

## CONTROLLO

---

### ***L'ISA 705 e il giudizio “con modifiche” sul bilancio***

di **Fabio Landuzzi**

Il Principio di revisione **ISA Italia 705** tratta della **responsabilità del revisore** in riferimento all'emissione di una relazione nel caso in cui egli concluda che sia necessaria una “**modifica**” al suo **giudizio sul bilancio** d'esercizio. L'ISA 705 tratta quindi di **forma e contenuto della relazione del revisore** in questa particolare circostanza, pur ricordando che la struttura della reportistica deve restare fedele all'impianto regolato dal Principio di revisione **ISA 700**.

Ebbene, giunto al termine della propria **attività di revisione**, avendo svolto le procedure ritenute necessarie per acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati**, il revisore è come noto chiamato ad esprimere un giudizio professionale sul bilancio. L'ISA Italia 700 richiama a questo riguardo gli esiti del lavoro svolto dal revisore che devono consentirgli:

1. di poter concludere in merito al fatto che siano stati acquisiti **elementi probativi sufficienti ed appropriati** (ISA 330);
2. di poter concludere in merito al fatto che gli eventuali **errori riscontrati**, e **non corretti**, presi singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi** (ISA 450);
3. di poter valutare se il bilancio sia redatto nel suo insieme, e perciò in tutti gli aspetti significativi, in **conformità al quadro normativo applicabile**.

In questo contesto, l'ISA 705 si occupa specificatamente del caso in cui il revisore concluda per l'emissione di una relazione in cui il giudizio sul bilancio debba contenere una “**modifica**”.

Quando ricorre questa circostanza ed in cosa consiste la “modifica” al giudizio?”

Si ha il caso del **giudizio “con modifica”** quando il revisore:

1. conclude che il bilancio nel suo complesso contiene **errori significativi**; oppure
2. **non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

La “modifica” al giudizio dipende quindi da quale circostanza la determina; a questo proposito, sussistono **tre tipologie di “giudizi con modifica”**:

- **giudizio con rilievi**: gli errori sono **significativi**, ma non “**pervasivi**” per il bilancio.
- **giudizio negativo**: gli errori sono **significativi e pervasivi** per il bilancio.
- **impossibilità di esprimere un giudizio**: non si è stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, e gli errori non individuati riferiti a tali elementi

potrebbero essere significativi e pervasivi; oppure, in situazioni molto rare, vi sono **molteplici incertezze** tali per cui il revisore non è in grado di formarsi un giudizio a causa della loro possibile interazione e quindi sul loro effetto sul bilancio.

Un ruolo di rilievo nel tracciare il confine fra un giudizio positivo con rilievi ed un giudizio negativo è rappresentato dal carattere della “**pervasività**” sul bilancio degli **errori significativi non corretti**.

Sono considerati **effetti pervasivi** quelli che:

- **non si limitano a specifici elementi**, conti o voci del bilancio;
- o se si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano comunque una **parte sostanziale del bilancio** stesso;
- se riguardano **l'informativa di bilancio**, assumono **un'importanza fondamentale** per la comprensione del bilancio stesso da parte dei suoi utilizzatori

Se il revisore conclude per **un giudizio negativo** o per dichiarare **l'impossibilità ad esprimere un giudizio** sul bilancio, nella relazione non deve essere incluso anche un giudizio senza modifica su un singolo prospetto o specifici elementi, saldi o voci di bilancio, poiché questo comportamento si porrebbe in contraddizione con il giudizio fornito sul bilancio nel suo complesso.



Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE SULL'ATTIVITÀ DEL  
REVISORE LEGALE E DEL COLLEGIO SINDACALE**

Scopri le sedi in programmazione >