



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



La relazione di revisione con giudizio diverso dal positivo

Tipologie di giudizi con modifica

Anna Maria Ruggieri

*Responsabile della funzione norme e dottrine e professional standards di Audirevi Spa
Membro della Commissione Financial - ODCEC Milano*

26 Febbraio 2024

QUALI SONO LE TIPOLOGIE DI GIUDIZIO?

ISA (Italia) 705 – Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Giudizio senza modifica (ISA Italia 700)

Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, **in conformità** al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

Giudizio con modifica (ISA Italia 705)

- Conclusione che il bilancio contenga **errori significativi**
 - Giudizio con rilievi
 - Giudizio negativo

- **Non si sono ottenuti gli elementi probativi** sufficienti e appropriati per concludere
 - Dichiarazione di impossibilità ad esprimere giudizio

ISA (Italia) 705 – Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Il principio di revisione internazionale **ISA Italia 705** stabilisce che il revisore è tenuto ad esprimere in modo chiaro ed appropriato un **giudizio con modifica** sul bilancio d'esercizio qualora si verifichi una delle seguenti due condizioni:

a) sulla base degli elementi probativi acquisiti durante l'attività di revisione il revisore conclude che il bilancio contiene nel suo complesso **errori significativi**
(v. §§A2-A7)

b) il revisore non sia in grado di acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati** per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi
(v. §§A8-A12)

COME SI ARRIVA AL GIUDIZIO DI REVISIONE?

Processo di FINALIZZAZIONE dell'incarico



Principi di revisione

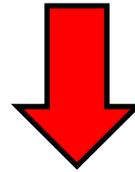
Principi generali	Individuazione rischi	Evidenze audit	Utilizzo lavoro di altri	Finalizzazione	Conclusioni
ISA 200 Obiettivi Generali	ISA 300 Pianificazione	ISA 500 Elementi probativi	ISA 600 Bilancio di gruppo e lavori altri revisori	ISA 450 Valutazione errori identificati	ISA 700 Formazione giudizio Relazione finale
ISA 210 Accordi termini incarichi	ISA 315 Identificazione e Valutazione rischi significativi	ISA 501 Elementi probativi. Casi specifici	ISA 610 Utilizzo funzione Revisione interna	ISA 560 Eventi successivi	SA 700B Responsabilità revisore bilanci formato ESEF
ISA 220 Controllo qualità incarico	ISA 320 Significatività	ISA 505 Conferme esterne	ISA 620 Utilizzo esperti	ISA 570 Continuità Aziendale	ISA 701 Comunicazione degli aspetti chiave
ISA 230 Documentazione della revisione	ISA 330 Risposte Rischi identificati	ISA 510 Verifica saldi apertura		ISA 580 Attestazioni scritte	ISA 705 Giudizio con modifiche
ISA 240 Responsabilità del revisore relativamente alle frodi	ISA 402 Esternalizzazione attività a fornitori di servizi	ISA 520 Analisi comparativa			ISA 706 Richiami informativa e Altri aspetti
ISA 250 Leggi e regolamenti	ISA 540 Stime contabili	ISA 530 Campionamento			ISA 710 Informazioni comparative
SA 250 B Verifiche periodiche	ISA 550 Parti correlate				ISA 720 Responsabilità su Altre informazioni presenti nei documenti di bilancio
ISA 260 Comunicazione responsabili governance					SA 720 B Giudizi sulla Relazione sulla Gestione
ISA 265 Comunicazione carenze Controllo Interno					ISQM Italia 1 ISQM Italia 2

COME SI DEFINISCE L'ERRORE NELLA REVISIONE?

Definizione di errore nella revisione di bilancio

Il principio di revisione internazionale ISA n.200 definisce l'errore come una «**differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta. in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.**»

Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi.»



Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi.

Esiste una CLASSIFICAZIONE degli errori?

Gli errori sono classificati in:

- **Errori oggettivi:** sono errori sui quali **non sussistono dubbi**
- **Errori soggettivi:** sono costituiti dalle differenze derivanti dalle valutazioni della direzione sulle stime contabili che il revisore considera irragionevoli, o dalla scelta o dall'applicazione di principi contabili che il revisore considera inappropriata
- **Errori proiettati:** sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nei campioni di revisione alle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti (*rinvio a al principio (ISA Italia) 530*)

Responsabilità e valutazione

La **responsabilità** di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio fa capo, *ovviamente*, al revisore.

Pertanto l'obiettivo del revisore è **valutare**

- a) l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile;
- b) l'effetto degli errori non corretti.

Come si «valutano» gli errori?

- Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli **chiaramente trascurabili**
- Gli errori possono derivare:
 - da una **mancata accuratezza** nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;
 - dall'**omissione** di un importo o di informativa di bilancio;
 - da una **errata stima contabile** originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;
 - da **valutazioni** della direzione sulle stime contabili considerate **irragionevoli**, ovvero dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati.
- Valutare gli errori identificati in relazione al rischio di frodi stabilito in fase di analisi (**Principio ISA Italia 240**).

Cosa si intende per «CHIARAMENTE TRASCURABILE»

- Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili sia considerati singolarmente, sia nel loro insieme, a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all'entità, alla natura o alle circostanze.
- Tali errori non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio.

“**Chiaramente trascurabile**” non è un'espressione equivalente a «non significativo».

*Rinvio al principio (**ISA Italia 320**)*

Come si valuta la «SIGNIFICATIVITA'» degli errori non corretti?

Il revisore, per stabilire se gli errori non corretti - considerati singolarmente o nel loro insieme - siano significativi, deve considerare:

- a. **l'entità e la natura degli errori**, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa sia relativamente al bilancio nel suo complesso, e le particolari circostanze in cui si sono verificati;
- b. **l'effetto degli errori non corretti**, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.

QUANDO PUO' EMERGERE UN ERRORE SIGNIFICATIVO?

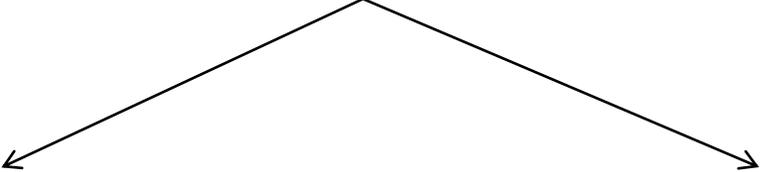
ISA (Italia) 705 – Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Un ***errore significativo*** del bilancio può emergere con riferimento:



ISA (Italia) 705 – Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Per quanto concerne l'**appropriatezza** dei principi contabili scelti dalla direzione, possono insorgere **errori significativi** in bilancio qualora:



I principi contabili scelti non siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

Il bilancio, incluse le relative note, non rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da conseguire una corretta rappresentazione

ISA (Italia) 705 – Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

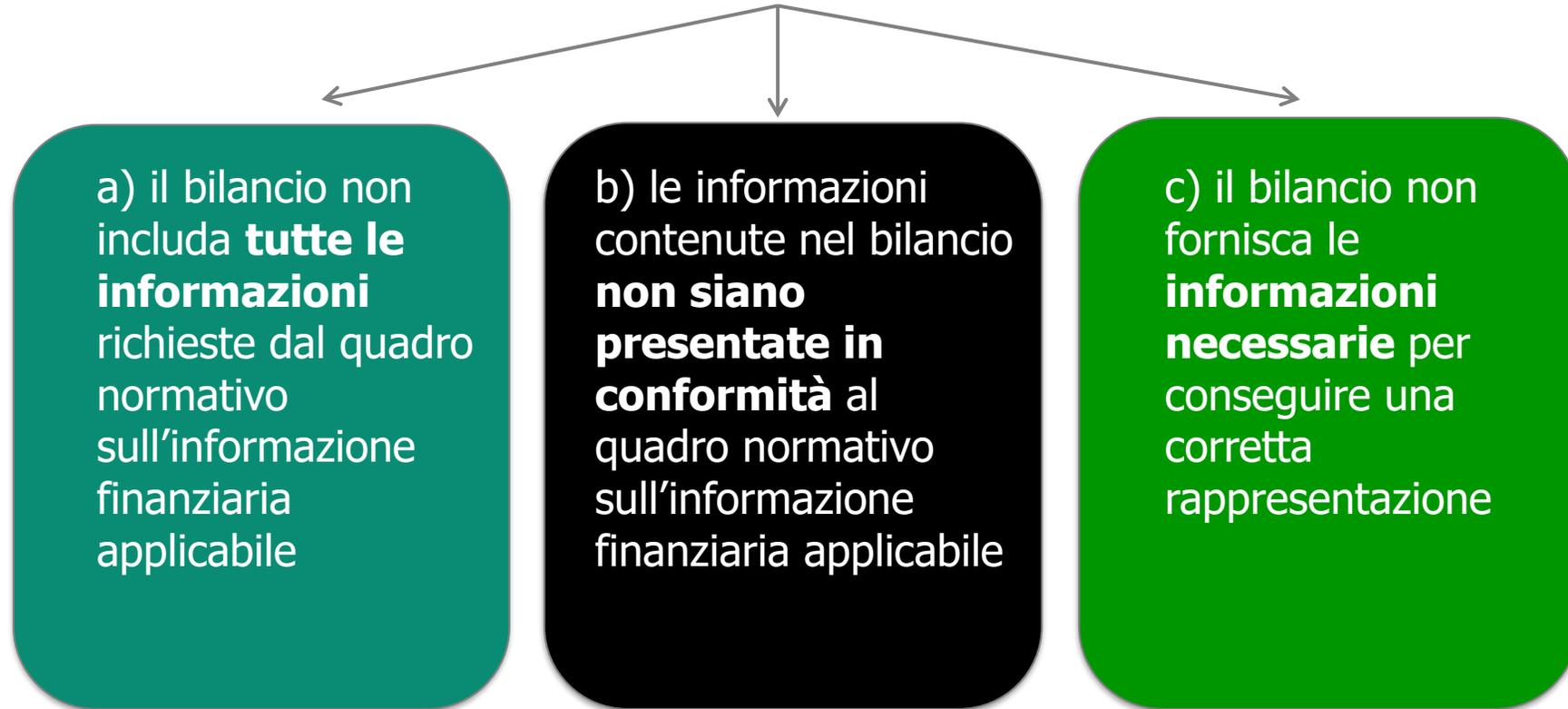
Per quanto concerne l'**applicazione** dei principi contabili scelti, è possibile che insorgano **errori significativi** in bilancio:

Nel caso in cui la direzione non abbia applicato i principi contabili coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria, considerando anche la necessità di mantenere una coerenza tra diversi periodi amministrativi

In ragione delle modalità di applicazione dei principi contabili scelti (quale un errore involontario in fase di applicazione)

ISA (Italia) 705 – Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Per quanto concerne **l'appropriatezza o l'adeguatezza dell'informativa di bilancio**, è possibile che insorgano errori significativi nel bilancio qualora:



COSA DEVE FARE IL REVISORE IN CASO DI ERRORI?

Il revisore, in presenza di errori, ha degli obblighi di COMUNICAZIONI

- Il revisore **deve comunicare tempestivamente alla Direzione**, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, ove non vietato da leggi o regolamenti.
- Il revisore deve richiedere alla Direzione di correggere tali errori.
- **Se la Direzione si rifiuta di correggere** alcuni, o tutti gli errori comunicati, il revisore, deve comprendere le ragioni per le quali la Direzione non ha effettuato le correzioni.
- E, tenendo conto di tali motivazioni, deve valutarne l'impatto sul bilancio nel suo complesso e concludere se contenga, o meno, errori significativi.
- Nel caso di errori significativi, deve **descrivere** nella sezione "Elementi alla base del giudizio" la natura delle informazioni omesse.

E' possibile effettuare una «COMPENSAZIONE» tra gli errori non corretti?

Qualora un singolo errore sia ritenuto **significativo**, è **improbabile** che esso possa essere «compensato» da altri errori.

Per esempio: qualora un ricavo sia stato sovrastimato in modo significativo, il bilancio nel suo complesso sarà significativamente errato, anche qualora l'effetto dell'errore sull'utile sia del tutto compensato da una equivalente sovrastima dei costi.

Vale la pena ricordare che, il revisore, prima della valutazione dell'effetto degli errori non corretti, deve, in fase di *final*, **modificare la significatività determinata in fase preliminare**, in conformità al principio (ISA Italia) n. 320, sulla base dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi.

Cosa si deve far ATTESTARE il revisore?

- Il Revisore deve richiedere alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, un'attestazione scritta se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.
- Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta o allegato ad essa.

Cosa deve DOCUMENTARE il revisore?

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:

- a) **l'importo** al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente **trascurabili**;
- b) **tutti gli errori** complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi siano stati corretti;
- c) la conclusione del revisore **se** gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, **siano significativi**;
- d) gli **elementi a supporto** di tale conclusione.

CONCLUSIONI

In sintesi

Il revisore può esprimere un **giudizio positivo** ma «**con rilievi**» quando conclude che:

- nel **bilancio** siano presenti **errori** che, **singolarmente** o nel loro **insieme**, siano **significativi** ma **non pervasivi** (cosiddetto **rilievo «per deviazione»** da norme di legge o principi contabili);
- oppure, ritenga di **non** essere stato in grado di **acquisire** elementi probativi **sufficienti** (aspetto quantitativo) e **appropriati** (aspetto qualitativo) per esprimere un **giudizio**, reputando, tuttavia, che i possibili **effetti** sul bilancio di eventuali errori **non** identificati potrebbero essere significativi **ma non pervasivi** (cosiddetto **rilievo «per limitazioni»** alle procedure di revisione e alla corretta acquisizione di elementi probativi).

Tipologie di giudizi con modifica

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Definizione di errore «SIGNIFICATIVO»

Un **errore** deve intendersi “**significativo**” quando sia **potenzialmente** in grado di **influenzare** le **decisioni economiche** di un **utilizzatore** del bilancio che agisca **ragionevolmente**.

Se l'utilizzatore **non** fosse **ragionevole**, assumerebbe **in ogni caso** le proprie **decisioni** sul bilancio a **prescindere** dalla sua **corretta** redazione e comprensione.

Definizione di errore «PERVASIVO»

Un **errore** deve intendersi “**pervasivo**” quando, **oltre** ad essere ovviamente “**significativo**”, sia **anche** idoneo **a compromettere l’attendibilità complessiva del bilancio**.

Il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705** definisce:

«**Effetti pervasivi** sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- I. non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- II. pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una **parte sostanziale** del bilancio; ovvero
- III. con riferimento all’informativa di bilancio, assumono un’**importanza** fondamentale per la **comprensione** del bilancio stesso da parte degli **utilizzatori**».

Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente in presenza di errori quantitativi

Nei casi specifici in cui il bilancio contenga un errore significativo che attiene a determinati importi di bilancio (inclusa l'informativa di natura quantitativa contenuta nelle note al bilancio), il revisore dovrà includere nella sezione "Elementi alla base del giudizio"

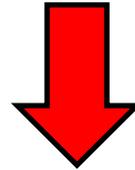


una descrizione e, ove fattibile, una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore.

Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore dovrà dichiarare tale circostanza nella medesima sezione.

Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente in presenza di errori qualitativi

Qualora il bilancio contenga, invece, un errore significativo che attiene alle informazioni di natura descrittiva, il revisore deve includere, nella sezione "Elementi alla base del giudizio"



una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate

GRAZIE per l'attenzione