

**PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA) 705**  
**MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

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

Il principio di revisione internazionale n. 705 “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”.

**INDICE**

---

<b>INTRODUZIONE</b> .....	3
Oggetto del presente principio di revisione internazionale .....	3
Tipologie di giudizi con modifica .....	3
Data di entrata in vigore .....	3
<b>OBIETTIVO</b> .....	3
<b>DEFINIZIONI</b> .....	3
<b>REGOLE</b> .....	4
Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore .....	4
Determinazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore .....	4
Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica .....	5
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance .....	8
<b>LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO</b> .....	9
Tipologie di giudizi con modifica .....	9
Natura degli errori significativi .....	9
Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati .....	10
Conseguenze dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di una limitazione imposta dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore .....	11
Altre considerazioni relative al giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio .....	12
Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica .....	12
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance .....	13
Appendice: Esempi di relazioni di revisione con modifiche al giudizio .....	13

---

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

*Il presente principio di revisione internazionale (ISA) 705, “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”, pubblicato da International Auditing and Assurance Standards Board di International Federation of Accountants (IFAC) in lingua inglese, è stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC. Il testo approvato di tutti i principi di revisione internazionali (ISA) è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese.*

*Il testo di seguito riportato potrà differire da quello che potrebbe essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione europea a conclusione del procedimento di adozione dei principi di revisione internazionali ai sensi dell’art. 26 della direttiva 2006/43/CE.*

## INTRODUZIONE

### Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore relativamente all'emissione di una relazione appropriata nei casi in cui, nel formarsi un giudizio in conformità al principio di revisione internazionale n. , egli concluda che sia necessaria una modifica al suo giudizio sul bilancio.

### Tipologie di giudizi con modifica

2. Il presente principio di revisione definisce tre tipologie di giudizi con modifica, in particolare: il giudizio con rilievi, il giudizio negativo e la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. La decisione su quale tipologia di giudizio con modifica sia appropriata dipende:

- a) dalla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica, ossia, se il bilancio è significativamente errato oppure possa esserlo, nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- b) dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto sul bilancio. (Rif.: Par. A1)

### Data di entrata in vigore

3. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi a periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva.

## OBIETTIVO

4. L'obiettivo del revisore è quello di esprimere in modo chiaro un giudizio con modifica appropriato sul bilancio, necessario quando:

- a) il revisore concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
- 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.

## DEFINIZIONI

5. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

a) Pervasivo – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. 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;

---

<sup>1</sup> Principio di revisione internazionale n.700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

## **MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

- (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.
- b) Giudizio con modifica – Un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

### **REGOLE**

#### **Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore**

6. Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione laddove:
- a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero (Rif.: Parr. A2-A7)
  - b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Parr. A8-A12)

#### **Determinazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore**

##### *Giudizio con rilievi*

7. Il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi laddove:
- a) avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero
  - b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.

##### *Giudizio negativo*

8. Il revisore deve esprimere un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.

##### *Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

9. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.
10. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.

*Conseguenze dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di limitazioni imposte dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore*

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

11. Qualora, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza del fatto che la direzione ha imposto una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione e consideri probabile che ciò renderà necessario esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve chiedere alla direzione di rimuovere la limitazione.

12. Qualora la direzione si rifiuti di rimuovere la limitazione di cui al paragrafo 11, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili delle attività di governance, tranne nei casi in cui tutti questi siano coinvolti nella gestione <sup>2</sup>, e deve stabilire se sia possibile svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

13. Qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve stabilirne le implicazioni come di seguito riportato:

a) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi, egli deve esprimere un giudizio con rilievi; ovvero

b) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi, così che l'espressione di un giudizio con rilievi non sarebbe adeguata per comunicare la gravità della situazione, egli deve:

i) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia fattibile e possibile con riferimento alle leggi ed ai regolamenti applicabili; ovvero (Rif.: Parr. A13-A14)

ii) dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, qualora non sia fattibile o possibile recedere dall'incarico prima di emettere la relazione di revisione.

14. Se, come previsto al paragrafo 13 (b) (i), il revisore recede dall'incarico di revisione, egli deve preventivamente comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti riguardanti gli errori identificati nel corso della revisione contabile che avrebbero dato origine ad una modifica al giudizio. (Rif.: Par. A15)

*Altre considerazioni relative ad un giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

15. Laddove il revisore consideri necessario esprimere un giudizio negativo ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, la relazione di revisione, nell'ambito dello stesso quadro normativo sull'informazione finanziaria, non deve includere anche un giudizio senza modifica su un singolo prospetto di bilancio o su uno o più specifici elementi, saldi o voci del bilancio. In tali circostanze, l'inserimento di un giudizio senza modifica nella stessa <sup>3</sup> sarebbe in contraddizione con il giudizio negativo ovvero con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, espressi dal revisore. (Rif.: Par. A16)

### **Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica**

*Paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio*

<sup>2</sup> Principio di revisione internazionale n.260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 13.

<sup>3</sup> ISA 805, "Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement", deals with circumstances where the auditor is engaged to express a separate opinion on one or more specific elements, accounts or items of a financial statement.

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

16. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sul bilancio, egli, oltre agli elementi specifici richiesti dal principio di revisione internazionale n. 700, deve includere nella relazione di revisione un paragrafo che fornisca una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica. Il revisore deve inserire tale paragrafo nella relazione di revisione, immediatamente prima del paragrafo contenente il giudizio ed utilizzare il titolo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", "Elementi alla base del giudizio negativo" o "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato. (Rif.: Par. A17)

17. Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio (inclusi quelli presenti nell'informativa di bilancio), il revisore deve includere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al 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 deve dichiarare tale circostanza nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio. (Rif.: Par. A18)

18. Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alle informazioni di natura descrittiva, il revisore deve includere, nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio, una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate.

19. Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alla mancata presentazione di informazioni obbligatorie, il revisore deve:

- a) discutere con i responsabili delle attività di governance sulla mancata presentazione di tali informazioni;
- b) descrivere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio la natura delle informazioni omesse;
- c) laddove non sia vietato da leggi o regolamenti, includere le informazioni omesse, sempre che ciò sia fattibile e che il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni omesse. (Rif.: Par. A19)

20. Se la modifica al giudizio deriva dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve includere le ragioni di tale impossibilità nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio.

21. Anche nel caso in cui il revisore abbia espresso un giudizio negativo o abbia dichiarato l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve descrivere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio le ragioni di eventuali altri aspetti a lui noti che avrebbero richiesto una modifica al giudizio, ed i relativi effetti. (Rif.: Par. A20)

### *Paragrafo contenente il giudizio*

22. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica, egli deve intitolare il paragrafo contenente il giudizio "Giudizio con rilievi", "Giudizio negativo" o "Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato. (Rif.: Parr. A21, A23-A24)

23. Se il revisore esprime un giudizio con rilievi in ragione di un errore significativo presente in bilancio, egli deve dichiarare nel paragrafo contenente il giudizio che, ad eccezione degli effetti dell'aspetto (degli aspetti) descritti nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", a suo giudizio:

- a) il bilancio rappresenta correttamente in tutti gli aspetti significativi (ovvero fornisce una rappresentazione veritiera e corretta) la situazione economica, patrimoniale e finanziaria in

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione; ovvero

b) il bilancio è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità.

Laddove la modifica derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve utilizzare per il giudizio con modifica la corrispondente espressione "ad eccezione dei possibili effetti dell'aspetto (degli aspetti) ...". (Rif.: Par. A22)

24. Laddove il revisore esprima un giudizio negativo, egli deve dichiarare nel paragrafo contenente il giudizio che, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritti nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", a suo giudizio:

a) il bilancio non rappresenta correttamente (ovvero non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta) la situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione; ovvero

b) il bilancio non è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità.

25. Laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, nel paragrafo contenente il giudizio egli deve dichiarare che:

a) a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritti nel paragrafo "Elementi alla base dell'impossibilità di esprimere un giudizio", egli non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio; e, pertanto,

b) non esprime un giudizio sul bilancio.

*Descrizione della responsabilità del revisore in presenza di un giudizio con rilievi o di un giudizio negativo*

26. Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, egli deve rettificare la descrizione della sua responsabilità in cui dichiara di ritenere di avere acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio con modifica.

*Descrizione della responsabilità del revisore laddove dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio*

27. Laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve rettificare il paragrafo introduttivo della relazione di revisione limitandosi a dichiarare di essere stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio. Il revisore deve rettificare anche la descrizione della sua responsabilità nonché la descrizione della portata della revisione dichiarando unicamente quanto di seguito riportato: "È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali. Tuttavia, a causa dell'aspetto (degli aspetti) descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio".

## **MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

### **Comunicazione con i responsabili delle attività di governance**

28. Se il revisore prevede di esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le circostanze da cui deriva la modifica e la formulazione che si propone di utilizzare nella relazione di revisione per tale modifica. (Rif.: Par. A25)

**LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO**

**Tipologie di giudizi con modifica (Rif.: Par. 2)**

A1. La tabella sotto riportata illustra come il giudizio del revisore sulla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica, e sulla pervasività dei suoi effetti o possibili effetti sul bilancio, influisce sulla tipologia di giudizio da esprimere.

<i>Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica</i>	<i>Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio</i>	
	<i>Significativo ma non pervasivo</i>	<i>Significativo e pervasivo</i>
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

**Natura degli errori significativi (Rif.: Par. 6 a)**

A2. Il principio di revisione internazionale n. 700 richiede che, al fine di formarsi un giudizio sul bilancio, il revisore giunga ad una conclusione in merito al fatto che abbia acquisito una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. Tale conclusione tiene conto della valutazione effettuata dal revisore degli eventuali errori non corretti nel bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale n. 450.

A3. Il principio di revisione internazionale n. 450 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.

Di conseguenza, un errore significativo del bilancio può insorgere con riferimento:

- a) all'appropriatezza dei principi contabili scelti;
- b) all'applicazione dei principi contabili scelti; ovvero
- c) all'appropriatezza o l'adeguatezza dell'informativa di bilancio.

*Appropriatezza dei principi contabili scelti*

A4. Per quanto concerne l'appropriatezza dei principi contabili scelti dalla direzione, possono insorgere errori significativi in bilancio qualora:

- (a) i principi contabili scelti non siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero

<sup>4</sup> Principio di revisione internazionale n.700, paragrafo 11.

<sup>5</sup> Principio di revisione internazionale n.450, " Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 4(a).

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

(b) il bilancio, incluse le relative note, non rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da conseguire una corretta rappresentazione.

A5. I quadri normativi sull'informazione finanziaria spesso contengono disposizioni per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio dei cambiamenti nei principi contabili. Qualora l'impresa abbia modificato la propria scelta dei principi contabili significativi, può insorgere un errore significativo in bilancio laddove l'impresa non abbia rispettato tali disposizioni.

### *Applicazione dei principi contabili scelti*

A6. Per quanto concerne l'applicazione dei principi contabili scelti, è possibile che insorgano errori significativi in bilancio:

- (a) nel caso in cui la direzione non abbia applicato i principi contabili scelti in modo coerente con il quadro normativo sull'informazione finanziaria, incluso il caso in cui la direzione non abbia applicato i principi contabili scelti in modo coerente in diversi periodi amministrativi ovvero a operazioni e eventi simili (coerenza nell'applicazione); ovvero
- (b) in ragione delle modalità di applicazione dei principi contabili scelti (quale un errore involontario in fase di applicazione).

### *Appropriatezza o adeguatezza dell'informativa di bilancio*

A7. Per quanto concerne l'appropriatezza o l'adeguatezza dell'informativa di bilancio, è possibile che insorgano errori significativi nel bilancio qualora:

- a) il bilancio non include tutte le informazioni richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) le informazioni contenute nel bilancio non sono presentate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
- c) il bilancio non fornisce le informazioni necessarie per conseguire una corretta rappresentazione.

### **Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (Rif.: Par. 6 b)**

A8. L'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (intesa anche come una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione) può derivare da:

- a) circostanze fuori del controllo dell'impresa;
- b) circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore; ovvero
- c) limitazioni imposte dalla direzione.

A9. L'impossibilità di svolgere una specifica procedura non costituisce una limitazione della revisione se il revisore è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati svolgendo procedure alternative. Ove ciò non sia possibile, si applicano le regole di cui ai paragrafi 7 (b) e 10, come appropriato. Le limitazioni imposte dalla direzione possono avere altre implicazioni per la revisione contabile, quali quelle per la valutazione da parte del revisore dei rischi di frode e la considerazione se proseguire l'incarico.

A10. Le circostanze fuori del controllo dell'impresa includono, ad esempio, i casi in cui:

- le registrazioni contabili dell'impresa siano andate distrutte;

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

- le registrazioni contabili di una componente significativa siano state sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità governative.

A11. Le circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore includono, ad esempio, i casi in cui:

- l'impresa sia tenuta ad utilizzare il metodo del patrimonio netto per una impresa collegata, e il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima per valutare se il metodo del patrimonio netto sia stato applicato in modo appropriato;
- la tempistica del conferimento dell'incarico al revisore è tale da non consentirgli di presenziare all'inventario delle rimanenze di magazzino;
- il revisore stabilisce che non sia sufficiente la sola applicazione di procedure di validità, ma i controlli dell'impresa non sono efficaci.

A12. I casi di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati derivanti da una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione imposta dalla direzione includono ad esempio:

- il caso in cui la direzione impedisca al revisore di presenziare agli inventari delle rimanenze di magazzino;
- il caso in cui la direzione impedisca al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili.

### **Conseguenze dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di una limitazione imposta dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore (Rif.: Parr. 13(b)-14)**

A13. Recedere dall'incarico di revisione può risultare fattibile o meno a seconda del grado di completamento dell'incarico al momento in cui la direzione impone la limitazione allo svolgimento di procedure di revisione. Qualora il revisore abbia sostanzialmente completato la revisione, prima di recedere dall'incarico, egli può decidere di completarlo nella misura possibile, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio e spiegare la limitazione allo svolgimento di procedure di revisione nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio".

A14. In alcune circostanze, recedere dall'incarico di revisione può non essere possibile qualora leggi o regolamenti richiedano al revisore di proseguire l'incarico. Ciò può verificarsi nel caso in cui un revisore sia nominato per svolgere la revisione contabile del bilancio di una amministrazione pubblica. Ciò può verificarsi anche nel caso di ordinamenti giuridici in cui il revisore sia incaricato di sottoporre a revisione contabile il bilancio di uno specifico periodo amministrativo ovvero sia incaricato per uno specifico periodo amministrativo e gli sia vietato recedere dall'incarico, rispettivamente, prima di aver completato la revisione contabile di quel dato bilancio ovvero prima della fine di quel dato periodo amministrativo. Il revisore può altresì ritenere necessario includere nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri .

A15. Laddove il revisore concluda che sia necessario recedere dall'incarico a causa di una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione, eventuali regole professionali,

---

<sup>6</sup> Principio di revisione internazionale n.706, " Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore Indipendente", paragrafo A5.

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

disposizioni legislative o regolamentari potrebbero prevedere che il revisore comunichi alle autorità di vigilanza o ai proprietari dell'impresa le motivazioni sottostanti il recesso dall'incarico.

### **Altre considerazioni relative al giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio (Rif.: Par. 15)**

A16. Di seguito sono riportati esempi di circostanze che non sono in contraddizione con l'espressione di un giudizio negativo ovvero con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio da parte del revisore.

- L'espressione di un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità ad un determinato quadro normativo sull'informazione finanziaria e, all'interno della stessa relazione, l'espressione di un giudizio negativo sullo stesso bilancio redatto in conformità ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria.<sup>7</sup>
- La dichiarazione dell'impossibilità di esprimere un giudizio sul conto economico e sui flussi di cassa, ove pertinente, e l'espressione di un giudizio senza modifica sulla situazione patrimoniale e finanziaria (si veda il principio di revisione internazionale n. ). In questo caso, la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio da parte del revisore non attiene al bilancio nel suo complesso.

### **Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica**

*Paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio (Rif.: Parr. 16-17, 19, 21)*

A17. L'uniformità nella predisposizione della relazione di revisione contribuisce a migliorare la comprensione da parte degli utilizzatori e ad identificare le circostanze inusuali qualora queste si presentino. Di conseguenza, sebbene l'uniformità nella formulazione di un giudizio con modifica e nella descrizione degli elementi alla base di tale modifica al giudizio possa non essere possibile, è auspicabile che la forma e il contenuto della relazione di revisione siano uniformi.

A18. Un esempio degli effetti economici, patrimoniali e finanziari degli errori significativi che il revisore può descrivere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio nella relazione di revisione è la quantificazione degli effetti sulle imposte sul reddito, sull'utile prima delle imposte, sull'utile netto e sul patrimonio netto qualora le rimanenze siano state sovrastimate.

A19. Riportare nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio le informazioni omesse non risulta fattibile qualora:

- a) la direzione non abbia predisposto le informazioni o queste non siano, in altro modo, prontamente disponibili al revisore; ovvero
- b) a giudizio del revisore, le informazioni sarebbero eccessivamente voluminose rispetto alla relazione di revisione.

A20. Un giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio in merito ad uno specifico aspetto descritto nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio non giustifica la mancata descrizione di altri aspetti identificati che avrebbero

---

<sup>7</sup> Si veda il paragrafo A32 del principio di revisione internazionale n.700 per una descrizione di tale circostanza.

<sup>8</sup> Principio di revisione internazionale n.510, "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura", paragrafo 10.

## **MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

comunque richiesto una modifica al giudizio del revisore. In questi casi, l'informativa su tali altri aspetti di cui il revisore sia a conoscenza può essere rilevante per gli utilizzatori del bilancio.

*Paragrafo contenente il giudizio (Rif.: Parr. 22-23)*

A21. L'inserimento di un paragrafo con titolo appropriato chiarisce all'utilizzatore che il giudizio del revisore è espresso con modifica e indica la tipologia di tale modifica.

A22. Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi, non è appropriato utilizzare, nel paragrafo contenente il giudizio, frasi del tipo "come dalla precedente spiegazione" ovvero "subordinatamente a", in quanto non sono sufficientemente chiare e inequivocabili.

Esempi di relazioni di revisione

A23. Gli esempi 1 e 2 dell'Appendice contengono rispettivamente una relazione di revisione contenente un giudizio con rilievi e una relazione di revisione contenente un giudizio negativo, in presenza di un bilancio significativamente errato.

A24. L'esempio 3 dell'Appendice contiene una relazione di revisione con un giudizio con rilievi relativo al caso in cui il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esempio 4 contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su un singolo elemento del bilancio. L'esempio 5 contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi del bilancio. In questi ultimi due esempi, i possibili effetti sul bilancio derivanti dall'impossibilità sono significativi e pervasivi.

**Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 28)**

A25. La comunicazione ai responsabili delle attività di governance in merito alle circostanze che portano a prevedere l'espressione di un giudizio con modifica e alla formulazione proposta per tale modifica consente:

- a) al revisore di avvisare i responsabili delle attività di governance della modifica (o delle modifiche) che intende formulare e delle ragioni (o circostanze) alla base di tale modifica (o modifiche);
- b) al revisore di ricercare la condivisione da parte dei responsabili delle attività di governance sull'aspetto (sugli aspetti) da cui deriva la modifica (o le modifiche), ovvero di trovare conferma degli aspetti del disaccordo esistente con la direzione stessa;
- c) ai responsabili delle attività di governance di avere l'opportunità, ove appropriato, di fornire al revisore informazioni e spiegazioni ulteriori sull'aspetto (o sugli aspetti) da cui deriva la modifica (o le modifiche) al giudizio.

## **APPENDICE**

(RIF.: PARR. A23-24)

### **ESEMPI DI RELAZIONI DI REVISIONE CON MODIFICHE AL GIUDIZIO**

## **MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

- Esempio 1 - Relazione di revisione che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo presente in bilancio.
- Esempio 2 - Relazione di revisione che contiene un giudizio negativo dovuto ad un errore significativo presente in bilancio.
- Esempio 3 - Relazione di revisione che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.
- Esempio 4 - Relazione di revisione che contiene la dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su un singolo elemento del bilancio.
- Esempio 5 - Relazione di revisione che contiene la dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi del bilancio.

### Esempio 1

**Include le seguenti circostanze:**

- **revisione contabile di un bilancio redatto dalla direzione dell'impresa per scopi di carattere generale in conformità agli International Financial Reporting Standards;**
- **i termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. ;**
- **le rimanenze di magazzino sono errate. L'errore è ritenuto significativo ma non pervasivo per il bilancio;**
- **in aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

### RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

#### **Relazione sul**

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

#### *Responsabilità della per il bilancio*

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting , e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

#### *Responsabilità del revisore*

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

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori

<sup>9</sup> Principio di revisione internazionale n.210, " Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione".

<sup>10</sup> Il sottotitolo "Relazione sul bilancio " non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non è applicabile.

<sup>11</sup> O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

<sup>12</sup> Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: "La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del...".

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del bilancio da parte \_ al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

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

### *Elementi alla base del giudizio con rilievi*

Le rimanenze di magazzino della società sono iscritte nello stato patrimoniale per un importo di xxx. La direzione non ha valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo ma unicamente al costo; ciò costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards. Le registrazioni della Società indicano che qualora la direzione avesse valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di xxx. Conseguentemente, il costo del venduto sarebbe stato superiore di xxx, e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx.

### *Giudizio con rilievi*

A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio rappresenta correttamente in tutti gli aspetti significativi, (ovvero "*fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*") la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 Dicembre 20X1, il risultato economico ed i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore]

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

---

<sup>13</sup> Nel caso della nota 12, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa".

<sup>14</sup> Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio, tale espressione sarebbe formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del bilancio dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze". Nel caso della nota 12, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze".

### Esempio 2

Include le seguenti circostanze:

- **revisione contabile del bilancio consolidato redatto per scopi di carattere generale dalla direzione della capogruppo in conformità agli International Financial Reporting Standards;**
- **i termini dell’incarico di revisione del bilancio consolidato rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;**
- **il bilancio è significativamente errato a causa del mancato consolidamento di una società controllata. L’errore significativo è ritenuto pervasivo per il bilancio; non sono stati determinati gli effetti dell’errore sul bilancio in quanto ciò non risultava fattibile;**
- **in aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

### RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

#### **Relazione sul bilancio**

Abbiamo svolto la revisione contabile dell’allegato bilancio consolidato della Società ABC e delle sue controllate, costituito dallo stato patrimoniale consolidato al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario consolidati per l’esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

#### *Responsabilità della per il bilancio consolidato*

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio consolidato in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio consolidato che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

#### *Responsabilità del revisore*

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

<sup>15</sup> Il sottotitolo “Relazione sul bilancio consolidato” non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” non è applicabile.

<sup>16</sup> O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

<sup>17</sup> Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: “La direzione è responsabile per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del ...”.

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

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

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

### *Elementi alla base del giudizio negativo*

Come indicato nella Nota X, la Società non ha consolidato il bilancio della controllata XYZ acquisita nel corso del 20X1 in quanto non è stata ancora in grado di determinare il fair value di alcune attività e passività significative della società controllata alla data dell'acquisizione. Tale partecipazione è stata pertanto contabilizzata in base al criterio del costo. Secondo gli International Financial Reporting Standards, la XYZ avrebbe dovuto essere consolidata in quanto controllata della Società. Qualora XYZ fosse stata consolidata, molti elementi dell'allegato bilancio consolidato sarebbero stati influenzati in modo significativo. Gli effetti sul bilancio consolidato del mancato consolidamento non sono stati determinati.

### *Giudizio negativo*

A nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio consolidato non rappresenta correttamente (ovvero "non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della") la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC e delle sue controllate al 31 Dicembre 20X1, il loro risultato economico ed i loro flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore]

[Firma del revisore]

---

<sup>18</sup> Nel caso della nota 17, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio consolidato dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa".

<sup>19</sup> Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio consolidato, tale espressione sarebbe formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del bilancio consolidato dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze". Nel caso della nota 17, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio consolidato dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze".

## **MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

BOLLA

### Esempio 3

**Include le seguenti circostanze:**

- **revisione contabile di un bilancio redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards;**
- **i termini dell'incarico di revisione del bilancio rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;**
- **il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una affiliata estera. I potenziali effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono considerati significativi ma non pervasivi per il bilancio;**
- **in aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

## RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

### **Relazione sul**

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

#### *Responsabilità della per il bilancio*

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting , e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

#### *Responsabilità del revisore*

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

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure scelte

<sup>20</sup> Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari " non è applicabile.

<sup>21</sup> O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

<sup>22</sup> Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: "La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del...".

## MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

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

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

### *Elementi alla base del giudizio con rilievi*

La partecipazione della Società ABC nella Società XYZ, una affiliata estera acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo di xxx nello stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, e la quota di pertinenza della Società ABC dell'utile netto di XYZ pari a xxx è inclusa nell'utile della Società ABC per l'esercizio chiuso a tale data. Non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del valore di iscrizione della partecipazione in XYZ al 31 dicembre 20X1 e della quota di pertinenza dell'utile netto di XYZ dell'esercizio, in quanto ci è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori di XYZ. Non siamo stati pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.

### *Giudizio con rilievi*

A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi (ovvero “*fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*”) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 Dicembre 20X1, il risultato economico ed i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore]

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

---

<sup>23</sup> Nel caso della nota 22, tale espressione può essere formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa”.

<sup>24</sup> Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio, tale espressione sarebbe formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del bilancio dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze”. Nel caso della nota 22, tale espressione può essere formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze”.

## **MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

[ Sede del revisore]

**BOLLA**

### **Esempio 4**

**Include le seguenti circostanze:**

- **revisione contabile di un bilancio redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards;**
- **i termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;**
- **il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad un singolo elemento del bilancio. In particolare il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sull'informazione finanziaria di una partecipazione in una joint venture che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto della Società. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti sia significativi sia pervasivi per il bilancio;**
- **in aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

## RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

### **Relazione sul**

Siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC, costituito dallo stato patrimoniale, al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

#### *Responsabilità della per il bilancio*

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

#### *Responsabilità del revisore*

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali. Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

<sup>25</sup> Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non è applicabile.

<sup>26</sup> O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

<sup>27</sup> Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: "La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del ...".

## **MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

### *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

La partecipazione della Società nella joint venture XYZ (Paese X) è iscritta per un importo di xxx nello stato patrimoniale della Società e rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto della società al 31 dicembre 20X1. Non ci è stato consentito di contattare la direzione e i revisori della XYZ, né accedere alla documentazione della revisione svolta dai revisori della XYZ. Conseguentemente, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche rispetto alla quota proporzionale della società nelle attività di XYZ che essa controlla congiuntamente, alla sua quota proporzionale nelle passività di XYZ per le quali essa è congiuntamente responsabile, alla sua quota proporzionale dei ricavi e dei costi di XYZ per l'esercizio, ed agli elementi che costituiscono il prospetto dei movimenti di patrimonio netto ed il rendiconto finanziario.

### *Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio.

### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore]

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[ Sede del revisore]

### Esempio 5

Include le seguenti circostanze:

- **revisione contabile di un bilancio redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards;**
- **i termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;**
- **il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito a più elementi del bilancio. In particolare, il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sulle rimanenze di magazzino e sui crediti dell'impresa. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti sia significativi sia pervasivi per il bilancio;**
- **in aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

## RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

### **Relazione sul**

Siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC, costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario, per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

#### *Responsabilità della per il bilancio*

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting , e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

#### *Responsabilità del revisore*

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali. Tuttavia, a causa degli aspetti descritti nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

#### *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

<sup>28</sup> Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non è applicabile.

<sup>29</sup> O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

<sup>30</sup> Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: "La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del...".

## **MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

Siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile del bilancio al 31 dicembre 20X1 solo successivamente a tale data e pertanto non abbiamo assistito all'inventario fisico delle rimanenze di magazzino all'inizio e alla fine dell'esercizio. Non siamo stati in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in giacenza al 31 dicembre 20X0 e 20X1 che sono iscritte nello stato patrimoniale rispettivamente a xxx e a xxx. Inoltre, l'introduzione nel mese di settembre 20X1 di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti ha determinato numerosi errori nei crediti stessi. Alla data della nostra relazione di revisione, la direzione stava ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non siamo stati in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nello stato patrimoniale per un importo totale di xxx al 31 dicembre 20X1. A causa della rilevanza di tali aspetti non siamo stati in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico, il prospetto dei movimenti di patrimonio netto ed il rendiconto finanziario.

### *Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio.

### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore ]

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[ Sede del revisore]