

LA RELAZIONE DI REVISIONE SUL BILANCIO IFRS - IL TRATTAMENTO DELLA MODIFICA DELLE INFORMAZIONI COMPARATIVE

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il bilancio consolidato dell'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2006 (ed, in alcuni casi, anche il bilancio separato) presentato dalle società quotate e, ricorrendone i presupposti di legge, dagli altri soggetti individuati nel D.Lgs. n. 38/2005, rappresenterà il "secondo" bilancio completo IFRS. In accordo con le disposizioni dello IAS 1 par. 36, il bilancio dell'esercizio di riferimento (esempio: 31 dicembre 2006) deve presentare obbligatoriamente le informazioni di natura comparativa relative all'esercizio precedente (esempio: 31 dicembre 2005)¹.

Questo documento ha l'obiettivo di definire le linee guida che il revisore deve seguire ai fini della redazione della relazione di revisione sui bilanci completi IFRS degli esercizi successivi a quello di prima presentazione secondo i principi contabili IFRS nel caso in cui le informazioni comparative relative al bilancio dell'esercizio precedente siano state oggetto di riclassificazione e/o di rettifica. Le linee guida delineate nel presente documento integrano il Documento di ricerca Assirevi n. 91-bis ("La Relazione di Revisione sul Primo Bilancio Completo IFRS"), che ha affrontato la tematica del modello di relazione di revisione utilizzabile per la revisione contabile completa del "primo" bilancio completo IFRS.

2. GLI OBBLIGHI PREVISTI DAI PRINCIPI CONTABILI IFRS IN MATERIA DI RICLASSIFICAZIONE E/O RETTIFICA DELLE INFORMAZIONI COMPARATIVE

Riclassificazioni e/o rettifiche delle informazioni comparative possono derivare dall'applicazione delle seguenti disposizioni contenute nel corpo di principi contabili internazionali:

- Lo IAS 1 par. 38 prevede che "quando la presentazione o classificazione di voci nel bilancio viene modificata, gli importi comparativi devono essere riclassificati a meno che la riclassificazione non sia fattibile";
- Lo IAS 8 par. 22 prevede che nel caso di cambiamento di un principio contabile vi sia l'applicazione retroattiva del principio contabile stesso²;

¹ IAS 1.36: "Ad eccezione di quando un Principio o una Interpretazione consenta o preveda diversamente, le informazioni comparative devono essere fornite per il periodo precedente per tutti gli ammontari esposti nel bilancio. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive, quando ciò sia significativo per la comprensione del bilancio dell'esercizio di riferimento".

² Fatte salve le limitazioni all'applicazione retroattiva previste dallo IAS 8 ai par. da 23 a 25, ai fini del presente documento costituisce cambiamento di un principio contabile anche l'applicazione iniziale di un principio contabile o di una interpretazione, attuata secondo le regole di transizione proprie di detto principio o interpretazione, che ha effetti sul bilancio dell'esercizio precedente.

- Lo IAS 8 par. 42 dispone che “l’entità deve correggere gli errori rilevanti di esercizi precedenti retroattivamente³ [...] a) rideterminando nuovamente gli importi comparativi per l’/gli esercizio/i precedente/i in cui è stato commesso l’errore”;
- L’IFRS 3 par. 62 dispone che “se la contabilizzazione iniziale di un’aggregazione aziendale può essere determinata solo provvisoriamente entro la fine dell’esercizio in cui l’aggregazione viene realizzata [...] l’acquirente deve rilevare le rettifiche di tali valori provvisori in seguito al completamento della contabilizzazione iniziale: (a) entro dodici mesi dalla data di acquisizione; e (b) a partire dalla data di acquisizione”, e pertanto con la rettifica retroattiva del valore contabile di: (i) attività, passività o passività potenziali, (ii) avviamento o utile rilevato in accordo con IFRS 3.56, (iii) informazioni comparative”.
- L’IFRS 5 par. 34 prevede che, per quanto riguarda la presentazione di attività operative cessate, “un’entità deve ripresentare l’informativa di cui al paragrafo 33 per i periodi precedenti presentati in bilancio”⁴.

3. EFFETTI SULL’ATTIVITÀ DI REVISIONE CONTABILE DELLE RICLASSIFICAZIONI E DELLE RETTIFICHE APPORTATE AI DATI COMPARATIVI

3.A. RICLASSIFICAZIONI

Come ricordato in precedenza, la riclassificazione dei dati comparativi può avvenire in conseguenza dell’applicazione di IAS 1.38 e/o di IFRS 5.34.

Lo IAS 1 par. 38 prevede che “quando gli importi comparativi sono riclassificati, un’entità deve indicare:

- a) la natura delle riclassificazione;
- b) l’importo di ogni voce o classe di voci che è riclassificata; e
- c) i motivi della riclassificazione”.

La norma di carattere generale prevista dallo IAS 1.38 si applica anche nel caso di riclassificazioni conseguenti all’applicazione di IFRS 5.34.

Le note illustrative al bilancio dovranno quindi contenere l’informativa necessaria all’illustrazione degli effetti della riclassificazione operata rispetto ai saldi presentati nel bilancio dell’esercizio precedente.

³ Fatte salve le limitazioni alla determinazione retroattiva dei valori previste dallo IAS 8 ai par. da 43 a 45.

⁴ L’informativa di cui al paragrafo 33 è relativa alla presentazione dell’attività operativa cessata nel conto economico ed ai flussi finanziari netti attribuibili all’attività operativa cessata. Peraltro, l’IFRS 5.40 dispone che “un’entità non deve riclassificare o ripresentare gli importi in precedenza classificati come attività non correnti, o come attività e passività appartenenti a gruppi in dismissione, classificati come posseduti per la vendita, negli stati patrimoniali degli esercizi presentati ai fini comparativi per uniformarsi alla classificazione nello stato patrimoniale dell’ultimo esercizio presentato.

Le riclassificazioni apportate alle informazioni comparative quali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente, già oggetto di revisione contabile, sono quindi conseguenza dell'applicazione di norme specifiche facenti parte del corpo dei principi contabili di riferimento.

Il revisore dovrà innanzitutto valutare, sulla base delle riclassificazioni apportate, le specifiche procedure di revisione richieste per la verifica delle stesse; il lavoro da svolgere dipenderà dalla natura delle modifiche e riguarderà la valutazione della loro idoneità a soddisfare il requisito di comparabilità dei bilanci.

3.B. RETTIFICHE

Finalizzazione della contabilizzazione provvisoria di un'aggregazione aziendale

Il completamento della contabilizzazione provvisoria di un'aggregazione aziendale – comportando la rettifica retroattiva del valore contabile di attività, passività o passività potenziali, avviamento od utile rilevato – può avere come conseguenza non solo una riclassificazione dei dati comparativi, ma anche una rettifica del risultato e del patrimonio netto quali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente, già oggetto di revisione contabile.

Si consideri, ad esempio, il caso in cui il completamento della contabilizzazione comporti una rettifica dei *fair values* attribuiti alle immobilizzazioni materiali e/o immateriali e, conseguentemente, dell'ammortamento imputato a conto economico nell'esercizio precedente.

Anche in questo caso, le note illustrative al bilancio dovranno contenere l'informativa necessaria all'illustrazione degli effetti delle modifiche operate rispetto ai saldi presentati nel bilancio dell'esercizio precedente.

Il revisore dovrà svolgere specifiche procedure di revisione per accertare, sulla base della significatività delle rettifiche apportate, la conformità delle stesse con le regole statuite da IFRS 3.

Cambiamento di un principio contabile

Il cambiamento di un principio contabile può comportare, salvo nei casi espressamente trattati dal principio contabile IAS 8, la rettifica retroattiva del valore contabile di attività e/o passività e pertanto determinare non solo una riclassificazione dei dati comparativi, ma anche una rettifica del risultato e del patrimonio netto quali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente, già oggetto di revisione contabile.

In questi casi IAS 8.29 (e IAS 8.28 nel caso di applicazione iniziale di un principio contabile o di una interpretazione) prevedono specifica informativa sulle rettifiche effettuate.

Il revisore dovrà svolgere specifiche procedure di revisione per accertare la corretta contabilizzazione di tali rettifiche e l'adeguatezza dell'informativa fornita al riguardo, in conformità ai principi contabili di riferimento.

4. TRATTAMENTO NELLA RELAZIONE DI REVISIONE DELLE RICLASSIFICAZIONI E DELLE RETTIFICHE APPORTATE AI DATI COMPARATIVI

Le modalità di redazione della relazione di revisione prevista dall'art. 156 del D.Lgs. n. 58/1998 sono contenute nella comunicazione Consob n. DAC/99088450 del 1 dicembre 1999. Allo stato attuale, il corpo dei principi di revisione emanati dalla professione italiana e raccomandati da Consob non contemplano *standards* di contenuto analogo ai principi di revisione internazionali ISA 700 (*"The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements"*) e ISA 710 (*"Comparatives"*).

Si rammenta che la suddetta comunicazione Consob prevede, con riferimento al modello di relazione raccomandato, che nel paragrafo d) "Natura e portata della revisione contabile" sia inserito un richiamo sui dati presentati ai fini comparativi: *"Per quanto riguarda infine i dati dell'esercizio precedente, si fa esplicito rinvio alla relazione della società di revisione relativa al precedente esercizio eventualmente emessa"*.

Tenuto conto degli obblighi previsti dai principi contabili IFRS, il revisore è chiamato a svolgere procedure di revisione specifiche per verificare la correttezza delle modalità di contabilizzazione, rideterminazione ed esposizione delle riclassificazioni e rettifiche eventualmente apportate ai dati comparativi. Il revisore dovrà quindi modificare, in presenza di modifiche rilevanti, lo schema di relazione contenuto nella comunicazione Consob n. DAC/99088450 del 1 dicembre 1999 ed, in particolare, il paragrafo 2, menzionando le modifiche apportate e richiamando la specifica informativa fornita dagli amministratori nelle note illustrative al bilancio⁵.

In tali circostanze, il paragrafo 2 della relazione di revisione potrà essere formulato secondo lo schema di seguito suggerito:

"Il bilancio consolidato (d'esercizio) presenta a fini comparativi i dati corrispondenti dell'esercizio precedente. Come illustrato nelle note esplicative, gli Amministratori hanno modificato i dati comparativi relativi al bilancio dell'esercizio precedente, da noi assoggettato a revisione contabile e sul quale abbiamo emesso la relazione di revisione in data.....⁶. Le modalità di rideterminazione dei dati corrispondenti dell'esercizio precedente e l'informativa presentata nelle note esplicative, per quanto riguarda le modifiche apportate ai suddetti dati, sono state da noi esaminate ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio consolidato (d'esercizio) chiuso al 31 dicembre 2006.

(Il bilancio consolidato (d'esercizio) presenta a fini comparativi i dati corrispondenti dell'esercizio precedente. Come illustrato nelle note esplicative, gli Amministratori hanno modificato i dati comparativi relativi al bilancio dell'esercizio precedente, assoggettato a revisione contabile da altro revisore che ha emesso la relazione di

⁵ Ai fini della valutazione della significatività delle modifiche, si ritiene che eventuali riesposizioni operate all'interno di una stessa voce di bilancio potranno risultare, di norma, non rilevanti.

⁶ Valutare la necessità di illustrare le ragioni che hanno determinato le modifiche (ad esempio, per avvalersi delle regole contabili introdotte dal principio contabile adottato dall'Unione Europea in tema di) dei dati comparativi dell'esercizio precedente.

revisione in data...⁷ Le modalità di rideterminazione dei dati corrispondenti dell'esercizio precedente e l'informativa presentata nelle note esplicative, per quanto riguarda le modifiche apportate ai suddetti dati, sono state da noi esaminate ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio consolidato (d'esercizio) chiuso al 31 dicembre 2006.)”

5. CASI PARTICOLARI - CORREZIONE DI ERRORI SIGNIFICATIVI

In assenza di una normativa specifica di riferimento, si ricorda che il Principio di Revisione n. 560 (“Eventi successivi”) chiarisce esplicitamente che non sono oggetto di disciplina “i casi relativi ad eventi successivi di cui il revisore sia venuto a conoscenza dopo l’approvazione del bilancio da parte dell’assemblea degli azionisti”.

Tali casi e gli effetti che questi possono produrre sull’estensione delle procedure di revisione e sulla relazione di revisione devono essere considerati di volta in volta nelle specifiche circostanze in cui si presentano, tenendo conto:

- delle decisioni degli amministratori della società in merito all’eventualità di apportare modifiche al bilancio dopo la data di approvazione;
- della permanenza (o meno) nell’incarico dello stesso revisore che ha espresso il giudizio sul bilancio approvato;
- dell’avvenuta, o imminente, emissione di un giudizio di revisione su documenti contabili successivi che riflettono adeguatamente tali eventi.

MARZO 2007

⁷ Si veda la nota 6.