamento giuridico o al paese d'origine di tale quadro normativo nel caso in cui non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards].

REVISORE

Data

Sede

³ Si veda la nota 1 dell'Appendice 4.

⁴ Si veda la nota 2 dell'Appendice 4.