



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

# Bilancio XBRL

## Problemi applicativi e riflessi sull'attività di revisione

**Fioranna Negri**  
**ASSIREVI - PKF**

---

Milano, 1 aprile 2015

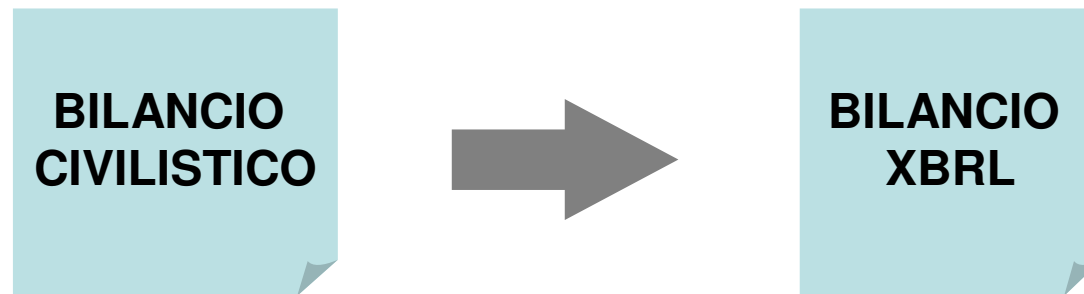


## **INDICE**

1. **Il bilancio XBRL e la sua finalità**
  2. **La responsabilità degli amministratori nel processo di trasformazione del bilancio in bilancio XBRL**
  3. **I riflessi sull'attività di revisione contabile in presenza di un bilancio XBRL**
  4. **Il possibile coinvolgimento del revisore contabile: le procedure richieste dalla società (Documento di ricerca Assirevi n. 179 – Agreed-upon procedures)**
  5. **Alcuni problemi interpretativi e applicativi.**
-

## PREMESSA

**Il tema del coinvolgimento del revisore contabile nel processo di trasformazione (rappresentazione)**



**è stato dibattuto già a partire dal 2009  
dallo IAASB (*International Auditing and Assurance  
Standards Board*).**

**poichè**

## PREMESSA

**Il bilancio nel formato XBRL, obbligatoriamente utilizzato per il deposito al Registro delle Imprese, risulta presentato in una forma espositiva diversa, rispetto agli *accounting standard* di riferimento e, ancorchè la tassonomia XBRL utilizzata sia generalmente conforme ai principi contabili di riferimento (l'OIC ha rivisto e approvato la ver. 2014-11-17), la sua applicazione potrebbe portare a modalità espositive diverse sia nella:**

- **rappresentazione dei numeri, che nella**
- **presentazione dell'informativa che viene riportata nella nota integrativa**



## **PREMESSA**

**In considerazione di tale potenziale differente esposizione di dati e di informativa nel bilancio XBRL, rispetto al progetto di bilancio approvato dall'assemblea ed oggetto dell'espressione del giudizio del revisore, l'intervento dello IAASB è stato determinato per chiarire, ai terzi utilizzatori di tale documento, due tematiche significative:**

- 1. l'eventuale responsabilità del revisore con riferimento al bilancio XBRL;**
- 2. l'eventuale ruolo che può assumere il revisore nel processo di trasposizione del bilancio, in bilancio XBRL, nei confronti degli utilizzatori finali del documento.**



## PREMESSA

**L'attenzione riservata dallo IAASB ad entrambe le tematiche deriva dalla funzione attribuita al Bilancio XBRL.**

**Il Bilancio XBRL è uno strumento appositamente pensato e utilizzato per la consultazione da parte dei terzi interessati ad avere notizie patrimoniali, economiche e finanziarie della società e del suo settore di appartenenza.**



# PREMESSA



**La formulazione secondo la tassonomia XBR dovrebbe consentire agli *stakeholders* di:**

- **acquisire con immediatezza dati e informazioni patrimoniali, economiche e finanziarie e**
- **rielaborarle automaticamente per analisi anche comparative.**

**Dizionari di dati che definiscono i differenti concetti delle voci di bilancio in modo che i dati vengono marcati con uno specifico significato**

# IL BILANCIO XBRL E LA SUA FINALITA'

La stessa sigla identificativa XBRL indica la finalità di tale documento:

**X**

**eXtensible** inteso come formato flessibile ed adattabile alle diverse circostanze

**B**

**Business** inteso come formato specificatamente orientato alle esigenze di coloro che operano sul mercato

**R**

**Reporting** inteso come linguaggio che etichetta concetti di bilancio al fine di consentirne la condivisione fra i diversi utilizzatori interessati

**L**

**Language** informatico basato sullo standard HTML, che consegna le informazioni a dei mark-up che definiscono anche le relazioni esistenti fra le informazioni così codificate



# IL BILANCIO XBRL E LA SUA FINALITA'

**Il bilancio XBRL è quindi uno strumento informatico di comunicazione e di diffusione di dati contabili e finanziari a disposizione degli operatori per approfondimenti e analisi comparative**



# IL BILANCIO XBRL E LA SUA FINALITA'

## IMPORTANTE

**L'utilizzo di una tassonomia legale per la trasposizione del bilancio civilistico in bilancio XBRL deve comunque consentire la pubblicazione di un documento conforme ai principi di cui all'art. 2423 del codice civile:**

- CHIAREZZA
- VERITA'
- CORRETTEZZA



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

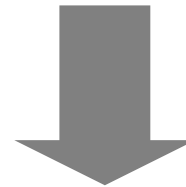


dell'organo amministratore  
del collegio sindacale  
del revisore

---

# RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI

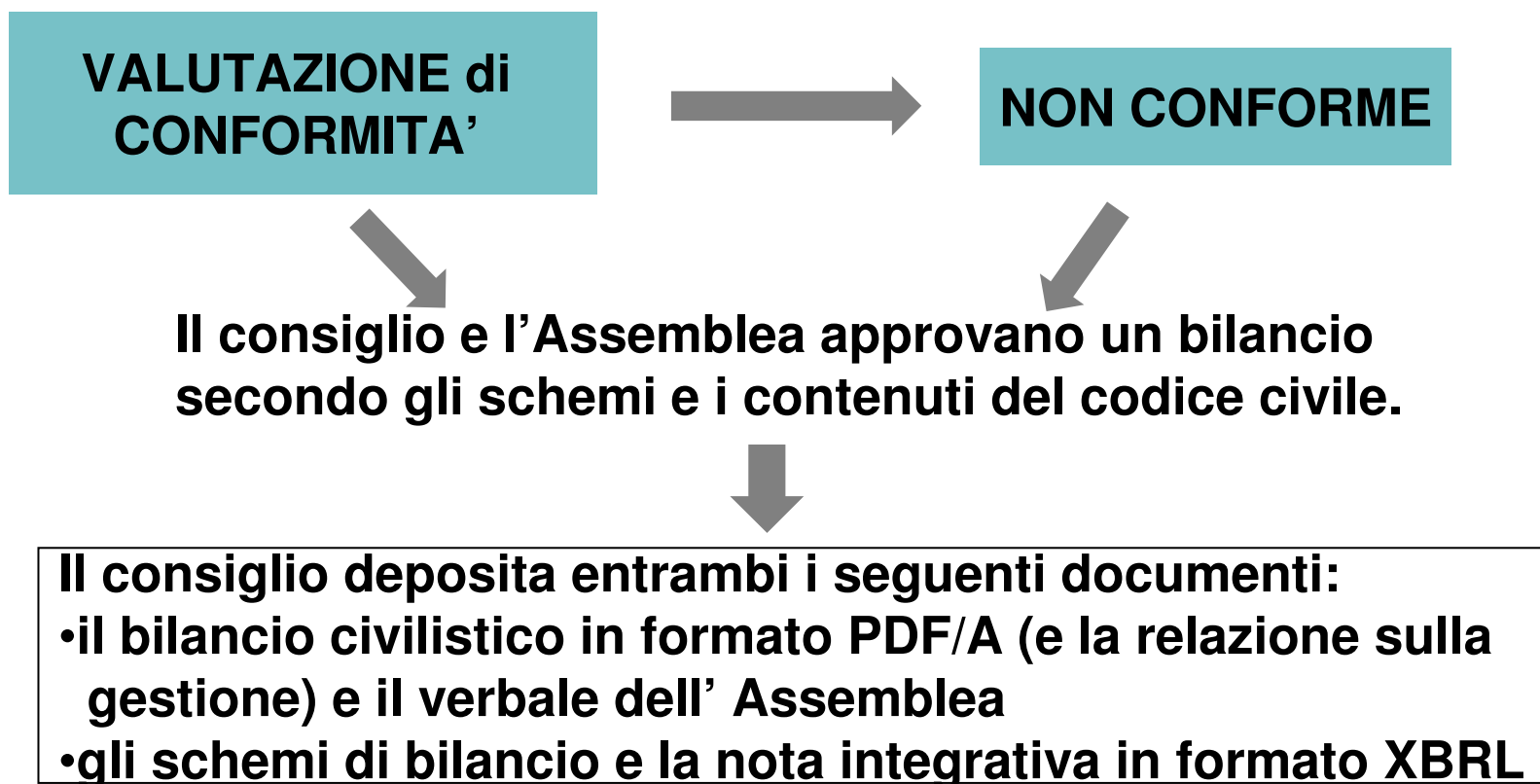
**Sulla base di quanto detto fino ad ora, sarà compito degli amministratori**



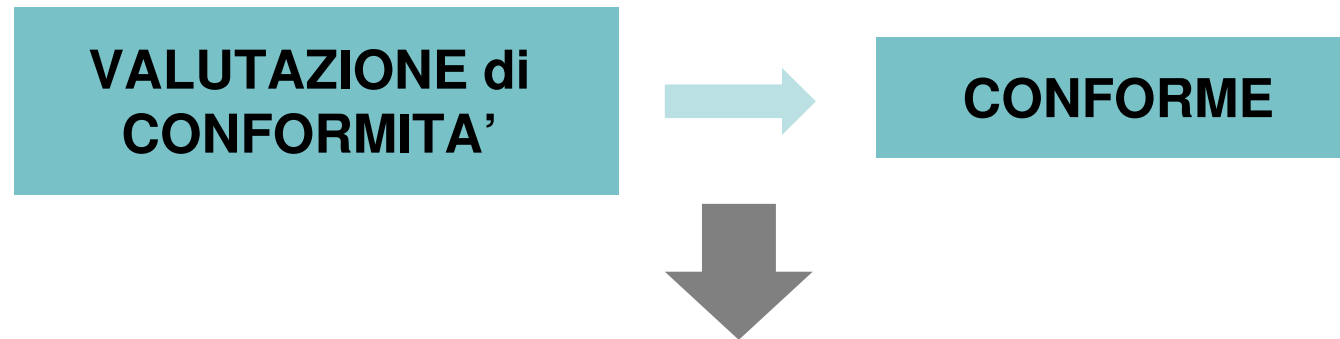
**la realtà della propria società è correttamente esplicitata dalla struttura, dal contenuto e dalla rappresentazione offerti dalla tassonomia XBRL**

# RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI

La valutazione di conformità ai principi di cui all'art. 2423 del codice civile comporterà scelte operative differenti con riferimento alla predisposizione del bilancio:



# RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI



**Il consiglio e l'Assemblea approvano:**

- **un bilancio XBRL (schemi e nota integrativa) e la relazione sulla gestione nella forma tradizionale**

**Il consiglio deposita gli schemi di bilancio e la nota integrativa in formato XBRL e la relazione sulla gestione e il verbale dell'Assemblea in formato PDF/A**

# RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI

**Al fine di garantire il rispetto dei principi di cui all'art. 2423 del codice civile, nel caso in cui il consiglio di amministrazione abbia stabilito che la tassonomia XBRL integrata non consente di rappresentare la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società con chiarezza, veridicità e correttezza, dovrà sottoscrivere, ai sensi dell'art. 5, comma 5, del DPCM 10 dicembre 2010**



**una apposita dichiarazione, nell'ambito della quale attesta che il bilancio di esercizio è stato redatto e approvato dall'assemblea, in modalità non conforme alla tassonomia italiana XBRL, in quanto tale tassonomia non è in grado di rappresentare la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica nel rispetto dei principi di cui sopra.**

# RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI



## ***IPOSTESI DI CONTENUTO DI DICHIARAZIONE***

***« Il sottoscritto (nome e cognome) dichiara che lo stato patrimoniale e il conto economico e la nota integrativa sono redatti in modalità non conforme alla tassonomia italiana XBRL in quanto la stessa non è sufficiente a rappresentare la particolare situazione aziendale, nel rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e veridicità di cui all'art. 2423 del codice civile».***

**ATTENZIONE**

**Potrebbe essere utile mantenere evidenza delle motivazioni che hanno determinato tale impostazione.**



# RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI

## RIASSUMENDO

**è di esclusiva competenza e responsabilità degli Amministratori:**



**la valutazione sulla conformità del bilancio XBRL al disposto dell'art. 2423 del codice civile;**



**la trasposizione del bilancio in formato XBRL**

## RESPONSABILITA' DEL COLLEGIO SINDACALE

**Il collegio sindacale, in quanto tenuto a vigilare sul rispetto della normativa vigente, dovrebbe accertare che la procedura di deposito dei bilanci sia stata rispettata, e quindi potrebbe vigilare affinché:**

- ★ **•tutti gli adempimenti, precedentemente illustrati, siano stati eseguiti a norma del DCPM 10 dicembre 2008;**
- ★ **•i dati e le informazioni siano state codificate utilizzando quanto disposto dalla pubblicazione del 17 novembre 2014, con riferimento alla tassonomia approvata dai Principi Contabili Italiani, versione 2014-11-17 (Comunicato MISE G.U. n.294 del 19/12/2014);**
- ★ **•gli amministratori, a seconda delle valutazioni fatte sulla conformità o non conformità del bilancio XBRL al disposto dell'art. 2423 del c.c. codice civile, abbiano effettuato le dichiarazioni richieste dalla normativa.**

# Bilancio in formato XBRL.

## DOCUMENTAZIONE

### BILANCIO

STATO PATRIMONIALE  
CONTO ECONOMICO  
NOTA INTEGRATIVA



Formato XBRL  
(unico file)

+ *allegare*

#### Bilancio in Formato PDF/A1

Se la tassonomia è incompatibile,  
per la particolare situazione aziendale,  
con i principi di chiarezza, correttezza e  
veridicità di cui all'art. 2423 c.c.

Doppio deposito

### ALLEGATI

Relazione sulla gestione  
Relazione del Collegio Sindacale  
Relazione del Revisore Legale  
Verbale di Assemblea



Formato PDF/A-1  
(file per singolo documento)

*Tutti i file, compresa l'istanza XBRL,  
devono essere firmati digitalmente*

# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL

## IL BILANCIO

Ripercorrendo l'*iter* di formazione, approvazione e pubblicazione del bilancio, risulta che il documento si perfeziona, in senso giuridico, con la delibera di approvazione da parte dell'Assemblea dei soci.



Da quanto detto sopra deriva che il deposito presso il Registro delle imprese non costituisce una fase del procedimento di formazione.

## **IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL**

**In effetti, anche nel caso in cui gli amministratori non depositassero il bilancio, la delibera di approvazione da parte dell'Assemblea resterebbe, a tutti gli effetti valida.**



**Tale mancanza avrebbe come conseguenza solo un addebito di responsabilità agli amministratori stessi e, in caso di loro omissione, la responsabilità ricadrebbe in capo al collegio sindacale.**

## **IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL**

**Stabilito che il compimento di ogni atto relativo al processo di deposito del bilancio spetta agli amministratori, tra i diversi compiti da effettuare, nell'ambito di tale processo, si inserisce anche**



**la codifica del bilancio in formato XBRL, e la dichiarazione della conformità o della non conformità del bilancio al tale formato.**

# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL

Con l'approvazione dell'Assemblea dei soci, pertanto, il revisore legale può considerare concluso il proprio mandato e assolti gli obblighi da esso derivanti.



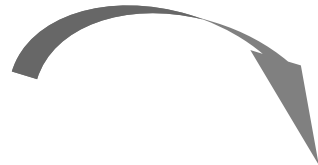
Alla luce di quanto fino ad ora esposto, si può logicamente concludere che il quadro normativo vigente non impone al revisore legale alcuna attività di verifica con riferimento alla codificazione del bilancio in formato elaborabile XBRL e in merito al suo deposito presso il Registro delle Imprese

Salvo rari casi di eventi successivi trattati dal principio di revisione ISA Italia n.560

# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL

## PRINCIPI DI REVISIONE ISA ITALIA

**Analizzando poi il contenuto dei principi di revisione ISA Italia non si rileva alcuna indicazione in merito ai riflessi, sul lavoro di revisione contabile, che può avere la trasformazione del bilancio in un formato diverso da quello approvato dall'Assemblea.**



**Il citato Principio di revisione ISA Italia n. 560 «Eventi successivi» non ricomprende, in questa categoria, la predisposizione del bilancio in formato XBRL, posto che, tale codifica è solo una riesposizione dei dati e non può comportare alcuna rettifica dei dati stessi contenuti nello stato patrimoniale, nel conto economico e nella nota integrativa**



# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL

## PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI

**L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), prende una posizione ben precisa sul tema del bilancio XBRL, in particolare afferma:**

***«Current ISAs do not require auditors to perform procedures on XBRL-tagged data as part of the financial statement audit. Accordingly, the auditor' report in accordance with the ISAs on the financial statement does not cover the process by which XBRL data is tagged or the XBRL-tagged data that results from this process, and no assurance is given on the accuracy, consistency and completeness of the XBRL-tagged data itself.»***

**(cfr. IAASB Staff questions and answers – XBRL: the emerging landscape» gennaio 2010)**

# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL

## PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI

Lo IAASB, nella stessa pubblicazione\*, chiarisce, anche, che la riesposizione del bilancio non può nemmeno essere considerata come una «*other information*» disciplinate nell'ISA n. 720.



Con questo chiarimento lo IAASB esclude, dalla competenza del revisore, la lettura critica del bilancio XBRL al fine di identificare eventuali incoerenze significative rispetto al bilancio oggetto di revisione, lettura prevista dal citato Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) n. 720.

\*(cfr, IAASB Staff questions and answers – XBRL: the emerging landscape» gennaio 2010)

# **IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL**

## **ALCUNE INDICAZIONI UTILI**

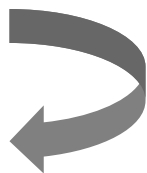
**Alla luce di quanto precedentemente esposto, al fine di chiarire da subito l'ambito di competenza dell'attività che il revisore legale è chiamato a svolgere sul bilancio della società, potrebbe essere utile inserire una indicazione specifica nell'ambito:**

- 1. della lettera di incarico;**
- 2. della lettera di attestazione,**

**tenendo conto, in entrambi i documenti, delle possibili scelte operative che possono essere adottate da parte del consiglio di amministrazione.**

# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL

## LETTERA DI INCARICO



**Natura e modalità di svolgimento dell'incarico**

Specificare che il giudizio che verrà espresso sul bilancio non ricomprenderà anche la conformità del formato elaborabile XBRL, rispetto alla normativa che ne disciplina le specifiche tecniche di Tassonomia espositiva.

**Responsabilità e attestazioni dell'organo di amministrazione**

Specificare che è esclusiva responsabilità del consiglio il deposito del bilancio di esercizio presso il Registro delle Imprese. Nel caso in cui il bilancio XBRL non sia stato approvato dall'assemblea è, altresì, esclusiva responsabilità del consiglio:



# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL



segue ... Responsabilità e attestazioni dell'organo di amministrazione

1. codificare successivamente il bilancio secondo le specifiche tecniche XBRL;
1. valutare il rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e verità da parte del bilancio codificato XBRL;
3. effettuare il deposito seguendo la procedura così come disciplinata dalla normativa vigente.

# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL

## LETTERA DI ATTESTAZIONE

### Approvazione del progetto di bilancio in formato XBRL

“Vi confermiamo che il bilancio che Vi è stato consegnato è stato redatto nel formato elaborabile XBRL e, a tal fine Vi confermiamo che è esclusiva responsabilità del consiglio:

- 1.codificare secondo la tassonomia XBRL
- 2.valutare il rispetto dell'art. 2423 del c.c.
- 3.procedere al deposito

### Approvazione del progetto di bilancio NON in formato XBRL

“Vi confermiamo che il bilancio che Vi è stato consegnato non è stato redatto nel formato elaborabile XBRL e, a tal fine Vi confermiamo che è esclusiva responsabilità del consiglio:

- 1.codificare secondo la tassonomia XBRL
- 2.valutare il rispetto dell'art. 2423 del c.c.
- 3.procedere al deposito

# IL REVISORE LEGALE E I REFLESSI SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE IN PRESENZA DI UN BILANCIO XBRL



segue ... Responsabilità e attestazioni dell'organo di amministrazione

In entrambi i casi si potrebbe anche richiedere di specificare che:

***“ Vi confermiamo che il Vostro giudizio sul bilancio della società al 31 dicembre 201x, reso ai sensi dell’art.14, D. Lgs. 39/10, non ha come oggetto la conformità del formato elaborabile (XBRL) rispetto alla normativa prevista dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, e successive modifiche di attuazione.”***

# IL POSSIBILE COINVOLGIMENTO DEL REVISORE LEGALE: LE PROCEDURE RICHIESTE DALLA SOCIETA' (Documento di ricerca Assirevi n. 179 - AUP)

## POSSIBILE COINVOLGIMENTO DEL REVISORE SU RICHIESTA DELLA SOCIETA'

In considerazione della funzione che ricopre il bilancio in formato XBRL depositato al Registro delle Imprese, esposta precedentemente, il revisore potrebbe essere chiamato:

- a svolgere delle procedure richieste (AUP, *Agreed-upon-procedures*) sul formato elaborato XBRL, al fine di supportare il *management* nell'accertamento della conformità dell'elaborato ai principi di chiarezza, correttezza e verità di cui all'art. 2423 del c.c.



# **IL POSSIBILE COINVOLGIMENTO DEL REVISORE LEGALE: LE PROCEDURE RICHIESTE DALLA SOCIETA' (Documento di ricerca Assirevi n. 179 - AUP)**

## **POSSIBILE COINVOLGIMENTO DEL REVISORE SU RICHIESTA DELLA SOCIETA'**

**L'obiettivo per il revisore in un incarico di “agreed-upon procedures” (AUP) è quello di eseguire le procedure di verifica richieste dal committente e degli eventuali terzi interessati e di riportare**

**«factual findings»**

**ISRS 4400 «Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information» emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board (“IAASB”)**

# IL POSSIBILE COINVOLGIMENTO DEL REVISORE LEGALE: ALTRE MODALITA': ASSURANCE ENGAGEMENT

**BREVE PANORAMICA DEI PRINCIPALI OBIETTIVI DA RAGGIUNGERE, IN UN INCARICO DI ASSURANCE AL FINE DI POTER ESPRIMERE UNA VALUTAZIONE IN MERITO ALLA CONFORMITA' DELL'ELABORATO XBRL ALLA NORMATIVA SOTTOSTANTE.**



# ALCUNI PROBLEMI APPLICATIVI

## PERIMETRO DI ESCLUSIONE

**Esponiamo nel seguito un breve cenno sintetico dei dubbi applicativi della normativa che richiede il deposito del Bilancio XBRL con riferimento ad una serie di scenari**

# ALCUNI PROBLEMI APPLICATIVI

## TIPOLOGIA DI SOCIETA' ITALIANA

### Società controllata di quotata:

- in un mercato extra-UE \_\_\_\_\_ OBBLIGATA (?)
- In un mercato UE \_\_\_\_\_ ESONERATA (?)

### Società controllata di NON quotata che adotta i principi IAS/IFRS per il bilancio consolidato:

- In un mercato extra-UE o UE \_\_\_\_\_ ESONERATA (?)

Anche gli IAS/IFRS omologati dallo IASB (?).  
In caso di risposta negativa non si potrebbe invocare l'esclusione



Definizione di mercato

# ALCUNI PROBLEMI APPLICATIVI

## PERIMETRO DI ESONERO

### QUESITO n. 1

**Una società italiana che adotta i principi contabili italiani per la redazione del proprio bilancio d'esercizio, e poi viene consolidata dalla capogruppo che adotta i principi contabili IAS/IFRS, è obbligata o esonerata dal depositare il bilancio in formato XBRL?**

## ALCUNI PROBLEMI APPLICATIVI

### PERIMETRO DI ESONERO

.... segue

**Occorre, infatti stabilire quali sia il fattore discriminante.**

### PRINCIPI CONTABILI

**Se il fattore discriminante è rappresentato dai principi contabili adottati per la redazione del documento bilancistico che ricomprende, in ultima istanza, il bilancio della società in esame, allora la società è esonerata.**

→

**La normativa ha riservato il bilancio XBRL alle sole società il cui bilancio viene espresso utilizzando i principi contabili italiani, a causa della mancanza di una tassonomia legale per gli IAS/IFRS**

## ALCUNI PROBLEMI APPLICATIVI

### PERIMETRO DI ESONERO

.... segue

#### DEPOSITO

**Se invece il fattore discriminante è riferibile all'essere tenuti al deposito del bilancio, allora la controllante estera non rileverebbe ai fini dell'esonero, indipendentemente della sua ubicazione o dai principi contabili utilizzati.**

**La società Italiana non sarebbe esonerata.**

## ALCUNI PROBLEMI APPLICATIVI

### PERIMETRO DI ESCLUSIONE

#### QUESITO n. 2

**Una società italiana che è esonerata dal deposito del bilancio in XBRL (poiché la sua controllante redige il bilancio consolidato adottando i principi contabili IAS/IFRS) ma che fino al 2013 ha depositato gli schemi di bilancio secondo la tassonomia XBRL, deve continuare a depositare il bilancio XBRL (aggiungendovi la Nota integrativa), in coerenza con il deposito dell'anno scorso o può appellarsi al caso specifico di esonero?**



## ALCUNI PROBLEMI APPLICATIVI

### ALCUNI CASI CHE POTREBBERO COMPORTARE LA VALUTAZIONE DI NON CONFORMITA' CON RIFERIMENTO ALLA NOTA INTEGRATIVA

1. **Le tabelle dei movimenti delle immobilizzazioni, così come previste dalla tassonomia integrata, potrebbero non consentire una corretta e completa rappresentazione della realtà aziendale.**
2. **Il rendiconto finanziario non ha uno specifico prospetto normato dalla tassonomia integrata.**
3. **Le considerazioni riportate nella nota integrativa sono esposte con delle rappresentazioni grafiche che potrebbero non essere trasferibili nel formato XBRL e la loro riduzione o esclusione potrebbe compromettere i requisiti di chiarezza veridicità e completezza.**

## ALCUNI PROBLEMI APPLICATIVI

..... Segue

4. Alcuni commenti o determinate spiegazioni potrebbero essere corredate da grafici o da tabelle non standardizzabili perché riferibili in modo troppo specifico alla situazione operativa della singola società.
5. La metodologia di implementazione delle informazioni nel formato XBRL non consente alcuna possibilità di apportare modifiche e integrazioni in corso d'opera, circostanza che potrebbe indurre il redattore a semplificare e quindi ridurre l'informativa

con il rischio di non renderla coerente alla rappresentazione fornita nel bilancio approvato dall'assemblea

# GRAZIE PER L'ATTENZIONE



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O