

IL BILANCIO 2019: «Novità ed aree critiche»

di Fabrizio Bava

Professore Associato – Docente di Bilancio Università di Torino

Dottore Commercialista, Ordine di Torino – Revisore legale

SOMMARIO

- ✓ Quadro generale della disciplina del bilancio OIC e documenti operativi di riferimento
- ✓ La disciplina dei fatti successivi in bilancio e Covid19
- ✓ Adeguatezza degli assetti e codice della crisi d'impresa
- ✓ La deroga ex art. 7 sulla continuità aziendale
- ✓ L'informativa nella nota integrativa sui rischi significativi sulla continuità aziendale
- ✓ Operazioni non disciplinate dagli OIC e contabilizzazione dei crediti d'imposta
- ✓ La rivalutazione monetaria
- ✓ L'applicazione della deroga sulla valutazione dei titoli iscritti nel circolante
- ✓ L'informativa nella nota integrativa sulle erogazioni pubbliche
- ✓ La nomina del revisore nelle «nano imprese» e il giudizio al bilancio 2019
- ✓ La sterilizzazione dell'obbligo di ricapitalizzazione nel bilancio 2020 e il dibattito sulla tutela del PN, le proposte di modifiche transitorie alla regole di bilancio

PRINCIPI CONTABILI OIC

- OIC 9 - Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle imm. materiali e immateriali
- OIC 10 - Rendiconto finanziario
- OIC 11 - Bilancio d'esercizio, finalità e postulati
- OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio
- OIC 13 - Rimanenze
- OIC 14 - Disponibilità liquide
- OIC 15 - Crediti
- OIC 16 - Immobilizzazioni materiali
- OIC 17 - Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto
- OIC 18 - Ratei e risconti
- OIC 19 - Debiti
- OIC 20 - Titoli di debito
- OIC 21 - Partecipazioni e azioni proprie
- OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione
- OIC 24 - Immobilizzazioni immateriali
- OIC 25 - Imposte sul reddito
- OIC 26 - Operazioni, attività e passività in valuta estera
- OIC 28 - Patrimonio netto
- OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, ecc.
- OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto
- OIC 32 - Strumenti finanziari derivati

ALTRI PRINCIPI CONTABILI E DOCUMENTI OIC

Documenti interpretativi di norme

- ✓ Interpretativo n. 4: DL 23.10.2018, n.119 (convertito con L. 17.12.2018, n. 136). **Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati**
- ✓ Interpretativo n. 5: L. 30.12.2018, n. 145 (legge di bilancio 2019). **Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa**
- ✓ **Interpretativo n. 6** Decreto Legge 8 aprile 2020, n.23 “Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio” (in attesa di approvazione definitiva) – **28.04.20**

OIC 9 e COVID-19 - Valore d'uso di un'immobilizzazione nel bilancio al 31 dicembre 2019 – 5.05.20

- ✓ EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI NAZ. 29.12.2017 e 28.1.2019
- ✓ Discussion paper sui ricavi → chiusa la consultazione al 30.06.2019
- ✓ Survey sul tema dei leasing

AL QUADRO DEI NUOVI PRINCIPI CONTABILI SI AGGIUNGONO

- ✓ OIC 8 - Le quote di emissione di gas ad effetto serra
- ✓ OIC 5 - Bilancio di liquidazione
- ✓ OIC 4 - Fusione e scissione
- ✓ OIC 3 - Le informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione
- ✓ OIC 2 - Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare
- ✓ Principio contabile 30 - I bilanci intermedi

DOCUMENTI CNDCEC E FNC

- ✓ L'impatto dell'emergenza sanitaria sulla continuità aziendale e sull'applicazione dei principi contabili nazionali – Prime indicazioni 20.02.2020
- ✓ Le passività potenziali: valutazione ed iscrizione in bilancio (2019)
- ✓ La fiscalità delle imprese OIC *adopter* (IV versione) (2019).
- ✓ Aspetti contabili della ristrutturazione dei debiti alla luce del nuovo OIC 19 (2018).
- ✓ Relazione sulla gestione (2018).
- ✓ La contabilizzazione e lo “storno” delle attività per imposte anticipate (2018).
- ✓ Lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale: profili contabili e fiscali alla luce della “nuova” derivazione rafforzata (2018).

BILANCIO E COVID19

1. Fatti successivi alla data di chiusura dell'esercizio: valutazioni e informativa nella nota integrativa
2. Possibilità di ricorrere ai maggiori termini per l'approvazione del bilancio
3. Valutazione della continuità aziendale

FATTI SUCCESSIVI

Fatto intervenuto successivamente alla chiusura del bilancio (OIC 29)

L'OIC 29 identifica le seguenti tre tipologie:

1. fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio
2. **fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio**
3. fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale

1. FATTI SUCCESSIVI CHE DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO

Fatti successivi che modificano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio:

Esempi proposti dall'OIC 29

- ✓ la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data

1. FATTI SUCCESSIVI CHE DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO

Esempi proposti dall'OIC 29

Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio:

- ✓ **il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura;**
- ✓ **la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;**
- ✓ la definizione di un maggior prezzo di acquisto di un'attività acquisita o di un minor prezzo di vendita di un'attività ceduta prima della fine dell'esercizio;
- ✓ La determinazione, dopo la chiusura, di un premio da corrispondere ai dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso.

2. FATTI SUCCESSIVI CHE NON DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO

Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

Ne possono essere esempi:

Esempi proposti dall'OIC 29

- ✓ la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- ✓ **la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;**
- ✓

2. FATTI SUCCESSIVI CHE NON DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO

Nella nota integrativa deve essere riportata (art. 2427 c.c.):

- ✓ 22-quater) la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

3. FATTI SUCCESSIVI CHE INCIDONO SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale:

- ✓ gli amministratori possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa;
- ✓ **le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.**
- ✓ Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio **si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale**

MAGGIORI TERMINI PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO

DL n. 18/2020 - Art. 106 - Norme in materia di svolgimento delle assemblee di società

1. In deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, **l'assemblea ordinaria è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio.**

OIC 9 E COVID-19 - VALORE D'USO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE NEL BILANCIO AL 31 DICEMBRE 2019

«La presente comunicazione trae origine da un dubbio insorto in merito alla redazione del test di *impairment*, per il bilancio al 31 dicembre 2019, secondo le previsioni dell'OIC 9 “*Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali*”.

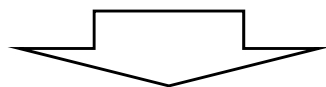
È «stato chiesto se nella stima del valore d'uso di un'immobilizzazione, una società debba considerare gli effetti del COVID-19 nella predisposizione dei piani aziendali utilizzati per stimare i flussi finanziari futuri».

OIC 9 E COVID-19 - VALORE D'USO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE NEL BILANCIO AL 31 DICEMBRE 2019

«Sul punto si è già registrato un generale consenso nel considerare la pandemia un fatto successivo che non evidenzia condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, poiché l'epidemia si è verificata in Italia e in Europa a partire dalla metà di gennaio 2020 e i provvedimenti normativi che hanno determinato significativi effetti sull'economia sono tutti intervenuti nel 2020».

OIC 9 E COVID-19 - VALORE D'USO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE NEL BILANCIO AL 31 DICEMBRE 2019

- ✓ il 30 gennaio 2020 *l'International Health Regulations Emergency Committee* dell'OMS ha definito il COVID-19 un'emergenza internazionale. In Italia i primi casi di infezione sono stati confermati il 30 gennaio 2020 e il 23 febbraio 2020 è stato dichiarato il *lock-down*.



Ai sensi dell'OIC 29, nei bilanci al 31/12/2019, il COVID-19 risulta essere un fatto successivo che, nel rispetto del postulato della competenza, non deve essere recepito nei valori di bilancio in quanto non evidenzia condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio.

OIC 9 E COVID-19 - VALORE D'USO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE NEL BILANCIO AL 31 DICEMBRE 2019

- ✓ Ai sensi del paragrafo 61 dell'OIC 29 il COVID-19, essendo un fatto rilevante, va illustrato nella nota integrativa perché rappresenta un avvenimento la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.
- ✓ l'OIC 9 (par. 161) prevede che alla data di riferimento del bilancio (31/12/2019) si deve valutare se esiste un indicatore di perdita di valore e solo se esiste tale indicatore, stimare il valore recuperabile di un'immobilizzazione, pertanto l'emergenza sanitaria COVID-19, che costituisce un fatto successivo che non deve essere recepito nei valori di bilancio, non può comportare l'obbligo di predisposizione del test di *impairment*

ADEGUATEZZA DEGLI ASSETTI

In vigore dal 16.3.2019

**D.LGS.
12.1.2019, N. 14**

Modifiche al codice civile:
- Assetti organizzativi (art. 2086)

IMPRENDITORE CHE OPERA IN FORMA SOCIETARIA

L'art. 375 del D.Lgs. 14/2019 ha introdotto il **co. 2 dell'art. 2086 c.c.:**

L'imprenditore, che operi in **forma societaria** o collettiva, ha il dovere di:

- istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, **anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale**
- attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

ADEGUATEZZA DEGLI ASSETTI

... anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale

Per rilevare tempestivamente la crisi d'impresa ed i rischi di continuità l'impresa, **coerentemente con le dimensioni**, deve dotarsi di meccanismi di **monitoraggio**:

- ✓ **dei rischi** la cui manifestazione potrebbe compromettere gli equilibri d'impresa (es. perdita clienti chiave, obsolescenza prodotti, ecc.)
- ✓ **della situazione finanziaria** attraverso la predisposizione ed approvazione di budget e piani industriali

LA VALUTAZIONE DEL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Codice Civile

- Art. 2423-bis - Principi di redazione del bilanci

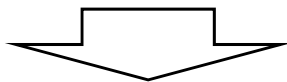
Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella **prospettiva della continuazione dell'attività**, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato.

- Art. 2428 - Relazione sulla gestione

Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una **descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta**.

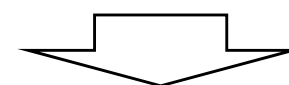
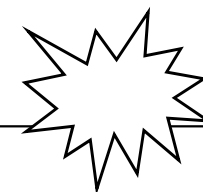
LA VALUTAZIONE DEL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE: UN'ESIGENZA NON DI TUTTE LE IMPRESE

- Redditività elevata
- Facile accesso alle risorse finanziarie



La valutazione della corretta applicazione del presupposto di continuità non richiede analisi dettagliate

- Risultati economici negativi
- Difficoltà di accesso alle risorse finanziarie



L'amministratore deve verificare se sussistono i presupposti per l'utilizzo del presupposto di continuità aziendale

INDICAZIONI DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI – OIC 11

Il principio contabile OIC 11 disciplina:

- L'orizzonte temporale di tale valutazione
- L'informativa da riportare nella nota integrativa del bilancio
- L'impatto sui criteri di valutazione dei significativi rischi sulla continuità aziendale

INDICAZIONI DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI – OIC 11

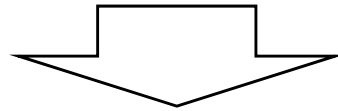
- L'orizzonte temporale di tale valutazione

OIC 11 (par. 22)

La direzione aziendale deve valutare la capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di **almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.**

COME SI VALUTA LA CONTINUITÀ

Valutazione il going concern **per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.**



- ✓ Tale valutazione richiede la predisposizione almeno del **budget** o, se coerente con le dimensioni e possibilità dell'impresa, del piano industriale
- ✓ In presenza di incertezze significative evidenziate da squilibri finanziari è necessario valutare preventivamente quali **soluzioni possono essere adottate** per ridurre la significatività del rischio

COME SI VALUTA LA CONTINIUITÀ

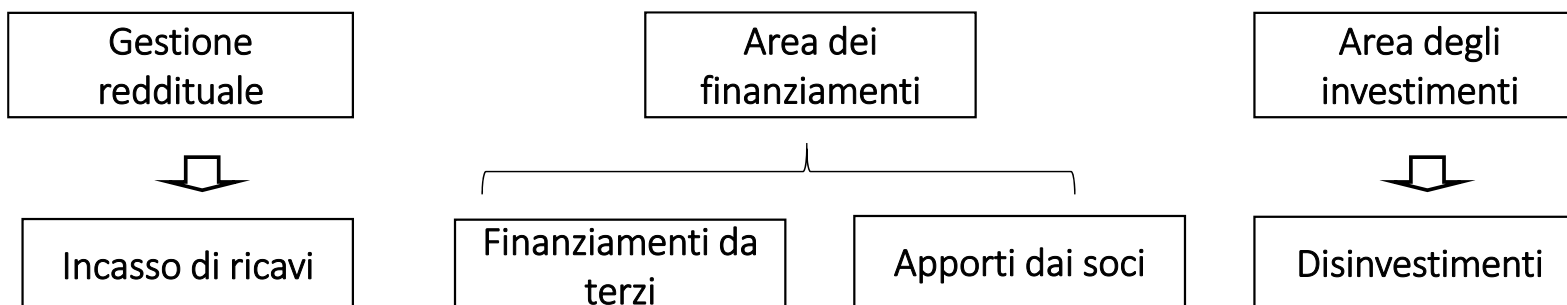
- Come si valuta la continuità: il budget di cassa - ESEMPIO

		PERIODO DI OSSERVAZIONE RIFORMA CRISI D'IMPRESA						7
		1	2	3	4	5	6	
	<i>mar-19</i>	<i>apr-19</i>	<i>mag-19</i>	<i>giu-19</i>	<i>lug-19</i>	<i>ago-19</i>	<i>set-19</i>	<i>ott-19</i>
Saldo Cassa e Banca Iniziale	12.000	22.000	5.000	- 78.000	- 55.000	- 111.000	- 89.300	- 76.900
Incassi da clienti	50.000	20.000	60.000	45.000	50.000	55.000	45.000	60.000
Altri incassi	3.000	-	-	6.000	-	-	2.000	-
Totale Entrate attività operativa (A)	53.000	20.000	60.000	51.000	50.000	55.000	47.000	60.000
Pagamenti fornitori per acquisti	35.000	35.000	40.000	24.000	32.000	26.000	21.000	34.000
Pagamenti fornitori per servizi	8.000	2.000	-	4.000	2.000	5.300	7.600	4.000
Pagamenti spese del personale	-	-	-	-	-	-	-	-
Altri pagamenti	-	-	11.000	-	5.000	-	-	-
Totale Uscite attività operativa	43.000	37.000	51.000	28.000	39.000	31.300	28.600	38.000
Flusso attività operativa	10.000	- 17.000	9.000	23.000	11.000	23.700	18.400	22.000
Investimenti	-	-	50.000	-	67.000	-	6.000	-
Pagamento rate mutui passivi	-	-	40.000	-	-	-	-	-
Pagamento interessi passivi	-	-	2.000	-	-	2.000	-	-
Totale Uscite (B)	43.000	37.000	143.000	28.000	106.000	33.300	34.600	38.000
Flusso Finanziario (A)-(B)	10.000	- 17.000	- 83.000	23.000	- 56.000	21.700	12.400	22.000
Saldo Banca Finale	22.000	5.000	- 78.000	- 55.000	- 111.000	- 89.300	- 76.900	- 54.900
Possibilità di utilizzo FIDO	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000
SPESE DA COPRIRE	-	-	- 38.000	- 15.000	- 71.000	- 49.300	- 36.900	- 14.900

COME SI VALUTA LA CONTINUITÀ

- Come si valuta la continuità: il budget di cassa - ESEMPIO

	LEVE
+	Finanziamento/Versamenti soci
+	Incremento indebitamento finanziario
+	Cessione di attività
	Totale entrate programmate
+	Revisione budget
-	Moratoria scadenze pagamenti
+	Anticipo incassi crediti



COME SI VALUTA LA CONTINUITÀ

- Come si valuta la continuità: il budget di cassa - ESEMPIO

SPESE DA COPRIRE	-	-	- 38.000	-	- 21.000	-	-	-
LEVE								
Finanziamento/Versamenti soci	-	-	20.000	-	-	-	-	-
Incremento indebitamento finanziario		-	30.000	-	-	-	-	-
Cessione di attività	-	-		-	25.000	-	-	-
Totale entrate programmate	-	-	50.000	-	25.000	-	-	-
Revisione budget								
Moratoria scadenze pagamenti								
SEMAFORO VERDE	-	-	12.000	-	4.000	-	-	-

OBBLIGHI DI INFORMATIVA

- L'informativa da riportare nella nota integrativa del bilancio

Qualora siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative (OIC 11, par. 22):

- ai fattori di rischio;
- le assunzioni effettuate;
- le incertezze identificate;
- i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze;
- le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

FATTORI DI RISCHIO E ASSUNZIONI: ESEMPIO NEL PERIODO COVID-19

- a fronte di un fattore di rischio relativo alla difficoltà di pagare uno scaduto elevato a fornitori strategici o di far fronte a impegni a breve termine altrettanto rilevanti quali il pagamento degli stipendi, l'assunzione che permette di redigere il bilancio secondo il principio di continuità potrebbe essere l'ottenimento di un finanziamento bancario

INCERTEZZE IDENTIFICATE

È necessario riportare:

- le incertezze legate alle assunzioni effettuate (eventi difformi rispetto alle assunzioni / esiti diversi che potrebbero verificarsi);
- le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte (risk assessment);
- la valutazione delle ricadute delle incertezze sulla continuità aziendale.

Si deve illustrare il processo di valutazione posto in essere per qualificare le incertezze come significative ai fini di una corretta esposizione del rischio di perdita definitiva della continuità.

INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA: ESEMPIO FULLSIX 2017 (ESTRATTO)

Dal punto di vista finanziario, si evidenzia, in relazione alla verifica della continuità aziendale, quanto segue:

1) a livello consolidato il Gruppo presenta al 31 dicembre 2017 una PFN negativa e pari a euro 6.901 migliaia (...);

2) in data 14 marzo 2018, FullSix S.p.A ha ricevuto dal socio Blugroup S.r.l. una comunicazione con la quale lo stesso ha informato di **rinunciare irrevocabilmente all'importo** di euro 350 migliaia al fine coprire le perdite formatesi nel corso dell'esercizio 2017 ed evitare che la società incorra nell'ipotesi di cui all'articolo 2446 c.c.;

3) in data 14 marzo 2018 FullSix S.p.A. ha ricevuto dal socio Blugroup S.r.l. il suo **impegno irrevocabile a postergare il proprio credito in scadenza** pari ad euro 1.298 migliaia fino alla data dell'assemblea di approvazione del Bilancio d'esercizio di FullSix Spa al 31 dicembre 2018;

4) il sistema bancario **ha accordato alla data di redazione** della seguente Relazione Finanziaria Annuale al gruppo **linee di credito** per un ammontare complessivo di euro (...)

INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA: ESEMPIO FULLSIX 2017 (ESTRATTO)

5) le disponibilità finanziarie immediatamente disponibili risultano pari ad euro 181 migliaia;

6) altre disponibilità non immediatamente disponibili ed altre attività finanziarie risultano pari ad euro 381 migliaia;

7) il bilancio consolidato del gruppo FullSix presenta un capitale circolante netto positivo e pari ad euro 3.312 migliaia.

In relazione a queste considerazioni fattuali gli amministratori hanno ritenuto di redigere il bilancio consolidato sul presupposto della continuità aziendale.

VALUTAZIONE IN ASSENZA DI RAGIONEVOLI ALTERNATIVE ALLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

- L'impatto sui criteri di valutazione dei significativi rischi sulla continuità aziendale

Qualora la direzione aziendale concluda che non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività (in assenza dell'accertamento di una causa di scioglimento), la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività.

Si deve però tenere conto, nell'applicazione dei principi, del limitato orizzonte temporale residuo.

La nota integrativa deve descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società (par. 23).

VALUTAZIONE IN ASSENZA DI RAGIONEVOLI ALTERNATIVE ALLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

Esempi degli effetti che il mutato orizzonte temporale di riferimento può determinare sull'applicazione degli OIC :

a) la **revisione della vita utile** e del valore residuo delle immobilizzazioni, ai sensi dell'OIC 16 e dell'OIC 24

b) la **stima del valore recuperabile** delle immobilizzazioni ai sensi dell'OIC 9 tenuto conto del fatto che, in talune circostanze, il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione

c) l'esame dei contratti esistenti per la rilevazione di eventuali **contratti onerosi** ai sensi dell'OIC 31

d) la revisione delle **relazioni di copertura** ai sensi dell'OIC 32 alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento

e) la valutazione della **recuperabilità delle imposte anticipate** ai sensi dell'OIC 25 alla luce delle mutate prospettive aziendali.

INFORMATIVA NELLA NOTA INTEGRATIVA SULLE VALUTAZIONI: ACOTEL 2017 (ESTRATTO)

Alla luce di quanto sopra descritto, pertanto, pur redigendo il bilancio in base a criteri di funzionamento, nella valutazione delle singole poste di bilancio gli amministratori hanno però ritenuto di dover opportunamente tenere in considerazione le perdite di valore riscontrabili per alcune poste dell'attivo patrimoniale. Sono state quindi eseguite svalutazioni con specifico riferimento a quelle voci direttamente connesse allo svolgimento delle attività operative caratterizzate da perduranti margini negativi, nonché dall' assenza, allo stato attuale, di prospettive commerciali sufficientemente formalizzate. In particolare si è proceduto a valutare la recuperabilità delle attività materiali sulla base del loro valore corrente di mercato, laddove disponibile, mentre le altre attività materiali ed immateriali rappresentate da oneri capitalizzati, dai cespiti funzionali allo svolgimento delle attuali attività operative e da altre voci dell'attivo, quali ad esempio **le imposte differite attive, sono state integralmente svalutate.**

DL LIQUIDITÀ N. 23/2020: «STERILIZZAZIONE» DELLA CONTINUITÀ

La «sterilizzazione» del postulato della continuità ex lege: IL TESTO DELLA NORMA (ancora da convertire, sono possibili correzioni)

Art. 7. Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio

- 1. Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, comma primo, n. 1), del codice civile può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18. Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.*
- 2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.*

DL LIQUIDITÀ N. 23/2020: «STERILIZZAZIONE» DELLA CONTINUITÀ

- ✓ La norma interviene unicamente sui criteri di valutazione in quanto prevede che: *«la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività (...) può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020»*.
- ✓ Non è applicabile in caso di mancanza di continuità per ragioni diverse da Covid-19.
- ✓ In presenza di incertezze significative sulla continuità **rimangono inalterati gli obblighi di informativa** nella nota integrativa richiesti dall'OIC 11.

Riferimenti:

- Bava F., Devalle A, Deroga al postulato della continuità non estesa all'obbligo di adeguata informativa, Eutekne.info, 27.04.20
- Bava F., <https://www.linkedin.com/pulse/dl-liquidit%C3%A0-e-sterilizzazione-del-postulato-going-concern-bava>

DL LIQUIDITÀ N. 23/2020: «STERILIZZAZIONE» DELLA CONTINUITÀ

L'informativa in caso di presenza di incertezze significative da Covid-19

- ✓ Nonostante l'elevata incertezza prodotta dalla pandemia (fattore che non può essere controllato), i responsabili del bilancio devono predisporre budget basati su differenti scenari (es. Ottenimento di liquidità grazie alle misure governative, ripresa della domanda, esplosione della pandemia in mercati oggi non interessati dal Covid-19, ecc.) e illustrare nella nota integrativa le assunzioni alla base delle previsioni effettuate.

DL LIQUIDITÀ N. 23/2020: «STERILIZZAZIONE» DELLA CONTINUITÀ

INDICAZIONI Interpretativo n. 6 OIC

Ambito di applicazione

La deroga prevista dalla norma si applica ai bilanci d'esercizio:

- ✓ chiusi e non approvati dall'organo assembleare in data anteriore al 23 febbraio 2020 (ad esempio i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019);
- ✓ chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020);
- ✓ in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 31 dicembre 2020 oppure al 30 giugno 2021).

La deroga prevista dalla norma non si applica ai bilanci approvati dall'organo assembleare entro la data del 23 febbraio 2020.

DL LIQUIDITÀ N. 23/2020: «STERILIZZAZIONE» DELLA CONTINUITÀ

INDICAZIONI Interpretativo n. 6 OIC: modalità di applicazione

10. Nei bilanci degli esercizi chiusi in data anteriore al 23/02/2020 (ad esempio i bilanci chiusi al 31/12/2019) e non ancora approvati a tale data la società può avvalersi della deroga se sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31/12/2019) **sussisteva la prospettiva della continuità aziendale** in applicazione del par. 21 oppure del par. 22 dell'OIC

11. Non è invece possibile attivare la deroga se alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31/12/2019) la società si trovava nelle condizioni descritte dal paragrafo 23 oppure dal paragrafo 24 dell'OIC
11. Se la società si avvale di tale facoltà quel bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei paragrafi 23 e 24 dell'OIC 11 e del paragrafo 59 c) dell'OIC 29.

DL LIQUIDITÀ N. 23/2020: «STERILIZZAZIONE» DELLA CONTINUITÀ

INDICAZIONI Interpretativo n. 6 OIC: NOTA INTEGRATIVA

12. La società che si avvale della deroga prevista dalla norma fornisce informazioni della scelta fatta nelle politiche contabili ai sensi del punto 1) dell'articolo 2427 del codice civile.

13. Nella fase di preparazione del bilancio **la società che si avvale della deroga descrive nella nota integrativa le significative incertezze in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante** destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Pertanto, nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Nella nota integrativa sono descritti, per quanto possibile, gli eventuali e prevedibili effetti che tali circostanze producono sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

REVISORE E CONTINUITÀ

L'ISA Italia 570 "Continuità Aziendale" individua:

- i possibili sintomi/segnali di mancanza di continuità
- le procedure di revisione da adottare in presenza di tali segnali
- le conseguenze sul giudizio al bilancio

Alla luce dell'OIC 11 il revisore deve:

- 1) valutare la significatività e la numerosità delle incertezze sulla prospettiva di continuità e la coerenza con i criteri di valutazione adottati
- 2) valutare l'adeguatezza dell'informativa nella nota integrativa
- 3) **Come comportarsi a seguito dell'art. 7?**

«SEGNALI» DI POSSIBILI RISCHI SULLA CONTINUITÀ

ISA 570

Indicatori finanziari

- Capitale circolante netto negativo.
- Prestiti prossimi a scadenza senza che vi sia la prospettiva di rinnovo o rimborso.
- Principali indici economici-finanziari negativi.
- Cambiamento delle condizioni di pagamento da parte dei fornitori: dalla condizione “a credito” alla condizione “pagamento alla consegna”.

Indicatori gestionali ed altri indicatori

- Perdita di amministratori o dirigenti chiave che l'impresa non riesce a sostituire.
- Perdita di mercati fondamentali.
- Contenziosi legali che, in caso di soccombenza, potrebbero comportare obblighi di risarcimento che l'impresa non sarebbe in grado di rispettare.
- Modifiche legislative che determineranno effetti sfavorevoli all'impresa.
-

«SEGNALI» DI POSSIBILI RISCHI SULLA CONTINUITÀ: EVIDENZE DI UNA RICERCA

- Quali sono i «segnali» di possibile presenza di rischi significativi?

Evidenze ricerca Bava F., Gromis M.: “ISA 570: Italian Auditors’ and Academics’ Perceptions of the GC Opinion”

Table 13 Financial statement ratio

	Auditors’ responses	%	Academics’ responses	%
Net equity/Total debt (i.e., NE + debt)	54	61%	83	57%
NFP/EBITDA	68	77%	85	59%
Financial expenses/Revenues	28	32%	40	28%
EBITDA/Financial expenses	40	45%	77	53%
EBIT/Financial expenses	23	26%	34	23%
ROI < ROD (average cost of debt)	29	33%	71	49%
Other (specify)	3	3%	11	8%
Responses	88	96.70%	145	76.32%
No answer	3	3.30%	45	23.68%

Australian Accounting Review

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/auar.12238>

REVISORE E CONTINUITÀ: PROCEDURE DI REVISIONE

QUANDO CI SONO GLI INDIZI

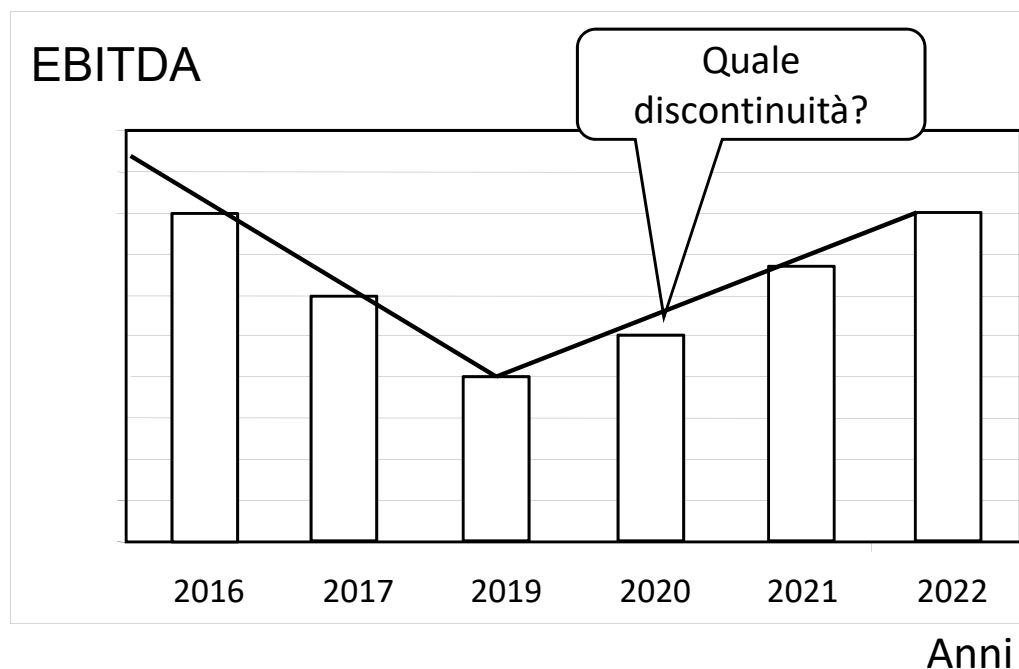
Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve svolgere le seguenti procedure di revisione aggiuntive:

- ✓ la **richiesta alla direzione di effettuare una valutazione del going concern**, laddove la direzione non vi abbia già provveduto;
- ✓ la **valutazione dei piani d'azione futuri** della direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale

PROCEDURE DI REVISIONE

Per quanto riguarda i flussi di cassa previsionali il revisore deve:

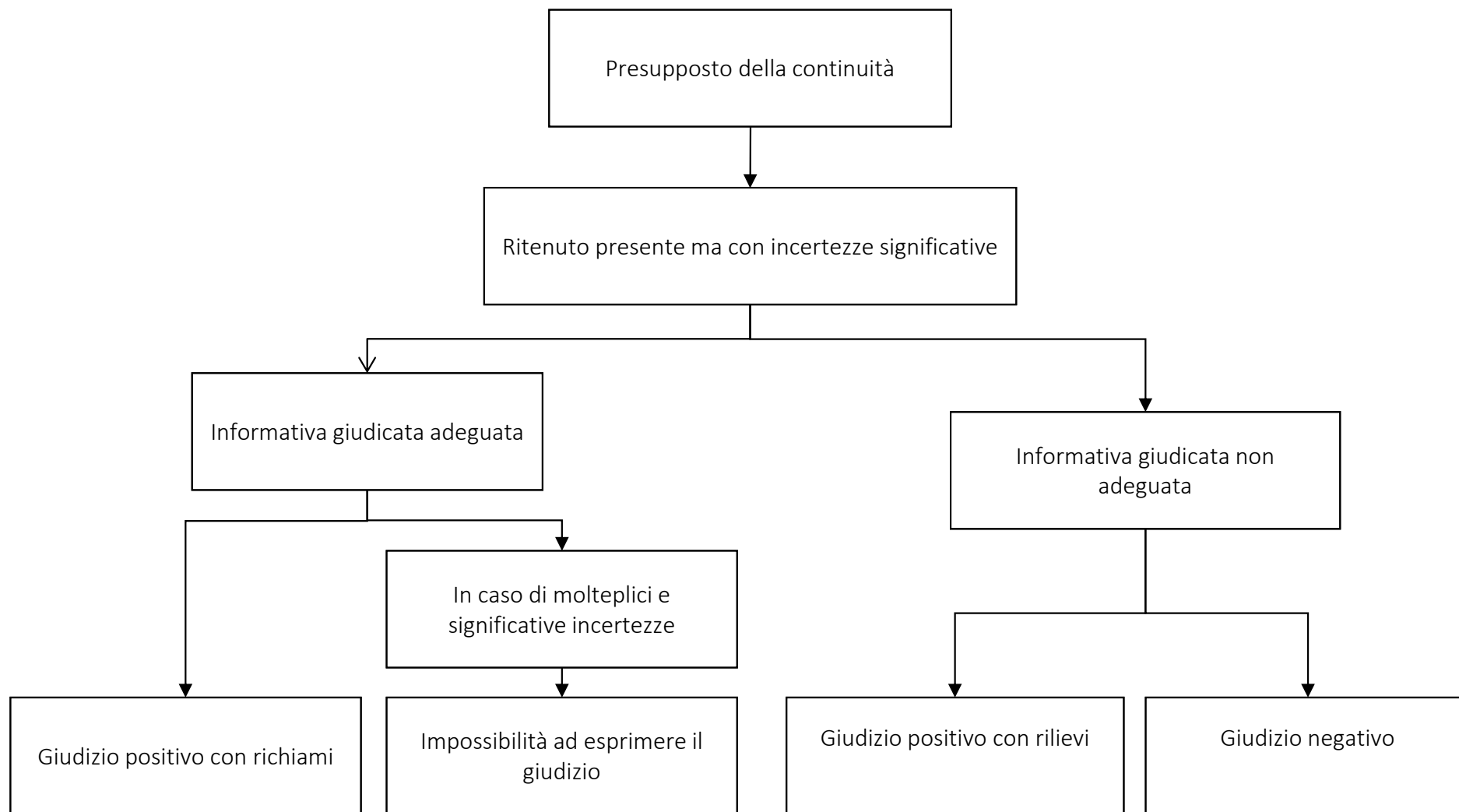
- ✓ valutare dell'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per predisporre le previsioni
- ✓ stabilire se le assunzioni sottostanti a tale previsione siano adeguatamente supportate



I RIFLESSI SUL GIUDIZIO AL BILANCIO

- La valutazione del revisore in merito alla presenza del presupposto della continuità aziendale influenza il giudizio sul bilancio.
- A seguito delle verifiche effettuate il revisore può giudicare:
 - ✓ presente il presupposto della continuità aziendale
 - ✓ assente il presupposto della continuità aziendale
- Talvolta il revisore può ritenere necessario richiedere alla Direzione aziendale di estendere la propria valutazione della presenza del presupposto della continuità

CONTINUITÀ E GIUDIZIO



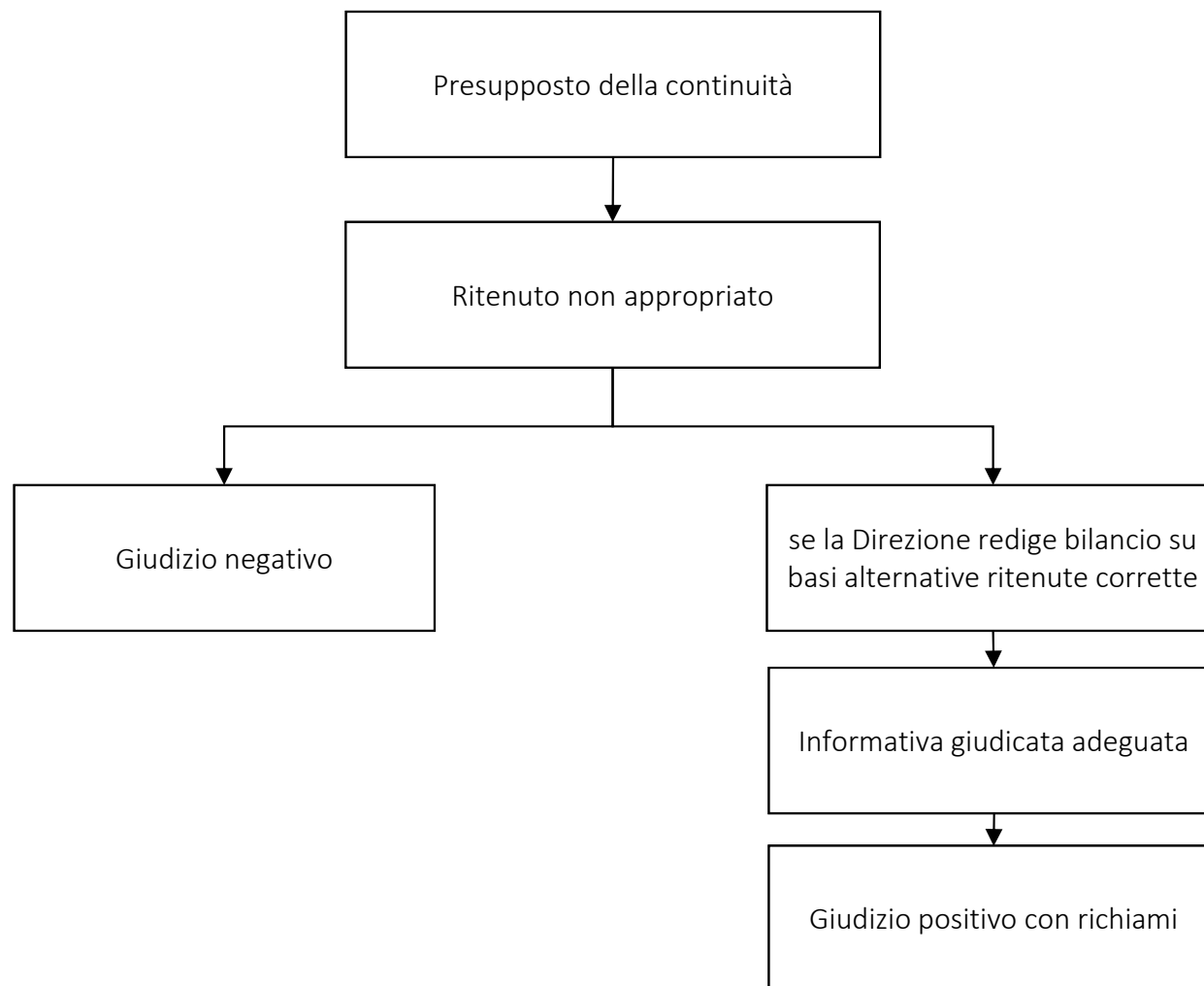
ISA 570

In presenza di un'informativa adeguata in bilancio, il giudizio da emettere deve essere senza modifica ma deve includere una **sezione separata con un titolo che faccia riferimento al fatto che è presente tale incertezza significativa sulla continuità.**

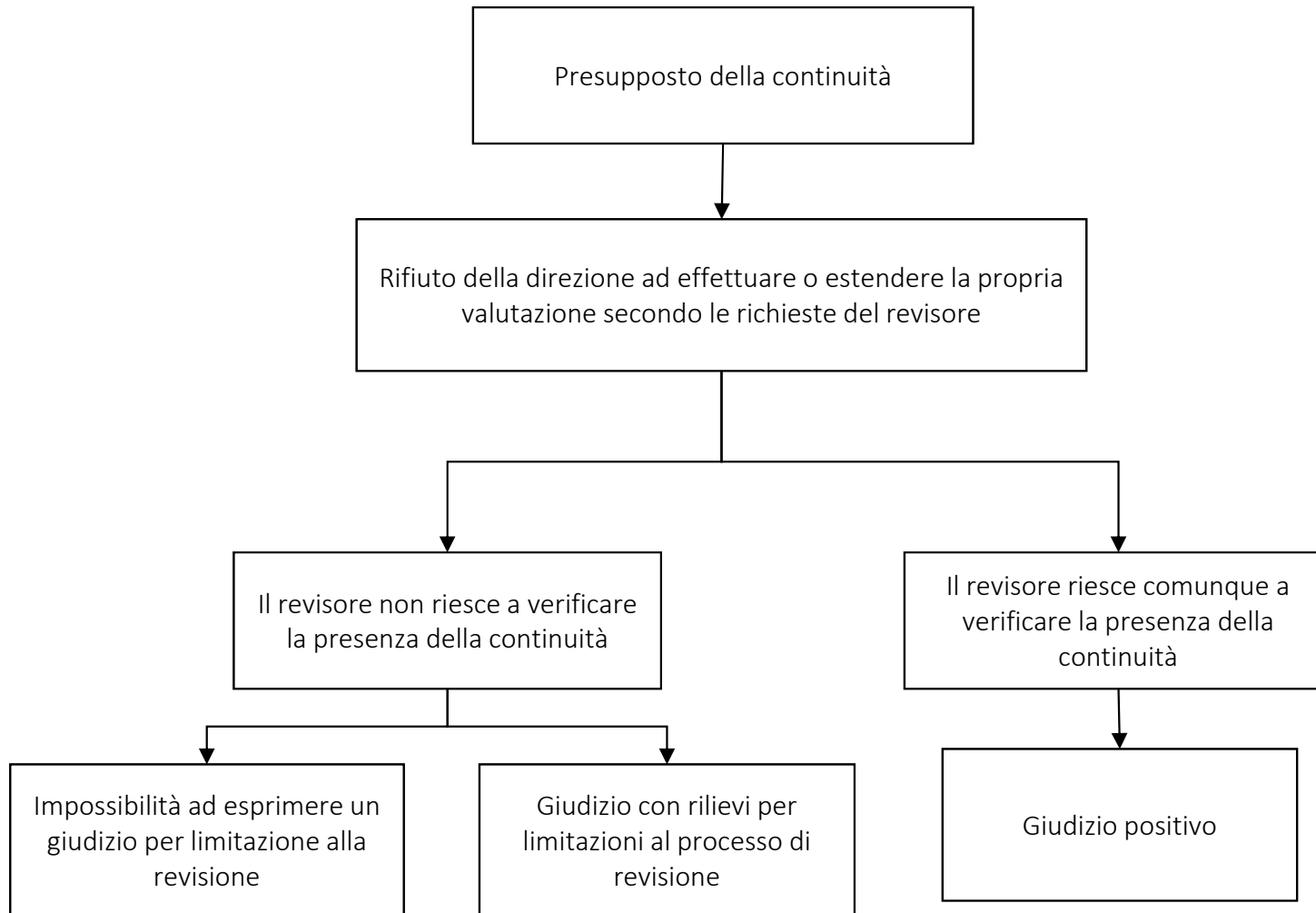
In particolare, in tale sezione il revisore deve:

- richiamare l'attenzione sull'informativa riportata in bilancio;
- dichiarare che tale incertezza significativa può far sorgere dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, ma che il giudizio è senza modifica per quanto riguarda la continuità.

CONTINUITÀ E GIUDIZIO



CONTINUITÀ E GIUDIZIO



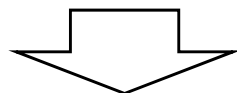
TRATTAMENTO CONTABILE DELLE FATTISPECIE NON PREVISTE – OIC 11

4. Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

- a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
- b) le finalità ed i postulati di bilancio.

CONTABILIZZAZIONE CREDITI D'IMPOSTA SU INVESTIMENTI

- ✓ l'iscrizione del credito d'imposta avviene nella voce CII) 4-bis dell'attivo di stato patrimoniale «crediti tributari»
- ✓ i principi contabili OIC non indicano in modo esplicito la classificazione del componente positivo di reddito
- ✓ il componente positivo è da classificare all'interno del valore della produzione, tra gli “altri ricavi e proventi” della voce A.5) del Conto economico.



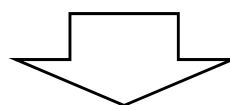
Si tratta di un contributo che si origina a seguito di investimenti in beni materiali o attività di ricerca.

CONTABILIZZAZIONE CREDITI D'IMPOSTA SU INVESTIMENTI

✓ Rilevazioni contabili

Crediti d'imposta.....	a	Contributo (A.5)
------------------------	---	------------------	-------

Contributo (A.5)	a	Risconti passivi pluriennali
------------------	---	------------------------------	-------



la competenza economica è relativa alla vita utile dei beni agevolati, pertanto, il componente positivo dovrà essere riscontato, in sede di redazione del bilancio, in relazione al corrispondente periodo di ammortamento dei beni agevolati.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

Possono essere rivalutati le seguenti attività iscritte nel bilancio al 31.12.2018:

- le **immobilizzazioni materiali**, sia che essi siano ammortizzabili o meno;
- I **beni immateriali**;
- le **partecipazioni in imprese controllate e collegate** iscritte tra le immobilizzazioni.

Beni in *leasing*: la rivalutazione può essere effettuata nel solo caso in cui il bene sia stato riscattato entro il 31.12.2018.

Sono esclusi gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, ossia i beni merce.

VALUTAZIONI DI OPPORTUNITÀ

La rivalutazione può essere una opportunità da cogliere per le imprese sottocapitalizzate – a condizione che non presentino anche squilibri di natura finanziaria – anche in relazione alla prossima entrata in vigore del codice della crisi d'impresa ed il meccanismo dell'allerta interna.

Si può valutare una rivalutazione di importo:

- ✓ sufficiente a consentire non soltanto rispetto del minimo di legge;
- ✓ ma anche un livello di adeguatezza tra dimensione del patrimonio netto e debiti finanziari (es. 25%).

CONGRUITÀ DELLA RIVALUTAZIONE: IL VALORE MASSIMO

Indicazioni degli OIC

Il valore iscritto in bilancio non può eccedere i valori effettivamente attribuibili ai beni.

OIC 16: il limite massimo è il **valore recuperabile**

È necessario che l'amministratore disponga di elementi con valenza probativa (es. perizia) al fine di dimostrare di non aver superato il valore massimo.

RILEVAZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA

La rilevanza fiscale si ottiene mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella seguente misura:

- ✓ 12% per i beni ammortizzabili;
- ✓ 10% per i beni non ammortizzabili.

Pagamento dilazionato

La rilevazione contabile relativa all'imposta sostitutiva è la seguente:

Riserva di rivalutazione ex L. 160/2019	a	Debiti tributari	...
--	---	-------------------------	-----

RIVALUTAZIONE CON VERSAMENTO OBBLIGATORIO IMPOSTA SOSTITUTIVA

Per la legge di rivalutazione contenuta nella L. 147/2013 e quelle successive l'Agenzia delle Entrate ha escluso la possibilità di rivalutare i beni ai soli fini civilistici (circolare n. 14 del 27 aprile 2017).



Tale posizione dell'Agenzia delle Entrate è confermata dalla prima giurisprudenza in materia (C.T. I° Trento n. 78/2/19 del 7 luglio 2019).

Va sottolineato che si tratta di una sentenza di primo grado, per cui occorrerà valutare se questo orientamento si consoliderà o, al contrario, sarà rettificato.

METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE DELLE RIVALUTAZIONE

Sul piano operativo, la rivalutazione dei beni ammortizzabili può essere attuata contabilmente con uno dei seguenti metodi:

- ✓ rivalutazione del costo storico del cespite e del relativo fondo di ammortamento;
- ✓ rivalutazione solo del costo storico del cespite;
- ✓ riduzione del fondo di ammortamento.

L'OIC 16 precisa che la rivalutazione non può avere l'effetto di modificare la vita utile residua stimata.

DISCIPLINA DELLA RISERVA

- ✓ Il saldo attivo deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.
- ✓ La riserva, ove non sia imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 c.c.

Dubbi sulla legittimità di tale previsione sotto il profilo civilistico

- ✓ In caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, non si possono distribuire utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria.

AFFRANCAMENTO DELLA RISERVA

Saldo Attivo della rivalutazione

Può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 10%

L'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva del 10% consente la distribuzione della riserva senza tassazione in capo alla società.

La rilevazione contabile è la seguente:

Riserva di rivalutazione ex L. a 160/2019	Debiti tributari	...
--	------------------	-----

MANCATO AFFRANCAMENTO DELLA RISERVA

La riserva non è assoggettata a tassazione, se non in caso di distribuzione soci, si tratta di una riserva in sospensione d'imposta. In tale ipotesi si genera una differenza temporale, con l'iscrizione di imposte differite.

La rilevazione contabile è la seguente:

Riserva di rivalutazione ex L. 160/2019	a	F.do imposte differite	...
--	---	------------------------	-----

MANCATO AFFRANCAMENTO DELLA RISERVA

L'OIC 25 precisa che, in deroga al principio generale, le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.

La valutazione circa la probabilità di distribuzione della riserva ai soci deve essere effettuata caso per caso, tenendo conto anche dei seguenti aspetti:

- ✓ l'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza nel bilancio di altre riserve di entità tale da non richiedere l'utilizzo di riserve in sospensione d'imposta ai fini della distribuzione;
- ✓ la composizione del patrimonio netto, con particolare riguardo alla presenza di altre riserve di entità rilevante, le quali abbiano già scontato l'imposta.

MODIFICA DELLA VITA UTILE

Si tratta di una diffusa politica di bilancio in caso di difficoltà dell'impresa nell'andamento economico o a seguito di rivalutazione.

A volte tale politica è «giustificabile» a causa della diffusa applicazione delle aliquote ordinarie in bilancio (spesso troppo elevate rispetto all'effettiva vita utile economico tecnica).

Il revisore deve verificare:

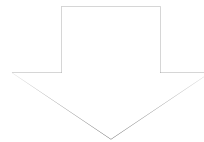
- ✓ la presenza delle condizioni richieste dai principi contabili nazionali (OIC 16) per la modifica della vita utile
- ✓ la correttezza delle modalità operative
- ✓ la completezza dell'informativa nella nota integrativa

VALUTAZIONE TITOLI ISCRITTI NEL CIRCOLANTE: POSSIBILE DEROGA

- ✓ “I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, (...) possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione così come risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato anziché al valore desumibile dall’andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.
- ✓ eventuali utili di esercizio che derivano dalla svalutazione dei titoli non rilevata contabilmente in virtù di tale norma: è opportuna una particolare attenzione e prudenza alle politiche di destinazione degli utili” da parte degli organi sociali pongano una particolare

INDICAZIONE CONTRIBUTI PUBBLICI IN NOTA INTEGRATIVA (L. 124/2017)

- ✓ Le imprese che ricevono “sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, **non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria**, agli stessi effettivamente erogati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33” (art. 125-bis, L. 124/2017)*



Sono tenute a pubblicare tali importi nella **Nota integrativa** del bilancio di esercizio e nella Nota integrativa dell'eventuale bilancio consolidato.

* Comma inserito dall'art. 35, comma 1, DL 30.4.2019 n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 28.6.2019 n. 58.

INDICAZIONE CONTRIBUTI PUBBLICI IN NOTA INTEGRATIVA

- ✓ È stata prevista una **soglia di rilevanza pari a 10.000,00 euro**: non è dovuta se l'importo ricevuto dal beneficiario nell'anno precedente è inferiore a tale importo non è richiesta tale informativa; secondo il Ministero del lavoro il limite deve essere inteso **in senso cumulativo**;
- ✓ il **criterio** da seguire per individuare correttamente l'oggetto dell'obbligo informativo è quello **“di cassa”**.
- ✓ Il DL “crescita” (DL n. 34/2019) ha confermato la tesi già sostenuta in dottrina dell'esclusione dall'obbligo di informativa degli incarichi a carattere sinallagmatico, così come degli aiuti “specifici”.

INDICAZIONE CONTRIBUTI PUBBLICI IN NOTA INTEGRATIVA

- ✓ La Circolare Assonime n. 5/2019 indica che devono essere escluse dall'obbligo di pubblicazione le misure generali fruibili da tutte le imprese e che rientrano nella struttura generale del sistema di riferimento definito dallo Stato, quali la disponibilità di infrastrutture viarie o dell'illuminazione pubblica oppure le agevolazioni fiscali non selettive. Lo stesso vale per i vantaggi economici che, pur rientrando nella categoria dei vantaggi selettivi, sono accessibili a tutte le imprese che soddisfano determinate condizioni, sulla base di criteri generali predeterminati.

INDICAZIONE CONTRIBUTI PUBBLICI IN NOTA INTEGRATIVA

- ✓ Per quanto riguarda “*gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis contenuti nel **Registro nazionale degli aiuti di Stato** di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, la registrazione degli aiuti nel predetto sistema, con conseguente pubblicazione nella sezione trasparenza ivi prevista, operata dai soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti medesimi ai sensi della relativa disciplina, tiene luogo degli obblighi di pubblicazione posti a carico dei soggetti di cui ai commi 125 e 125-bis, a condizione che venga dichiarata l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato nella nota integrativa del bilancio oppure, ove non tenute alla redazione della nota integrativa, sul proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza” (comma 125-quinques)*

INDICAZIONE CONTRIBUTI PUBBLICI IN NOTA INTEGRATIVA

Sanzioni in caso di inosservanza degli obblighi informativi

- ✓ Il DL “crescita” ha modificato l’originario sistema sanzionatorio prevedendo che l’inosservanza degli obblighi di pubblicazione comporta, a partire dal 1° gennaio 2020, una sanzione pari all’1% degli importi ricevuti, con un importo minimo di 2.000 euro.
- ✓ In caso di inosservanza degli obblighi informativi e mancato pagamento della sanzione entro il termine indicato dal provvedimento di irrogazione viene mantenuta l’originaria previsione della restituzione integrale delle somme entro i successivi 3 mesi.

INDICAZIONE CONTRIBUTI PUBBLICI IN NOTA INTEGRATIVA

Modalità di esposizione nella nota integrativa

Il CNDEC (documento del 15 marzo 2019) suggerisce di riportare l'informativa in una sezione ad hoc della nota integrativa (preferibilmente in chiusura) con una modalità di esposizione tabellare che possa identificare chiaramente:

- ✓ soggetto erogante;
- ✓ contributo ricevuto;
- ✓ breve descrizione del contributo.

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO O REVISORE NELLE “NANO IMPRESE”

Emendamento al DECRETO “Milleproroghe 2020”

Art. 8, comma 6-sexies. *All'articolo 379, comma 3, primo periodo, del codice delle crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, le parole: “entro nove mesi dalla predetta data” sono sostituite dalle seguenti: “**entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile**”.*

Con l'approvazione, l'obbligo della revisione legale nascerà a partire dall'esercizio 2020 per chi non ha ancora nominato (triennio 2020-2022).

L. 28.2.2020 n. 8 (di conversione del DL 30.12.2019, n. 162, *Gazzetta Ufficiale* n. 51 del 29.2.2020)

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO O REVISORE NELLE "NANO IMPRESE"

Art. 379, comma 3.

*Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477 del codice civile, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo **ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo.***

Gli esercizi di riferimento per l'obbligo di nomina diventano il 2018 e 2019.

Alcune società tenute alla nomina potrebbero non più esserlo e viceversa!

La norma crea evidenti disparità di trattamento tra chi ha nominato entro il termine del 16.12.2019 e chi non ha provveduto alla nomina.

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO O REVISORE NELLE “NANO IMPRESE”

Cosa accade ai revisori/sindaci nominati prima dell'assemblea di approvazione del bilancio 2019?

L'incarico riguarda i bilanci 2019-2021.

Sono revocabili? Tesi contrastanti in dottrina.

- ✓ La revoca del sindaco unico richiederebbe la conferma del Tribunale con decreto.
- ✓ Se si optasse per la revoca, l'art. 8 del regolamento ministeriale prevede che *“il revisore legale o la società di revisione legale possono assumere un nuovo incarico presso la medesima società assoggettata a revisione solo dopo che sia trascorso un periodo di almeno un anno dall'avvenuta cessazione anticipata”*.

IL PRIMO GIUDIZIO AL BILANCIO 2019

Altri aspetti

Il bilancio della Società ABC S.r.l., per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, è il primo sottoposto a revisione legale dei conti, avendo la società superato i limiti di cui all'art. 2477 c.c., con riferimento agli esercizi 31 dicembre 2018 e 31 dicembre 2017, come peraltro previsto nella versione originaria dell'art. 379 del D. Lgs. del 12 gennaio 2019 n. 14, anteriormente alle modifiche apportate dal d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla L. 28 febbraio 2020, n. 8. Il bilancio della Società ABC S.r.l. è stato redatto in conformità a quanto disposto dall'art. *(richiamare l'articolo della normativa vigente che caratterizza l'informativa finanziaria della società, quale ad esempio: artt. 2435-bis c.c., 2435-ter c.c., start up e PMI innovative D. Lgs. n. 179/2012 e successivi aggiornamenti, art. 2511, c.c., società mutualistiche)*.

IL PRIMO GIUDIZIO AL BILANCIO 2019

EVENTUALE Rilievo

Elementi alla base del giudizio con rilievi

- ✓ Sono stato nominato dalla società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non ho assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 2018. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico, non sono stato in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto.

IL PRIMO GIUDIZIO AL BILANCIO 2019

Esempio di richiamo di informativa

Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale

- ✓ Richiamiamo [Richiamo] l'attenzione su quanto esposto nelle pagine [...] della Nota integrativa del bilancio, in cui si indica l'incertezza relativa agli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio derivanti dall'emergenza epidemiologica del COVID-19 e le correlate analisi in termini di continuità aziendale, consistente essenzialmente [...]. Come descritto nella nota integrativa, tale circostanza, oltre agli altri aspetti esposti nella medesima nota, indica l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Il nostro [mio] giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

BILANCIO 2020

DL Liquidità: Art. 6 - Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino alla data del 31 dicembre 2020 per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data non si applicano gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-bis, commi quarto, quinto e sesto, e 2482-ter del codice civile. Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.