

Il giudizio con modifica: errore e giudizio professionale del revisore

di **Costantino Magro, Pierluigi Magro**



Consulting
Finance
Legal
M&A

**Soluzioni integrate e professionali
per il controllo dei rischi contabili,
fiscali ed economico-finanziari.**

Magro Associati

SCOPRI DI PIÙ

Il Revisore, ai sensi dell'art. 14 D.lgs. n. 39/2010, deve attestare, attraverso il proprio giudizio, che il bilancio fornisca una **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico, nonché, ove applicabile, dei flussi di cassa, in conformità ai principi contabili di riferimento.

Nei casi in cui il revisore esprima un giudizio diverso da quello positivo, la relazione deve **illustrare** in modo analitico i **motivi** della decisione assunta (art. 14, D.Lgs. n.39/2010).

Le indicazioni sintetiche fornite dalla norma, sono integrate dal principio di revisione ISA Italia 705 *"Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente"*, che rappresenta il riferimento normativo fondamentale per la gestione e la comunicazione delle situazioni in cui il revisore ritenga necessario esprimere un giudizio diverso da quello **"senza rilievi"**.

Il giudizio senza modifica

Nei casi di un **giudizio senza modifica**, gli standard di relazione a cui fare riferimento sono quelli contenuti nell'ISA Italia 700, già trattato nel precedente articolo [*"La formazione del giudizio del revisore"*](#).

L'espressione del **giudizio senza modifica**, anche definito **giudizio senza rilievi**, giudizio **positivo** o **clean opinion**, implica che il revisore abbia ottenuto una **ragionevole sicurezza** che il bilancio, nel suo complesso, **non** contenga **errori significativi** e che tale conclusione abbia tenuto conto degli **elementi probativi** acquisiti (ISA Italia 200), della **valutazione** della **significatività** di eventuali **errori non corretti** e dell'**appropriatezza** dei **principi contabili** applicati, delle **stime** effettuate e dell'**informativa** fornita.

Il giudizio con modifica

Il revisore esprime un **giudizio con modifica** qualora, sulla base degli **elementi probativi** acquisiti, ritenga che il bilancio nel suo complesso contenga **errori significativi**, oppure concluda di non essere in grado di acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati** su cui basare il proprio giudizio.

Ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. 39/2010, il giudizio con modifica si distingue in tre categorie:

1. **giudizio con rilievi**;
2. **giudizio negativo**;
3. dichiarazione di **impossibilità di esprimere un giudizio**.

La tipologia di giudizio da rilasciare dipende dalla **natura dell'aspetto riscontrato** che dà origine al rilievo e dei **possibili effetti** dello stesso sul bilancio:

- se sono stati ottenuti elementi probativi ritenuti sufficienti ed appropriati, ma si riscontra un **errore significativo**, il revisore potrà emettere un **giudizio con rilievi** o un **giudizio negativo**, in base alla **pervasività** degli **effetti** o dei **possibili effetti** dell'aspetto riscontrato;
- se il revisore non riesce ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati e, pertanto, **non** è in grado di **escludere l'esistenza** di uno o più **errori significativi**, emetterà una **dichiarazione** di impossibilità di esprimere un giudizio.

L'errore e gli elementi probativi

Secondo il principio ISA Italia 450, un **errore** è definito 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 dal **quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile.

Gli **elementi probativi**, secondo l'ISA Italia 200, sono le **informazioni** utilizzate dal revisore per giungere alle **conclusioni** su cui si basa il proprio **giudizio**. La **sufficienza** degli elementi probativi riguarda l'aspetto **quantitativo**, mentre l'**appropriatezza** concerne la **pertinenza** e l'**attendibilità** (aspetto **qualitativo**).

L'ISA Italia 705 individua tre diverse circostanze in cui il revisore può trovarsi nell'impossibilità di acquisire elementi probativi:

1. circostanze **fuori dal controllo dell'impresa** (es. registrazioni contabili andate distrutte

- o sequestrate a tempo indeterminato dalle autorità competenti);
2. circostanze legate alla **natura** o alla **tempistica del lavoro del revisore** (es. la mancata partecipazione all'inventario per incarico conferito successivamente);
 3. **limitazioni imposte** dalla **direzione** (es. divieto di richiedere conferme esterne su specifiche informazioni o divieto di presenziare alle conte inventariali).

Tuttavia, l'impossibilità di svolgere una specifica procedura non costituisce una limitazione, se il revisore è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati tramite **procedure alternative**.

Il giudizio professionale del revisore

In questo contesto, assume rilievo il **giudizio professionale del revisore**, il quale dovrà valutare la **significatività** (ISA Italia 320 e ISA Italia 450) – come già trattato nell'articolo [Definizione e utilizzo della materialità: il percorso della materialità](#) – e la **pervasività** (ISA Italia 705) degli **errori** riscontrati o dei **possibili errori**, in assenza di elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Il revisore considera la **significatività** sin dall'**inizio** del processo di revisione (ISA Italia 320) e la riconsidera al **completamento** dell'attività di revisione, quando valuta **l'effetto degli errori** identificati sullo svolgimento della revisione e l'impatto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio (ISA Italia 450).

La **pervasività**, secondo l'ISA Italia 705, descrive gli **effetti** degli **errori** sul bilancio ovvero i **possibili effetti** degli errori non riscontrati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Sono **effetti pervasivi** quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale dello stesso;
- con riferimento all'informativa del bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

Schema riassuntivo delle modifiche al giudizio

L'ISA Italia 705 delinea diversi scenari di giudizio con modifica, come sintetizzato nella seguente tabella: