

## Documento di Ricerca n. 201

### La relazione di revisione sui prospetti di riconciliazione *International Financial Reporting Standards (IFRS)*

Il presente documento ha l'obiettivo di definire le linee guida per l'individuazione di schemi e modalità di presentazione dei "prospetti di riconciliazione International Financial Reporting Standards (IFRS)" nonché definire la natura e la portata delle attività di revisione contabile e il modello di relazione del revisore chiamato ad esprimere un giudizio sugli stessi.

Il presente documento non è applicabile alla revisione contabile dell'informativa obbligatoria prevista dal principio contabile "IFRS 1: Prima adozione degli International Financial Reporting Standards", adottato secondo la procedura di cui all'art. 6 del Regolamento (CE) n. 1606/2002, che è inclusa nelle note esplicative del primo bilancio completo redatto secondo i principi contabili internazionali International Financial Reporting Standards (IFRS) ossia quando la società adotta i principi contabili International Financial Reporting Standards (IFRS) per la prima volta con una dichiarazione esplicita e senza riserve di conformità agli stessi.

Il Documento di Ricerca n. 91 – *L'attività di revisione contabile nella fase di transizione agli IAS/IFRS* – (Giugno 2005) è superato.

Luglio 2016

## **LA RELAZIONE DI REVISIONE SUI PROSPETTI DI RICONCILIAZIONE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)**

### **1. SCOPO DEL DOCUMENTO**

Con l'espressione "prospetti di riconciliazione International Financial Reporting Standards (IFRS)" utilizzata in questo documento, ci si riferisce all'informativa di natura contabile predisposta dalle società per ottemperare a specifiche richieste, da parte di un'autorità o in seguito ad una norma di legge (nel seguito, le "finalità specifiche" o anche "*special purpose*"), di rideterminazione secondo gli International Financial Reporting Standards (IFRS) (nel seguito anche "IFRS") del bilancio di uno o più esercizi chiusi precedentemente ("i dati storici") redatto secondo il quadro normativo italiano di redazione del bilancio (nel seguito i "principi contabili nazionali") e la rappresentazione degli effetti derivanti dalla rideterminazione stessa.

Il presente documento ha l'obiettivo di definire le linee guida per l'individuazione di schemi e modalità di presentazione dei "prospetti di riconciliazione International Financial Reporting Standards (IFRS)" (nel seguito anche i "prospetti" o i "prospetti contabili") nonché definire la natura e la portata delle attività di revisione contabile e il modello di relazione del revisore chiamato ad esprimere un giudizio sugli stessi.

Il presente documento non è applicabile alla revisione contabile dell'informativa obbligatoria prevista dal principio contabile "IFRS 1: Prima adozione degli International Financial Reporting Standards", adottato secondo la procedura di cui all'art. 6 del Regolamento (CE) n. 1606/2002, che è inclusa nelle note esplicative del primo bilancio completo redatto secondo i principi contabili internazionali International Financial Reporting Standards (IFRS) ossia quando la società adotta i principi contabili International Financial Reporting Standards (IFRS) per la prima volta con una dichiarazione esplicita e senza riserve di conformità agli stessi.

Il Documento di Ricerca n. 91 - *L'attività di revisione contabile nella fase di transizione agli IAS/IFRS* - emesso nel Giugno 2005 è superato.

### **2. LE INFORMAZIONI CONTENUTE NEI PROSPETTI CONTABILI**

I prospetti contabili contenenti la riconciliazione si ottengono apportando ai dati storici, redatti secondo i principi contabili nazionali, appropriate rettifiche e riclassificazioni ("aggiustamenti (IFRS)") per riflettere i criteri di presentazione, rilevazione e valutazione richiesti dagli International Financial Reporting Standards.

I prospetti devono presentare, al minimo, quanto segue:

- a) le riconciliazioni del patrimonio netto secondo i principi contabili nazionali con il patrimonio netto rilevato in conformità agli International Financial Reporting Standards per entrambe le seguenti date:
  - i. la data di chiusura dell'esercizio di riferimento, come identificato, e
  - ii. la data di apertura del medesimo esercizio;
- b) una riconciliazione del risultato economico riportato nel bilancio redatto in base ai principi contabili nazionali con il risultato economico derivante dall'applicazione degli International Financial Reporting Standards (IFRS) per il medesimo esercizio.

A questi fini, i prospetti contabili sono generalmente presentati in una tabella che riporti in colonne separate:

- i. i dati consuntivi del bilancio della società redatti secondo i principi contabili nazionali;
- ii. gli aggiustamenti IFRS (nel caso le riclassificazioni siano significative è opportuno che le stesse siano presentate in una colonna separata, altrimenti possono essere presentate insieme agli aggiustamenti);
- iii. i dati consuntivi IFRS ottenuti apportando ai dati storici gli aggiustamenti IFRS.

I prospetti contabili possono presentare i principali aggregati di stato patrimoniale e di conto economico, in forma riclassificata rispetto agli schemi richiesti dalle specifiche norme italiane per la predisposizione dei bilanci, in linea con i criteri di presentazione che saranno utilizzati per la predisposizione dei bilanci IFRS<sup>1</sup>.

Poiché l'obiettivo generale dei prospetti di riconciliazione IFRS è, come detto, quello di fornire agli utilizzatori la specifica informativa contabile in merito agli effetti derivanti dall'adozione dei principi contabili IFRS, è necessario che tali prospetti siano corredati di note esplicative. Le suddette note forniranno esauriente illustrazione degli IFRS applicati e la descrizione della natura e delle motivazioni delle rettifiche presentate sulle singole poste storiche. In particolare, le note esplicative dovranno illustrare come i principi IFRS adottati dall'Unione Europea sono stati applicati e le politiche contabili adottate in sede di redazione dei prospetti contabili.

### 3. RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI

Gli amministratori sono responsabili per la redazione dei prospetti contabili in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative agli stessi, e per quella parte del controllo interno che essi ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di prospetti che non contengano errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. I prospetti contabili dovranno essere approvati dagli amministratori.

Per effettuare la rideterminazione dei dati storici redatti secondo i principi nazionali in base agli International Financial Reporting Standards è necessario che gli amministratori e la direzione della società adottino le procedure interne per acquisire le informazioni sugli aggiustamenti IFRS, anche presso le eventuali componenti rientranti nel perimetro di consolidamento definito dagli IFRS, e che le suddette informazioni siano predisposte in conformità alle scelte di prima applicazione IFRS ed alle eventuali istruzioni impartite dalla Capogruppo. Ciò comporta lo

---

<sup>1</sup> A questi fini l'*Implementation Guidance* del principio contabile IFRS 1 può rappresentare un utile riferimento tecnico.

svolgimento di un'analisi approfondita degli effetti derivanti dall'adozione degli IFRS che saranno oggetto di comunicazione agli utilizzatori della specifica informativa.

#### **4. LIMITI INSITI NEI DATI CONTABILI FORNITI TRAMITE I PROSPETTI CONTABILI**

I prospetti di riconciliazione IFRS, pur derivando dai dati storici, sono redatti per le finalità specifiche ovvero, come ricordato in precedenza, per ottemperare a specifiche richieste da parte di un'autorità o in seguito ad una norma di legge. Pertanto, essi possono essere privi dei dati comparativi, non contenere il rendiconto finanziario e non presentare tutte le note esplicative e le altre informazioni che sarebbero richieste per rappresentare la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico della società in conformità ai principi contabili internazionali International Financial Reporting Standards (IFRS), come adottati dalla Unione Europea. Di conseguenza, i prospetti contabili non sono adatti per finalità diverse da quelle specifiche.

#### **5. LA REVISIONE CONTABILE DEI PROSPETTI**

L'attività di revisione su specifici prospetti è inquadrabile nel contesto, più generale, delle regole tecniche di svolgimento della revisione contabile applicabili alle informazioni finanziarie storiche predisposte per finalità specifiche ("*special purpose*").

Poiché allo stato attuale il corpo dei principi di revisione internazionali ISA Italia non contempla indicazioni in tema di revisione contabile di uno o più prospetti contabili, è necessario fare riferimento ai principi di revisione internazionali, in particolare all'ISA 805 "Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement" emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Qualora sia assente ogni specifica richiesta normativa atta a definire la natura e la portata dell'attività del revisore contabile, si ritiene che i suddetti prospetti debbano essere assoggettati alla revisione contabile completa ("*reasonable assurance*") richiesta per un giudizio di conformità secondo le linee guida del predetto principio internazionale ISA 805.

In linea di principio, il revisore contabile incaricato dell'espressione del giudizio di conformità dei prospetti contabili deve aver svolto la revisione contabile del bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali da cui derivano i prospetti stessi.

Generalmente, il revisore incaricato dispone di un'appropriata conoscenza del sistema contabile-amministrativo e del relativo sistema dei controlli interni ed in particolare del processo di formazione del bilancio e dei criteri di valutazione delle società alle quali le rettifiche IFRS si riferiscono. Tale conoscenza viene acquisita nel corso della revisione contabile dei dati storici. Tuttavia, il revisore dovrà valutare la necessità di procedere ad un aggiornamento della conoscenza del sistema di controllo interno nel contesto dell'incarico di revisione dei prospetti contabili. La società potrebbe aver, infatti, introdotto nuove procedure (esempio: procedure di i) reporting, ii) valutazione e/o misurazione, iii) validazione dei dati) precedentemente non esaminate e valutate ma sulle quali il revisore potrà fare affidamento nell'ambito del processo di revisione dei prospetti contabili.

Tuttavia, le procedure svolte indicate nel presente documento verranno trattate come autonoma attività di revisione contabile finalizzata all'espressione di un giudizio di conformità dei dati storici rideterminati secondo gli International Financial Reporting Standards (IFRS). L'incarico di revisione sui prospetti contabili non ha l'obiettivo di aggiornare il giudizio di revisione originariamente espresso sui dati storici oggetto di aggiustamento. A questi fini, il revisore dovrà ottenere specifica lettera d'incarico, ovvero formale accettazione di una proposta, dagli amministratori della società che identifichi l'oggetto dell'incarico e le finalità della redazione dei prospetti.

Nell'allegato B sono elencate a titolo esemplificativo alcune procedure di verifica che il revisore potrebbe eseguire con riferimento all'esame degli aggiustamenti IFRS.

Alla conclusione del lavoro si dovrà ottenere una specifica lettera di attestazione. Un esempio è incluso nell'allegato C.

## **6. LA RELAZIONE DI REVISIONE**

Il revisore dovrà fare riferimento per le modalità e i criteri di redazione della relazione di revisione alle indicazioni contenute nel Documento di Ricerca n. 178R - Le attività di revisione contabile sui dati finanziari richieste per scopi specifici.

In presenza di situazioni che richiedono la formulazione di un giudizio con modifiche, gli eventuali rilievi formulati dal revisore potranno riguardare sia i dati storici (rilievi già espressi nelle relazioni emesse sui dati storici e ancora validi) sia i dati rideterminati e presentati nei prospetti contabili.

L'allegato A contiene un modello di relazione di revisione, che andrà adattato alle specifiche caratteristiche dell'incarico.

LUGLIO 2016

*"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."*

Allegato A**MODELLO DI RELAZIONE DI REVISIONE****RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE PER I PROSPETTI DI RICONCILIAZIONE DE [ NOMI PROSPETTI ]**

Al Consiglio di Amministrazione  
della Società XYZ S.p.A.

Abbiamo svolto la revisione contabile degli allegati prospetti di riconciliazione costituiti da [ ] al [data ] e dal [conto economico per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX] di XYZ S.p.A. e delle relative note esplicative (di seguito i "Prospetti"). I Prospetti sono stati redatti dagli amministratori sulla base dei criteri illustrati nelle note esplicative per le finalità [indicare].

**Responsabilità degli amministratori per i Prospetti**

Gli amministratori sono responsabili per la redazione dei Prospetti in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative agli stessi, e per quella parte del controllo interno che essi ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di Prospetti che non contengano errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

**Responsabilità della società di revisione**

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sui Prospetti sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che i Prospetti non contengano errori significativi. La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nei Prospetti. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nei Prospetti dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione dei Prospetti dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione dei Prospetti nel loro complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

**Giudizio**

A nostro giudizio, i Prospetti di XYZ S.p.A. per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX sono stati redatti, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative agli stessi.

**Criteri di redazione e limitazioni alla distribuzione ed all'utilizzo**

Senza modificare il nostro giudizio, si richiama l'attenzione sulle note esplicative che descrivono le modalità e finalità di redazione dei Prospetti che sono stati predisposti nell'ambito dell'informativa richiesta ai fini [specificare le finalità]. Essi sono pertanto privi di alcuni schemi, informazioni e note che sarebbero richieste per rappresentare la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico della XYZ S.p.A. in conformità agli International Financial Reporting Standards (IFRS), come adottati dall'Unione Europea. Di conseguenza, i Prospetti possono non essere adatti per altri scopi. La nostra relazione viene emessa solo per tali finalità e non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte ad eccezione di [ente richiedente].

**Altri aspetti**

I Prospetti derivano dal bilancio d'esercizio di XYZ S.p.A chiuso al 31 dicembre 20XX predisposto in conformità alle norme di legge italiane che ne disciplinano i criteri di redazione, che è stato da noi assoggettato a revisione contabile e sul quale abbiamo emesso la nostra relazione in data .....20XX+1.

[Data della relazione di revisione] [Sede del revisore]

[Società di revisione]

[Firma del revisore]

Allegato B**ESEMPI DI PROCEDURE DI VERIFICA**

A titolo esemplificativo, con riferimento all'esame degli aggiustamenti IFRS, si segnalano le seguenti procedure di verifica che il revisore potrebbe eseguire:

- i. ottenere un'adeguata evidenza dell'analisi propedeutica sulle differenze tra principi contabili nazionali e IFRS svolta dalla società;
- ii. acquisire evidenza delle istruzioni impartite dalla Capogruppo alle controllate ai fini della selezione dei principi contabili di “prima applicazione”;
- iii. valutare la coerenza del perimetro di consolidamento in base ai principi IFRS;
- iv. accertare che i criteri di presentazione utilizzati per la predisposizione dei prospetti contabili siano coerenti con quelli richiesti dalla specifica normativa e descritti nelle note esplicative;
- v. accertare che tutti gli aggiustamenti di entità significativa siano stati considerati;
- vi. ottenere adeguati e sufficienti elementi probativi a supporto degli aggiustamenti, sia tramite verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi (procedure di validità) sia tramite esami dell'adeguatezza della progettazione e dell'efficace funzionamento del sistema contabile e di controllo interno;
- vii. fornire, nei casi necessari ed in funzione del procedimento adottato dalla Capogruppo per la raccolta delle informazioni necessarie per la determinazione delle rettifiche IFRS, istruzioni ai revisori delle componenti nel rispetto delle linee guida stabilite da ISA Italia n. 600;
- viii. verificare la correttezza aritmetica dei prospetti contabili e la fonte dei dati storici;
- ix. accertare che gli aggiustamenti IFRS siano presentati in modo corretto e completo nei prospetti relativi alle situazioni patrimoniali ed al conto economico;
- x. accertare che gli aggiustamenti siano descritti in modo corretto e completo nelle note esplicative;
- xi. verificare che i principi ed i criteri IFRS enunciati nelle note esplicative siano coerenti con quelli omologati a livello comunitario;
- xii. verificare che gli aggiustamenti siano stati determinati secondo i principi e criteri IFRS enunciati nelle note esplicative.



Allegato C**ESEMPIO DI LETTERA DI ATTESTAZIONE**

*Carta intestata della Società ABC*  
*Data (stessa data della relazione di revisione)*

Spettabile  
(Società di revisione)

Con riferimento all'incarico a Voi conferito, avente ad oggetto l'espressione del Vostro giudizio sugli allegati prospetti della ABC S.p.A., [da adattare alle circostanze] (di seguito i "Prospetti") al [gg][mm][aa] predisposti per le finalità previste dal[], Vi confermiamo le seguenti attestazioni, già portate alla Vostra attenzione nello svolgimento del Vostro incarico:

1. La finalità dell'incarico a Voi conferito è di esprimere il Vostro giudizio professionale che i sopramenzionati Prospetti [utilizzare la stessa definizione del primo paragrafo] siano redatti, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative agli stessi. In relazione al vostro incarico vi confermiamo che è nostra la responsabilità per la redazione dei Prospetti in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative agli stessi, e per quella parte del controllo interno che riteniamo necessaria al fine di consentire la redazione dei Prospetti che non contengano errori significativi, dovuti a frodi e a comportamenti o eventi non intenzionali.
2. La responsabilità di valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della Società alla natura e alle dimensioni dell'impresa, nonché di implementare e adottare le necessarie misure per la sua attuazione appartiene al Consiglio di Amministrazione (da adattare a seconda dell'assetto dei poteri dell'organo di gestione). Vi confermiamo altresì che ad oggi, da tali nostre attività, non sono emersi elementi rilevanti che possano incidere sulla correttezza dei Prospetti. Inoltre, è nostra responsabilità l'implementazione e il funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno sul reporting finanziario volto, tra l'altro, a prevenire e ad individuare frodi e/o errori.
3. Vi abbiamo fornito tutta la documentazione necessaria allo svolgimento dell'incarico conferitoVi al fine dell'emissione della Vostra relazione e che non esiste alcun documento al riguardo che non Vi sia stato fornito.
4. Le scritture contabili riflettono accuratamente e compiutamente tutte le operazioni della Società. Allo stato attuale delle nostre conoscenze, tutte le operazioni poste in essere sono state compiute secondo corretti criteri di gestione, sono legittime, sia sotto l'aspetto formale sia sotto l'aspetto sostanziale, e inerenti all'attività sociale. Tutti i costi ed oneri, i ricavi e proventi, gli incassi e gli esborsi, nonché gli impegni sono pienamente rappresentati in contabilità in modo veritiero e corretto e trovano adeguata documentazione di supporto emessa in conformità alla legislazione vigente. Non esistono attività, passività, costi o ricavi non riflessi nei Prospetti.

Inoltre, per quanto a nostra conoscenza:

5. Vi confermiamo che:

- a. non siamo a conoscenza di casi di frodi o sospetti di frodi con riguardo alla società che hanno coinvolto :
  - la direzione;
  - i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; o
  - altri soggetti, anche terzi, la cui frode o sospetta frode potrebbe avere un effetto rilevante sui Prospetti;
- b. a nostra conoscenza, non esistono ulteriori accordi, impegni, side letter, intese, anche di natura verbale, né ulteriori operazioni o atti di gestione rispetto a quanto diligentemente riportato nelle scritture contabili;
- c. non vi sono state comunicazioni del Collegio Sindacale o denunce di fatti censurabili relativamente alla Società;[se esistente];
- d. non vi sono state, limitatamente agli aspetti che possono avere un effetto sul Prospetto, notifiche da parte di amministrazioni pubbliche, autorità giurisdizionali o inquirenti, organismi di controllo pubblico o autorità indipendenti di vigilanza aventi ad oggetto richieste di informazioni o chiarimenti, nonché provvedimenti inerenti l'inosservanza delle vigenti norme;
- e. non vi sono eventi occorsi in data successiva al [gg][mm][aa] tali da richiedere rettifiche ai Prospetti;
- f. non vi sono state irregolarità degli amministratori o di dipendenti della Società, violazioni di leggi e regolamenti, inadempienze di clausole contrattuali che possano avere un effetto significativo nella predisposizione dei Prospetti;
- g. allo stato attuale delle nostre conoscenze, non sono intervenute modifiche significative ai dati ed alle informazioni presi in considerazione nello svolgimento delle Vostre procedure i cui effetti avrebbero dovuto essere considerati ai fini della predisposizione dei Prospetti .

Diamo atto che i Prospetti non possono essere utilizzati per scopi diversi da quelli per i quali sono stati predisposti. Pertanto, la Vostra relazione viene emessa solo per nostra informazione e non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione del [.]

Con la presente dichiarazione la Società riconosce e conferma inoltre che la completezza, attendibilità ed autenticità di quanto sopra specificamente attestato costituisce, anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1227 e 2049 del Codice Civile, presupposto per una corretta possibilità di svolgimento del Vostro incarico e per l'emissione della Vostra relazione per le finalità indicate nel primo paragrafo.

Distinti saluti.