

# A.2.32 - ISA (Italia) n. 700

Formazione del giudizio e  
Relazione sul bilancio

# Oggetto del principio

Il principio di revisione ISA ITALIA 700 tratta:

- della **responsabilità del revisore per la formazione del giudizio** sul bilancio;
- della **forma e del contenuto della relazione di revisione** emessa in esito alla revisione contabile del bilancio.

# Obiettivi del revisore

Gli obiettivi del revisore sono:

- **formarsi un giudizio sul bilancio** sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;
- **esprimere** chiaramente **tale giudizio mediante una relazione scritta**

# Portata e applicabilità

- Il principio di revisione ISA Italia 700 sia applica alla revisione contabile di un **bilancio redatto per scopi di carattere generale** ed è redatto per tale contesto.
- Le regole del presente principio mirano a conseguire un **punto di equilibrio appropriato** tra l'esigenza di **uniformità e comparabilità** nelle relazioni di revisione a livello globale e quella di accrescere il loro **valore** rendendo le informazioni da esse fornite maggiormente rispondenti alle richieste degli utilizzatori.

# Uniformità «contestualizzata»

- Il principio di revisione ISA Italia 700 **favorisce l'uniformità** nella predisposizione delle relazioni di revisione, **ma riconosce la necessità di flessibilità** per adattarsi alle circostanze particolari dei singoli ordinamenti giuridici.
- *Laddove la revisione contabile sia stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione **favorisce la credibilità** all'interno del mercato globale **rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni contabili svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti.** L'uniformità contribuisce altresì a favorire la **comprensione** delle relazioni di revisione da parte dell'utilizzatore e ad individuare circostanze inusuali ove queste ricorrano".*

- Il revisore deve formarsi un **giudizio** in merito al fatto **se il bilancio sia redatto**, in tutti gli aspetti significativi, **in conformità al quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile.
- Ai fini della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se egli abbia acquisito un **ragionevole sicurezza** sul fatto **che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi**, dovuti a **frodi** ovvero a **comportamenti o eventi non intenzionali**.
  1. sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, in conformità al principio di revisione ISA Italia 330?
  2. gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, sono significativi, in conformità al principio di revisione 450?

# Aspetti qualitativi (check-list)

La **valutazione di conformità del bilancio** deve includere la considerazione degli **aspetti qualitativi delle prassi contabili** dell'impresa, inclusi gli **indicatori di possibili ingerenze** nelle valutazioni della direzione. In particolare (check-list):

1. il bilancio **espone in modo appropriato i principi contabili** significativi scelti e applicati?
2. i principi contabili scelti e applicati **sono coerenti** con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile? Sono **appropriati**?
3. **le stime contabili** e la relativa informativa, predisposte dalla direzione, **sono ragionevoli**?

# Aspetti qualitativi (check-list)

4. **le informazioni presentate in bilancio sono rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili?**
  - Le informazioni che dovevano essere incluse, **sono state effettivamente incluse?**
  - Le informazioni **sono classificate, aggregate/disaggregate e descritte in modo appropriato?**
  - La presentazione complessiva del bilancio è stata **compromessa dall'inserimento di informazioni non rilevanti** o tali da ostacolare una corretta comprensione degli aspetti esposti?



5. **il bilancio fornisce un'informativa adeguata** che consente ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio?
  - **La terminologia utilizzata** in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, **è appropriata?**

La valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione deve **considerare**:

- **La presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso**
- **Se il bilancio riporta le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione**

# Tipologie di giudizio

- **giudizio senza modifica**
- **giudizio con modifica**
  - **con rilievi**
  - **negativo**
  - **dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**

# Tipologie di giudizio

- Il revisore deve esprimere un giudizio **senza modifica** nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in **conformità al quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile.
- Qualora il revisore concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga **errori significativi ovvero non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, **deve esprimere un giudizio con modifica** nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

# Tipologie di giudizio

Qualora il **bilancio redatto in conformità** alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla **corretta rappresentazione non fornisca tale rappresentazione**, il revisore deve **discutere** la questione **con la direzione e**, a seconda delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del modo in cui viene risolta tale questione, deve **stabilire se sia necessario esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione**, in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia 705

# Giudizio senza modifica

- È il giudizio espresso dal revisore quando conclude che il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in **conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile**
- Relativamente al quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, **il legislatore italiano ha previsto che le società adottino**, a seconda delle circostanze, **uno dei due seguenti quadri** di regole di redazione del bilancio:
  - le **norme italiane** che ne disciplinano i criteri di redazione. Tali norme sono interpretate e **integrate dai principi contabili italiani**;
  - **i principi contabili internazionali ("IFRS") adottati dall'Unione Europea** e, ove applicabili, i provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs.28febbraio 2005, n. 38 "Esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali".

# Giudizio senza modifica

Nell'esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il revisore, a meno che non sia disposto diversamente da leggi e regolamenti, deve **utilizzare una delle seguenti espressioni:**

- A nostro giudizio, **il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]**
- A nostro giudizio, **il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]**

# Giudizio con modifica (ISA Italia 705)

**Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione quando:**

- Sulla base degli elementi probativi acquisiti, **il bilancio nel suo complesso contiene errori significativi**
- **Non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** per concludere che il bilancio nel suo complesso non contiene errori significativi

Giudizio con modifica → con rilievi, negativo, dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio



**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

**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**.**

- **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.**
- **La stessa dichiarazione sarà resa, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, in cui il revisore 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 (→ continuità aziendale)**

- **L'espressione di 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 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**

- Qualora un bilancio contenga un **errore significativo** che attiene a **specifici importi** di bilancio (inclusi quelli presenti nell'informativa), **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

# Impossibilità di acquisire elementi probativi

L'impossibilità può derivare da:

- a) **circostanze fuori del controllo dell'impresa** (ad esempio: registrazioni contabili distrutte; registrazioni contabili di una componente significativa sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità governative)
- b) **circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro di revisione** (ad esempio: valutazione con il metodo del patrimonio netto di una collegata e il revisore non è in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima; tempistica di conferimento dell'incarico che non consente al revisore di presenziare all'inventario delle rimanenze; i controlli dell'impresa non sono efficaci ma non è sufficiente la sola applicazione di procedure di validità)

- c) limitazioni imposte dalla direzione** (ad esempio: la direzione impedisce al revisore di presenziare agli inventari di magazzino; la direzione impedisce al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili)

# Relazione di revisione

La relazione di revisione **deve essere:**

- 1. in forma scritta**
- 2. Deve avere un titolo** che indichi chiaramente che essa costituisce la relazione di un revisore indipendente. Il titolo della relazione deve indicare il riferimento all'art.14 del D.Lgs. 39/2010 ai sensi del quale viene emessa la relazione di revisione, nonché gli eventuali riferimenti normativi applicabili.
- 3. Deve indicare il destinatario**, come appropriato, in base alle circostanze dell'incarico. Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/2010, i destinatari della relazione di revisione sono gli azionisti/soci della società.



# Giudizio del revisore

La **prima sezione della relazione** di revisione, intitolata **Giudizio**, deve:

- 1) Identificare l'impresa** il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile
- 2) Dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile**
- 3) Identificare l'intestazione di ciascun prospetto** che costituisce il bilancio
- 4) Fare riferimento alle note** che includono anche la sintesi dei **più significativi principi contabili applicati**
- 5) Specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento** per ciascun prospetto che costituisce il bilancio

# «Concorso» di revisori

- L'art.14 del D.Lgs. 39/2010 permette che la **revisione legale** sia **effettuata da più revisori** o più società di revisione legale. In tale circostanza, **se** i soggetti incaricati della revisione legale **raggiungono un accordo sui risultati della revisione**, presentano una relazione e un giudizio congiunti.
- In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.

# Elementi base del giudizio

Nella sezione dedicata agli «elementi alla base del giudizio», la relazione di revisione deve **includere una sezione in cui:**

1. dichiara che la **revisione contabile è svolta in conformità ai principi di revisione internazionali**
2. fa riferimento alla sezione della relazione di revisione che **descrive le responsabilità del revisore** stabilite dai principi di revisione internazionali
3. Include una **dichiarazione che il revisore è indipendente dall'impresa** in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile. La dichiarazione deve identificare l'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili o fare riferimento al codice etico per i professionisti contabili (codice IESBA)

- Ove applicabile, il revisore deve emettere la relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia 570

# Aspetti chiave della revisione

- Per le revisioni contabili dei **bilanci** redatti per scopi di carattere generale delle **società quotate**, **il revisore deve comunicare gli aspetti chiave** della revisione nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale **ISA Italia 701**.
- Quando il revisore è altrimenti obbligato da leggi o regolamenti o decide di comunicare gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione, egli deve effettuare tale comunicazione in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia 701

# Responsabilità per il bilancio

La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo «responsabilità della direzione per il bilancio».

- Qualora la società adotti il sistema di amministrazione e di controllo **tradizionale o monistico**, **gli amministratori** sono responsabili per la redazione del bilancio.
- Qualora la società adotti il sistema di amministrazione e controllo **dualistico**, l'organo responsabile per la redazione del bilancio d'esercizio è il **consiglio di gestione**.

Analoghe responsabilità competono agli amministratori o al consiglio di gestione dell'impresa controllante, relativamente al bilancio consolidato.

# Responsabilità degli amministratori per il bilancio

Nell'apposita sezione, la **relazione di revisione deve descrivere le responsabilità** della direzione:

- a) **Per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile, **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/eventi non intenzionali
- b) **Per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come una entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio, per l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale**, nonché per una adeguata informativa sugli aspetti riguardanti la continuità aziendale. La spiegazione della responsabilità della direzione per tale valutazione deve includere una descrizione di quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato.

- L'ordinamento italiano le norme in materia definiscono le **responsabilità degli amministratori** (nel sistema tradizionale e monistico) e **del consiglio di gestione** (nel sistema dualistico) **per il controllo interno**.
- **La relazione di revisione farà riferimento alle responsabilità** degli amministratori o del consiglio di gestione, nei termini previsti dalla legge, **per quella parte del controllo interno** dagli stessi **ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi** dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.



La sezione della relazione di revisione deve **identificare i responsabili della supervisione** del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.

- **Sistema tradizionale** → l'art.2403 c.c. identifica nel **collegio sindacale** il soggetto **tenuto a vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile** adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento
- **Sistema dualistico** → le funzioni di cui sopra sono attribuite al **consiglio di sorveglianza**

Nel **sistema monistico**, l'art.2409-octiesdecies attribuisce al **comitato per il controllo sulla gestione** la vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo e contabile, nonché della sua idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione.

**Nelle società quotate :**

- Sistema tradizionale → **collegio sindacale**
- Sistema dualistico → **consiglio di sorveglianza**
- Sistema monistico → **comitato per il controllo e la gestione**

- Considerato il **complesso contesto giuridico**, nel descrivere le responsabilità della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, **la relazione di revisione farà riferimento al concetto di vigilanza**, nei termini previsti dalla legge, **sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria**, in quanto sinteticamente rappresentativo dei diversi riferimenti contenuti nelle norme.
- **L'identificazione dei responsabili** della supervisione di tale processo nel testo della relazione di revisione **sarà effettuata tenendo conto dei diversi sistemi di amministrazione e controllo.**

- **Dove il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la descrizione, nella relazione di revisione, delle responsabilità per il bilancio deve fare riferimento alla «redazione e corretta rappresentazione del bilancio» ovvero alla «redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta» come appropriato nelle circostanze.**
- **Qualora l'incarico di revisione sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/2010, l'illustrazione della responsabilità degli amministratori/consiglio di gestione in materia di redazione del bilancio deve fare riferimento alla «redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta».**

# Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

Tale sezione della relazione di revisione il revisore deve:

**a) Dichiarare che gli obiettivi del revisore sono:**

- i. L'acquisizione di una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- ii. L'**emissione di una relazione di revisione** che includa il proprio giudizio

**b) Dichiarare che per ragionevole sicurezza si intende un livello di sicurezza elevato, che tuttavia non garantisce che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali individui sempre un errore significativo, ove esistente;**

- c) Dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e, alternativamente**
  - i. Dichiarare che essi sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio**
  - ii. Fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile**

# Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

La sezione in commento deve riportare la dichiarazione che **il revisore esercita il giudizio professionale e mantiene lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico.**

Nel descrivere la revisione contabile il revisore deve inoltre dichiarare che le sue responsabilità sono:

- a) **Identificare e valutare i rischi di errori significativi** nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- b) **Definire e svolgere le procedure di revisione** in risposta a tali rischi
- c) **Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** su cui basare il proprio giudizio.

N.B. il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato del rischio di non individuare errori dovuti a eventi/comportamenti non intenzionali, perché la frode implica collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, forzature del controllo interno.

- d) **Acquisire una comprensione del controllo interno** rilevante ai fini della revisione contabile al fine di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze.
- e) **Valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati** nonché la **ragionevolezza delle stime contabili** effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa
- f) Giungere ad una conclusione di **appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale** e, in base agli **elementi probativi** acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere **dubbi significativi** sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento (eventi/circostanze successivi possono comportare che un'impresa cessi di operare come entità in funzionamento!)



# Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

- g) **Valutare la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso**, inclusa l'informativa
- h) Nel caso di revisione contabile di **gruppo** (ISA Italia 600), la relazione deve dichiarare che:
  - i. Le **responsabilità del revisore** sono di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle **imprese/attività economiche svolte all'interno del gruppo**
  - ii. Il revisore è responsabile della direzione, supervisione e dello svolgimento della **revisione contabile del gruppo**
  - iii. Il revisore è l'unico responsabile del giudizio di revisione espresso

La relazione di revisione deve inoltre:

- Dichiarare che **il revisore comunica ai responsabili delle attività di governance** (identificati come richiesti dagli ISA Italia) la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile, i risultati significativi emersi, le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione
- Dichiarare, **nel caso di società quotate**, che **il revisore ha rispettato le norme e i principi applicabili in materia di etica e di indipendenza e lo ha comunicato ai responsabili delle attività di governance.**

# Collocazione della descrizione delle responsabilità

La descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio può essere inserita:

- **Nel corpo della relazione** di revisione
- **In una appendice** della relazione di revisione
- **Mediante uno specifico riferimento, all'interno della relazione di revisione, alla collocazione di tale descrizione sul sito web di un'autorità appropriata, qualora sia espressamente consentito al revisore da leggi, regolamenti o principi di revisione nazionali.**

# Altri obblighi di reportistica

- Qualora il revisore assolva **altri obblighi di reportistica**, nella relazione di revisione sul bilancio, tali obblighi devono essere assolti in una **sezione separata** della relazione dal titolo «**Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**»
- Qualora l'incarico per a revisione sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/2010 al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art.14 co.2 lettera e) del medesimo decreto, **un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione** e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari **con il bilancio e sulla loro conformità alle norme di legge**. Il citato articolo richiede anche al revisore di rilasciare una dichiarazione circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione e nelle informazioni sopra indicate.

# Dati da indicare nella relazione di revisione

- Nome del responsabile dell'incarico
- Firma del revisore
- Sede del revisore
- Data della relazione di revisione

## Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio

- **Se nel bilancio, oggetto di revisione contabile, sono presenti informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo, il revisore deve valutare se tali informazioni costituiscono parte integrante del bilancio. In caso affermativo, la revisione si estende a queste informazioni supplementari.**
- **Qualora le informazioni non siano considerate parte integrante del bilancio oggetto di revisione, il revisore deve chiedere alla direzione di cambiare la modalità di presentazione delle informazioni. In caso di rifiuto da parte della direzione, il revisore deve indicare nella sua relazione che queste informazioni non sono state oggetto di revisione contabile.**