

Documento di ricerca n. 191

Il bilancio d'esercizio redatto secondo il formato elaborabile XBRL: alcune peculiarità connesse all'attività del soggetto incaricato della revisione legale del bilancio

Il presente documento si propone l'obiettivo di svolgere considerazioni con riferimento ad alcune tematiche connesse alla codificazione del bilancio in formato elaborabile XBRL, vale a dire il formato previsto ai fini del relativo deposito presso il Registro delle Imprese.

Il documento si sofferma su alcune peculiari situazioni che la codificazione del bilancio in formato elaborabile XBRL, così come richiesta dalla normativa vigente, potrebbe generare. Esso contiene inoltre talune riflessioni su alcune potenziali criticità relative agli impatti che il deposito del bilancio XBRL presso il Registro delle Imprese potrebbe avere sulle informazioni a disposizione del pubblico circa il bilancio di una società, all'esito del relativo processo di approvazione e, in particolare, sulla relazione emessa dal Soggetto incaricato della revisione legale del bilancio.

Il documento presenta infine alcuni spunti di riflessione in merito all'opportunità che, nei rapporti diretti con la società sottoposta a revisione e con gli organi sociali, non esistano dubbi circa l'esclusione dall'area di verifica del revisore di quanto effettuato dall'organo amministrativo per soddisfare gli obblighi imposti dalla disciplina attualmente vigente ai fini del deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese.

Maggio 2015

IL BILANCIO D'ESERCIZIO REDATTO SECONDO IL FORMATO ELABORABILE XBRL: ALCUNE PECULIARITÀ CONNESSE ALL'ATTIVITÀ DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente documento si propone l'obiettivo di svolgere considerazioni con riferimento ad alcune tematiche connesse alla codificazione del bilancio (che ovviamente non può che essere redatto in conformità alle norme contenute nel codice civile, come interpretate e integrate dai Principi Contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità) in formato elaborabile XBRL, vale a dire il formato previsto ai fini del relativo deposito presso il Registro delle Imprese.

Il documento si sofferma su alcune peculiari situazioni che la codificazione del bilancio in formato elaborabile XBRL, così come richiesta dalla normativa vigente, potrebbe generare. Esso contiene inoltre talune riflessioni su alcune potenziali criticità relative agli impatti che il deposito del bilancio XBRL presso il Registro delle Imprese potrebbe avere sulle informazioni a disposizione del pubblico circa il bilancio di una società, all'esito del relativo processo di approvazione e, in particolare, sulla relazione emessa dal Soggetto incaricato della revisione legale del bilancio.

Il documento presenta infine alcuni spunti di riflessione in merito all'opportunità che, nei rapporti diretti con la società sottoposta a revisione e con gli organi sociali, non esistano dubbi circa l'esclusione dall'area di verifica del revisore di quanto effettuato dall'organo amministrativo per soddisfare gli obblighi imposti dalla disciplina attualmente vigente ai fini del deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese.

2. IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO E LA CASISTICA RISCONTRABILE NELLA PRASSI

Come noto, l'art. 37, comma 21-*bis*, del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006¹ (“**Decreto Legge n. 223/2006**”) ha introdotto in Italia l'obbligo di presentazione dei bilanci presso il Registro delle Imprese in formato elettronico. L'effettiva operatività di tale norma è stata rimandata all'emanazione da parte del Presidente del Consiglio dei Ministri di un apposito decreto volto ad identificare le specifiche tecniche e le date di introduzione effettiva dell'obbligo in questione.

¹ Art. 37, comma 21-*bis*, Decreto Legge n. 223/2006: “*Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri da emanare, ai sensi dell'articolo 71 del codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sentita l'Agenzia delle entrate, entro il 31 dicembre 2007, sono stabilite le specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile per la presentazione dei bilanci di esercizio e degli altri atti al registro delle imprese ed è fissata la data, comunque non successiva al 31 marzo 2008, a decorrere dalla quale diventa obbligatoria l'adozione di tale modalità di presentazione*”.

Il comma è stato aggiunto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248 e poi così modificato dal comma 4-*ter* dell'art. 4, D.L. 28 dicembre 2006, n. 300, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

In data 31 dicembre 2008, è stato pubblicato il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 10 dicembre 2008 (“**DPCM**”), contenente le specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile (XBRL) per la presentazione dei bilanci di esercizio e consolidati e di altri atti al Registro delle Imprese². La piena e completa adozione del modello XBRL nell’ordinamento italiano è connessa, per espressa previsione normativa, all’elaborazione di adeguate classificazioni e nomenclature delle voci da inserire nei documenti che compongono il bilancio. L’art. 5, comma 4, DPCM dispone infatti che *“a partire dalle date di disponibilità sul sito XBRL delle tassonomie dei documenti che compongono il bilancio, il formato elaborabile di quest’ultimo costituisce il documento destinato alla pubblicazione nel registro delle imprese”*.

In tale contesto, il 16 febbraio 2009 l’Associazione italiana per lo sviluppo e la diffusione di XBRL (“**XBRL Italia**”³) ha pubblicato la prima versione – poi aggiornata il 4 gennaio 2010 – della tassonomia relativa allo stato patrimoniale ed al conto economico. Tale pubblicazione ha, quindi, reso operativo l’obbligo di deposito in formato elettronico presso il Registro delle Imprese dei bilanci riguardanti gli esercizi in corso al 31 marzo 2008.

In tale prima fase, in attesa della predisposizione della tassonomia relativa alla nota integrativa, inizialmente non ancora pubblicata, l’obbligo di cui al DPCM è stato ritenuto assolto con il deposito nel Registro delle Imprese, unitamente al bilancio di esercizio e consolidato nel formato usuale, delle tabelle di conto economico e di stato patrimoniale completate secondo lo standard XBRL (cfr. art. 3, comma 3, DPCM).

Il processo di elaborazione delle tassonomie dei vari documenti che compongono il bilancio d’esercizio, come noto, è stato ora completato con la catalogazione informatica del contenuto della nota integrativa. Nel novembre scorso, XBRL Italia ha approvato e reso disponibile un documento contenente l’intera tassonomia dei bilanci d’esercizio ed intitolato *“Tassonomia integrata del bilancio di esercizio (versione 2014-11-17)”* (di seguito, la **“Tassonomia XBRL”**). La Tassonomia XBRL dovrà essere utilizzata per elaborare in formato XBRL, ai fini del deposito presso il Registro delle Imprese, lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa relativi agli esercizi chiusi a decorrere dal 31 dicembre 2014⁴.

In relazione al deposito presso il Registro delle Imprese, l’organo di amministrazione della società dovrà altresì valutare se la Tassonomia XBRL è idonea a rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto la realtà aziendale che deve essere trasposta in bilancio. A norma di quanto previsto dall’art. 5, comma 4, del DPCM, infatti, nel caso in cui la Tassonomia XBRL non sia sufficiente a rappresentare il bilancio secondo i principi della chiarezza, correttezza e veridicità, che improntano la sua redazione, l’organo amministrativo deve, ai fini della pubblicazione presso il Registro delle Imprese, allegare *“al bilancio elaborabile un ulteriore documento informatico contenente il bilancio approvato, in formato PDF/A senza immagini ottenute dalla scansione di documenti cartacei”*.

² In fase di prima applicazione, sono tenute all’adempimento degli obblighi di deposito imposti dal DPCM tutte le società, fatta eccezione a) per le società di capitali quotate in mercati regolamentati; b) per le società anche non quotate che redigono i bilanci di esercizio o consolidato in conformità ai principi contabili internazionali, per le società esercenti attività di assicurazione e riassicurazione di cui all’art. 1 del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209 e le altre tenute a redigere i bilanci secondo il decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87; c) per le società controllate e le società incluse nel bilancio consolidato redatto dalle società di cui alle lettere a) e b) (cfr. art. 3, comma 2, DPCM).

³ XBRL Italia ha lo scopo di favorire il processo di standardizzazione e di ammodernamento della comunicazione finanziaria, agevolandone la gestione sia nella fase di definizione dei contenuti sia in quella dello scambio e della elaborazione della stessa. Ad essa partecipano autorità di vigilanza, ordini professionali, associazioni di categoria, *standard setter* nazionali e società.

⁴ In data 17 febbraio 2015 XBRL Italia ha pubblicato un comunicato con il quale ha precisato che *“l’obbligo di deposito con la nuova tassonomia decorrerà dal 3 marzo 2015, ma con riferimento ai bilanci d’esercizio approvati a partire da tale data e relativi a periodi amministrativi chiusi il 31 dicembre 2014 o successivamente”*.

Il DPCM si limita a disporre che l'elaborazione in formato XBRL debba avvenire entro il deposito del bilancio medesimo presso il Registro delle Imprese. Non viene invece richiesto dalla norma che tale codificazione debba intervenire prima dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci.

Le società, ai fini del rispetto degli obblighi imposti dal DPCM, potranno adottare soluzioni operative tra loro differenti.

In effetti, pare ragionevole ritenere che, con riguardo all'approvazione e al deposito dei bilanci d'esercizio al 31 dicembre 2014, si possano presentare i seguenti tre scenari alternativi:

- (a) l'organo di amministrazione predispone il progetto di bilancio già in formato elaborabile XBRL che viene, dunque, approvato dall'assemblea in formato XBRL e successivamente depositato presso il Registro delle Imprese;
- (b) l'organo di amministrazione predispone il progetto di bilancio in formato non XBRL. L'assemblea approva il bilancio così redatto e gli amministratori provvedono successivamente alla codificazione e al deposito presso il Registro delle Imprese del bilancio in formato elaborabile XBRL, che viene dunque considerato come conforme a quello approvato dall'assemblea;
- (c) l'organo di amministrazione predispone il progetto di bilancio in formato non XBRL. L'assemblea approva il bilancio così redatto e gli amministratori provvedono successivamente alla codificazione del bilancio in formato elaborabile XBRL e al suo deposito presso il Registro delle Imprese. Gli amministratori, avvalendosi della previsione dell'art. 5, comma 4, del DPCM, rilevato che in tale modo non sarebbero salvaguardati i principi di chiarezza, correttezza e veridicità, allegano anche il bilancio nel formato approvato dall'assemblea in versione .pdf.

3. ALCUNE PECULIARITÀ CONNESSE AL DEPOSITO PRESSO IL REGISTRO DELLE IMPRESE DEL BILANCIO IN FORMATO ELABORABILE XBRL E IL FRAMEWORK DI RIFERIMENTO DEL REVISORE LEGALE

3.1 Premessa

La possibilità che l'organo amministrativo codifichi in formato XBRL il bilancio successivamente all'approvazione del progetto di bilancio da parte dell'assemblea dei soci, potrebbe, in linea di principio, comportare alcuni effetti in merito alla posizione del soggetto incaricato della revisione legale del bilancio. Inoltre, tale fattispecie potrebbe generare impatti sulle informazioni pubblicate nel Registro delle Imprese, all'esito del processo di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea, con particolare riferimento alla relazione emessa dal soggetto incaricato della revisione legale. Si tratta, in altri termini, delle informazioni alle quali possono avere accesso tutti i soggetti interessati e, più in generale, i terzi.

In effetti, nell'ipotesi in cui gli amministratori provvedano alla conversione del bilancio in formato XBRL dopo il vaglio assembleare, la relazione *ex art. 14 D. Lgs. 39/2010* depositata presso il Registro delle Imprese verrebbe emessa dal revisore con riferimento ad un bilancio redatto secondo un formato differente rispetto a quello destinato alla pubblicazione nel Registro delle Imprese.

In tal caso, il revisore risulterebbe chiamato ad esprimersi su un bilancio la cui rappresentazione, in un momento successivo alla sua approvazione da parte dei soci, è destinata ad essere elaborata per renderla conforme al formato XBRL. Sul punto, si rinvia alle considerazioni ed analisi formulate nel successivo paragrafo 3.2.

Inoltre, si rileva che, ad oggi, i soggetti che intendono ottenere informazioni sul bilancio di una società tramite la consultazione del Registro delle Imprese non sembrano disporre di strumenti sufficienti a comprendere se la trasformazione in formato elaborabile XBRL di un bilancio sia avvenuta prima o dopo l'approvazione del medesimo bilancio da parte dell'assemblea.

Conseguentemente, tali soggetti non sono in condizione di conoscere se la relazione di revisione depositata presso il Registro delle Imprese si riferisca alla rappresentazione del bilancio in formato XBRL o del bilancio predisposto in altro formato.

Sarebbe pertanto auspicabile che le informazioni disponibili al pubblico presso il Registro delle Imprese consentano una corretta ricostruzione dell'*iter* di approvazione del bilancio e, in particolare, del momento di trasformazione del bilancio medesimo in formato XBRL.

3.2 Il framework di riferimento del revisore legale

3.2.1 Ai fini di una corretta ricostruzione dell'*iter* di formazione, approvazione e pubblicazione del bilancio, merita di essere ricordato che, secondo la dottrina, il consenso manifestato dai soci in assemblea rappresenta il punto di arrivo del procedimento di formazione del bilancio e “*a seguito della deliberazione assembleare di tale documento [...] si perfeziona in senso giuridico l'imputazione alla società del bilancio*”⁵. Con l'approvazione dell'assemblea dei soci, dunque, salvo per i limitati casi previsti dal Principio di Revisione ISA Italia n. 560 *Eventi successivi*, può dirsi completato l'assolvimento degli obblighi del revisore legale sul bilancio della società.

Al contrario, il deposito presso il Registro delle Imprese non costituisce una fase del procedimento di formazione. In effetti, come argomentato in dottrina, “*l'eventuale mancato deposito del bilancio da parte degli amministratori non incide dunque in alcun modo sulla validità della deliberazione assembleare di approvazione dello stesso, rilevando soltanto in punto di responsabilità dei primi*”⁶.

La fase della pubblicità del bilancio, che nel nostro ordinamento avviene mediante il deposito presso il Registro delle Imprese, presenta, infatti, “*il mero scopo conoscitivo proprio della pubblicità notizia*”⁷. Tale deposito consente, dunque, “*a tutti gli interessati di esaminare il bilancio, per trarne le conclusioni che credono in ordine all'instaurazione o allo svolgimento di rapporti con la società*”⁸.

L'obbligo di deposito sancito dall'art. 2435 cod. civ. è un atto che compete alla società e, più in particolare, ai componenti dell'organo di amministrazione e, in caso di loro omissione, ai componenti dell'organo di controllo⁹. Conseguentemente, spetta in primo luogo agli amministratori il compimento di qualsiasi atto connesso al deposito del bilancio presso il

⁵ D. CORRADO, *Il procedimento di formazione e approvazione del bilancio*, in *La disciplina giuridica del bilancio di esercizio*, a cura di L. A. Bianchi, Milano, 2002, pag. 1063; N. ABRIANI, *Sulla problematica trasposizione nell'ordinamento italiano del principio di revisione internazionale ISA 560: eventi successivi alla data della relazione dei revisori e nuovo art. 154-ter t.u.f. (Parere pro veritate)*, in *Rivista di diritto societario*, 2010, pag. 808; G. E. COLOMBO, *Il bilancio d'esercizio*, in *Trattato per le società per azioni*, diretto da G. E. Colombo e G. B. Portale, Torino, 1994, pag. 432.

⁶ N. ABRIANI, *op. cit.*, pag. 808.

⁷ G. E. COLOMBO, *op. cit.*, pag. 476; M. BUSSOLETTI – P. DE BIASI, *Sub art. 2435*, in *Società di capitali – Commentario*, a cura di G. Niccolini e A. Stagno d'Alcontres, Napoli, 2004, pag. 1091; P. BALZARINI, *Sub art. 2435*, in *Codice commentato delle società*, a cura di G. Bonfante, D. Corapi, L. De Angelis, V. Napoleoni, R. Rordorf, V. Salafia, Milano, 2011, pag. 1337; D. CORRADO, *op. cit.*, pag. 1075.

⁸ G. E. COLOMBO, *op. cit.*, pag. 476.

⁹ C. G. CASADIO, *Commento sub art. 2435*, in *Commentario breve al diritto delle società*, a cura di A. Maffei Alberti, Padova, 2011, pag. 1020; M. BUSSOLETTI – P. DE BIASI, *op. cit.*, pag. 1091.

Registro delle Imprese, ivi inclusa la codificazione dello stesso in un formato XBRL. Più in particolare, è di esclusiva competenza degli amministratori dichiarare la conformità del bilancio al formato elaborabile XBRL (cfr. Documento di Accompagnamento, pag. 3).

Quanto invece alla responsabilità del collegio sindacale in merito al deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese, la stessa è sancita anche dalla norma 3.7 “*Vigilanza in ordine al bilancio d’esercizio ed alla relazione sulla gestione*” nel contesto delle “*Norme di comportamento del collegio sindacale*” emesse dal CNDCEC¹⁰, la quale prevede che “*il collegio sindacale vigila sull’osservanza da parte degli amministratori delle norme procedurali inerenti alla redazione, all’approvazione e alla pubblicazione del bilancio d’esercizio*”.

E’ opportuno precisare che, qualora una società a responsabilità limitata proceda alla nomina del solo revisore, a quest’ultimo competerà la sola attività di revisione legale e non avrà quindi alcuna responsabilità in merito al deposito di bilancio¹¹.

Occorre, da ultimo, rilevare che, in relazione all’omesso deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese, l’art. 2630, comma 2, cod. civ. dispone una sanzione pecuniaria amministrativa in un ammontare variabile da 137,33 euro a 1.376 Euro, che grava su “*chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società*” (cfr. art. 2630, comma 1, cod. civ.) e dunque, anzitutto, sugli amministratori. In caso di omissione di questi ultimi, le sanzioni graveranno anche sui membri del collegio sindacale, in virtù degli obblighi sostitutori di cui all’art. 2406 cod. civ.¹².

3.2.2 Alla luce di quanto sopra, il quadro normativo vigente in materia di bilancio non impone al revisore 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.

Nessuna indicazione al riguardo è rinvenibile neppure nel complesso dei principi di revisione applicabili.

La predisposizione del bilancio in formato XBRL non ricade del resto neppure nella categoria degli eventi successivi di cui al Principio di Revisione internazionale (ISA Italia) n. 560¹³. In effetti, la codificazione in formato elaborabile dello Stato Patrimoniale, del Conto Economico e

¹⁰ Si vedano sia le *Norme di comportamento del collegio sindacale di società quotate*, emesse in data 15 aprile 2015, che le *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, che hanno concluso la pubblica consultazione in data 21 aprile 2015.

¹¹ Si veda il Documento di ricerca Assirevi n. 172R *Orientamenti interpretativi in ordine alla nuova disciplina dei controlli nelle S.r.l.*

¹² Per completezza si riporta qui di seguito il testo integrale dell’art. 2630 cod. civ. “*1. Chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società o in un consorzio, omette di eseguire, nei termini prescritti, denunce, comunicazioni o depositi presso il registro delle imprese, ovvero omette di fornire negli atti, nella corrispondenza e nella rete telematica le informazioni prescritte dall’articolo 2250, primo, secondo, terzo e quarto comma, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 103 euro a 1.032 euro. Se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta ad un terzo. 2. Se si tratta di omesso deposito dei bilanci, la sanzione amministrativa pecuniaria è aumentata di un terzo*”. L’art. 2406 cod. civ. prevede in effetti che “*in caso di omissione o di ingiustificato ritardo da parte degli amministratori, il collegio sindacale deve convocare l’assemblea ed eseguire le pubblicazioni prescritte dalla legge*”. Con riferimento agli adempimenti pubblicitari sostitutori dei sindaci si veda, per tutti, G. U. TEDESCHI, *Il collegio sindacale*, in *Commentario Schlesinger*, Milano, 1992, pagg. 301 e ss..

¹³ Il Principio di Revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, applicabile ai bilanci relativi agli esercizi che hanno inizio del 1 gennaio 2015 o successivamente, definisce “*eventi successivi*” gli “*eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione e i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione*” (cfr. par. 5, lett. e)).

della Nota Integrativa non può comportare alcuna rettifica dei dati contenuti nel bilancio, ma, al più, una loro riesposizione in un differente *layout*.

Anche la dottrina non ha mancato di osservare che “l'utilizzo del formato XBRL non comporta alcuna modifica alla vigente disciplina del bilancio d'esercizio e consolidato”¹⁴.

Tale impostazione trova del resto precisa conferma nella posizione assunta dall'*International Auditing and Assurance Standards Board* nel documento intitolato “*IAASB Staff questions and answers – XBRL: The emerging landscape*”, all'interno del quale vengono forniti alcuni chiarimenti sulla predisposizione dei bilanci in formato XBRL.

In tale documento lo IAASB afferma che “*Current ISAs do not require auditors to perform procedures on XBRL-tagged data as part of the financial statement audit. Accordingly, the auditor's report in accordance with the ISAs on the financial statements 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*, del gennaio 2010, pag. 4).

Sempre secondo quanto chiarito dallo IAASB, la riesposizione del bilancio in formato XBRL non può neppure essere considerata una delle “*other information*” di cui all'ISA n. 720 (cfr. *IAASB Staff questions and answers – XBRL: The emerging landscape*, del gennaio 2010, pagg. 3-4). Il revisore, pertanto, non è tenuto a leggere criticamente il bilancio esposto in formato XBRL al fine di indentificare eventuali incoerenze significative rispetto al bilancio oggetto di revisione, così come previsto dal citato Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) n. 720.

Non è peraltro da escludere la possibilità che la Società richieda al revisore ulteriori attività, nel rispetto degli standard professionali¹⁵. Lo svolgimento di specifiche procedure di verifica sarà oggetto di un incarico separato dalla revisione legale.

3.3 L'opportunità di un chiarimento nella lettera di attestazione e nell'*engagement letter* con riferimento all'estensione delle verifiche del revisore e delle responsabilità dell'organo di amministrazione della società sottoposta a revisione

3.3.1 In tale contesto, anche nell'ottica di meglio definire l'attività che il revisore è chiamato a svolgere sul bilancio della società, ai sensi di legge e del *framework* di riferimento ricordato al par. 3.2, il revisore potrà valutare se inserire talune specificazioni nella lettera di attestazione rilasciata dall'organo di amministrazione delle società sottoposta a revisione legale.

In particolare, in caso di approvazione del progetto di bilancio direttamente in formato elaborabile XBRL, potrebbe essere utile precisare che il giudizio espresso nella relazione redatta ai sensi dell'art. 14 D. Lgs. 39/2010 ha ad oggetto il progetto di bilancio d'esercizio redatto in conformità alla tassonomia XBRL, esplicitando chiaramente che il giudizio reso sul bilancio non ricomprende anche la conformità di tale formato elaborabile XBRL rispetto alla normativa che ne disciplina le specifiche tecniche di tassonomia espositiva per il deposito presso il Registro delle Imprese, previste dal Decreto Legge n. 223/2006, e successive disposizioni di attuazione.

¹⁴ G. STRAMPELLI, *Deposito del bilancio presso il registro delle imprese: introduzione del formato elettronico XBRL*, in *Rivista delle società*, 2009, pag. 222.

¹⁵ Si veda in particolare, nel caso degli Stati Uniti, il SOP 13-2, *Performing Agreed-Upon Procedures Engagements That Address the Completeness, Mapping, Consistency, or Structure of XBRL-Formatted Information*. Con riferimento alle *Agreed-Upon Procedures* si ricorda il Documento di ricerca Assirevi n. 179 *Procedure richieste dalla società*.

Viceversa, in caso di approvazione del progetto di bilancio in formato non elaborabile (non XBRL), con conseguente necessità di conversione prima del deposito presso il Registro delle Imprese, potrebbe essere utile ribadire che è di esclusiva responsabilità degli amministratori provvedere all'adempimento degli obblighi successivi all'approvazione del bilancio d'esercizio da parte dell'assemblea, ivi compreso il deposito del bilancio d'esercizio presso il Registro delle Imprese secondo le specifiche tecniche XBRL.

Vengono qui di seguito proposte alcune integrazioni alla lettera di attestazione rilasciata dall'organo di amministrazione della società sottoposta a revisione legale.

A.1 Prima ipotesi: in caso di approvazione del progetto di bilancio direttamente in formato elaborabile (XBRL)

Da aggiungere alle normali attestazioni sulla redazione del bilancio e da raccordare con quelle non compatibili in merito alla fase di pubblicazione di cui ai DdR Assirevi.

[Nel primo anno di applicazione ed in assenza di integrazione della lettera di incarico valutare l'opportunità di inserire il seguente paragrafo: “Vi confermiamo che l'esclusiva responsabilità di adempiere ad ogni obbligo successivo all'approvazione del bilancio d'esercizio da parte dell'assemblea dei soci appartiene al Consiglio di Amministrazione della nostra Società ivi compreso, a titolo esemplificativo e non esaustivo, il deposito del bilancio d'esercizio presso il Registro delle Imprese.”]

“Vi confermiamo che il progetto di bilancio sottoposto alla Vostra attenzione è stato redatto in conformità alla tassonomia XBRL. Riconosciamo e Vi confermiamo che il Vostro giudizio sul bilancio della Società al 31 dicembre 20[XX], reso ai sensi dell'art. 14, D. Lgs. 39/2010, non ha in alcun modo ad oggetto la conformità del “formato elaborabile” (XBRL) rispetto alla normativa prevista dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, e successive disposizioni di attuazione, che ne disciplinano le specifiche tecniche per il deposito presso il Registro delle Imprese.”

A.2 Seconda ipotesi: in caso di approvazione del progetto di bilancio in formato non elaborabile (non XBRL) e conseguente necessità di conversione prima del deposito presso il Registro delle Imprese.

Da aggiungere alle normali attestazioni sulla redazione del bilancio e da raccordare con quelle non compatibili in merito alla fase di pubblicazione di cui ai DdR Assirevi.

“Vi segnaliamo che il progetto di bilancio oggetto della presente, che sarà sottoposto all'Assemblea dei Soci [Azionisti], non è stato redatto nel “formato elaborabile” XBRL. Vi confermiamo che l'esclusiva responsabilità di adempiere ad ogni obbligo successivo all'approvazione del bilancio d'esercizio da parte dell'Assemblea dei Soci [Azionisti] appartiene al Consiglio di Amministrazione ivi compreso il deposito del bilancio d'esercizio presso il Registro delle Imprese secondo le specifiche tecniche XBRL. A tal proposito Vi confermiamo che il Vostro giudizio sul bilancio della Società al 31 dicembre 20[XX], reso ai sensi dell'art. 14, D. Lgs. 39/2010, non ha in alcun modo ad oggetto la conformità del “formato elaborabile” (XBRL) rispetto alla normativa prevista dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, e successive disposizioni di attuazione.”

[Nel primo anno di applicazione ed in assenza di integrazione della lettera di incarico valutare l'opportunità di inserire il seguente paragrafo: “Vi confermiamo che compete in via esclusiva al Consiglio di Amministrazione della nostra Società la responsabilità di (i) codificare il bilancio sottoposto alla Vostra attenzione e approvato dall'assemblea dei soci secondo le specifiche tecniche XBRL previste dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, e successive disposizioni di

attuazione, (ii) valutare il rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e verità da parte del bilancio così codificato e (iii) procedere al successivo deposito presso il Registro delle Imprese, così come previsto dalla normativa vigente.”]

3.3.2 Modifiche di contenuto analogo a quello indicato al paragrafo 3.3.1 che precede potrebbero essere apportate anche alla lettera d’incarico. In tale documento il revisore potrà, infatti, valutare se inserire la specificazione relativa alla esclusiva responsabilità degli amministratori con riferimento alla codificazione del bilancio in formato elaborabile XBRL ai fini del deposito presso il Registro delle Imprese. Potrà altresì essere chiarito che il giudizio reso ai sensi dell’art. 14 D. Lgs. 39/2010 non avrà in ogni caso ad oggetto anche la conformità e la completezza del bilancio redatto in formato elaborabile XBRL rispetto alla normativa che ne disciplina le specifiche tecniche di tassonomia espositiva per il deposito presso il Registro delle Imprese, previste dal Decreto Legge n. 223/2006, e successive disposizioni di attuazione.

Viene qui di seguito indicata una possibile integrazione della sezione dell’*engagement letter* dedicata alla descrizione delle responsabilità e attestazioni dell’organo di amministrazione della società sottoposta a revisione legale, volta a sottolineare l’estraneità di tali aspetti dall’oggetto dell’attività del revisore legale, in conformità a quanto previsto dal *framework* dei principi di riferimento.

“E’ altresì di esclusiva responsabilità del Consiglio di Amministrazione della Vostra Società adempiere ad ogni obbligo successivo all’approvazione del bilancio d’esercizio da parte dell’Assemblea dei Soci [Azionisti], ivi compreso il deposito del bilancio d’esercizio presso il Registro delle Imprese in “formato elaborabile” (XBRL), qualora applicabile alla Vostra società. Resta in ogni caso inteso che il giudizio da noi reso ai sensi dell’art. 14, D. Lgs. 39/2010 non ricomprenderà anche la conformità del bilancio rispetto alla normativa che ne disciplina le specifiche tecniche di tassonomia espositiva per il deposito presso il Registro delle Imprese, previste dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, e successive disposizioni di attuazione.”

MAGGIO 2015

“I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati.”