

– Facciamo chiarezza su modalità approvazione bilanci e attività di revisione legale –

L'emergenza sanitaria sta incidendo negativamente sull'operatività di molte aziende italiane e non solo. Molti si chiedono come (e quando) si approveranno i bilanci al 31.12.2019 e quale sarà la competenza economica di eventuali perdite dovute al COVID 19.

Cerchiamo di fare un po' di luce a riguardo, attraverso l'identificazione di qualche casistica.

1. Verosimilmente, nel corso del 2020 la società avrà un calo del fatturato. Occorre prevedere qualche fondo per rischi ed oneri in merito?

No, l'OIC 29¹ al paragrafo 59, lettera b), indica che "fatti indicano situazioni sorte dopo la data del bilancio", che impattano significativamente sull'ordinario andamento della società (nel caso in esame, le pandemie), hanno competenza economica nell'anno in cui si sono verificate. Il COVID 19 ha avuto il primo caso di decesso in Cina ad inizio gennaio 2020 ed in Italia il 21 febbraio 2020. Pertanto, procedere con lo "stanziamento" di un fondo oneri al 31.12.2019, sarebbe errato e contrario al Principio di riferimento.

Tuttavia, è bene porre altresì l'attenzione su alcune situazioni particolari:

- le rimanenze di magazzino devono essere valutate al minore tra valore di acquisto o produzione ed il valore di presumibile realizzo, ai sensi dell'art 2426 paragrafo 9 del Codice Civile e dell'OIC 13², paragrafo 52. In questa fattispecie, se il prezzo di vendita dei beni giacenti in magazzino alla data di chiusura dell'esercizio si riduce a seguito dell'emergenza sanitaria al di sotto del valore di acquisto o produzione, il delta dovrebbe essere svalutato su tutti i corrispondenti prodotti non ancora alienati tra l'01.01.2020 e la data di redazione del progetto di bilancio;
- i crediti devono essere valutati alla data di presumibile realizzo riconducibile alla data di bilancio, ai sensi dell'OIC 15, paragrafo 12³. In particolare, per i crediti (verso clienti e verso altri – immobilizzati ed iscritti nell'attivo circolante) già esistenti alla data di chiusura dell'esercizio che erano in sofferenza e che, a seguito degli eventi straordinari, si sono del tutto deteriorati dovrebbero prevedere un fondo svalutazione congruo già per l'esercizio in chiusura;
- i titoli in portafoglio e gli strumenti finanziari sono valutati al costo d'acquisto al netto di eventuali perdite durevoli di valore alla data di chiusura del bilancio, ai sensi dell'OIC 20 paragrafi 55 e 59⁴. In questo caso la riduzione del valore di mercato dei titoli negoziati nei mercati regolamentati si è avuta successivamente la chiusura dell'esercizio e, di conseguenza, la competenza economica è dell'esercizio 2020;
- le partecipazioni immobilizzate sono valutate al costo di acquisto al netto di eventuali perdite durevoli di valore alla data di chiusura dell'esercizio, ai sensi dell'OIC 21 paragrafo 27⁵. La

¹ Derubricato "Cambiamenti di principi contabili, stime contabili, correzioni di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"

² Derubricato "Rimanenze"

³ Derubricato "Crediti"

⁴ Derubricato "Titoli di debito"

⁵ Derubricato "Partecipazioni"

medesima competenza sarà per l'esercizio 2020 se il consiglio di amministrazione, alla data di approvazione del progetto di bilancio, fosse a conoscenza che in conseguenza delle perdite conseguite dalla partecipata nei primi mesi del 2020 dalla controllata fosse necessaria una copertura del deficit patrimoniale o l'escussione di una garanzia patrimoniale;

- le immobilizzazioni materiali ed immateriali devono essere svalutate qualora il valore recuperabile di una immobilizzazione sia inferiore al suo valore contabile. Se non è possibile stimare il valore recuperabile la società lo determina come unità generatrice dei flussi di cassa al cui l'immobilizzazione appartiene, così come disciplinato dall'OIC 9 al paragrafo 14 e seguenti⁶. Nella nostra fattispecie occorre procedere alla svalutazione già nel bilancio 2019 qualora il valore recuperabile (fair value dell'attività) sia inferiore.

Inoltre, **volevamo porre l'attenzione** su un aspetto fondamentale per il revisore (e per gli amministratori) per l'esercizio in chiusura: **la continuità aziendale**⁷.

Qualora, a seguito dell'emergenza sanitaria COVID 19, non sussistano le condizioni necessarie per l'impresa di continuare nel normale funzionamento dell'attività, occorre redigere un bilancio in liquidazione ai sensi dell'OIC 5. In caso contrario, il revisore deve emettere una relazione con un giudizio avverso (sul bilancio redatto secondo i principi di continuità aziendale).

Quindi assumeranno sempre più rilievo ed importanza la richiesta dei piani futuri d'azione (budget) e, soprattutto, la loro fattibilità.

Per le società che hanno già approvato il budget dell'esercizio 2020, occorrerà ridefinire le stime sulla base delle nuove condizioni ambientali ed economiche. Il revisore dovrà verificare quindi di congruenza l'attendibilità delle asserzioni in esso contenuto

2. Quindi non devo dare informativa in bilancio al 31.12.2019 delle conseguenze del COVID 19?

No. Occorre dare informativa nel bilancio in chiusura degli effetti economici, patrimoniali e finanziari che l'epidemia comporterà nel corso del 2020. Il riferimento è il periodo compreso tra lo 01.01.2020 e la data di approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo.

Il quadro normativo di riferimento DIFFERISCE nei casi in cui la data di chiusura dell'esercizio della società fosse successiva al 31.12.2019, ossia per tutti i bilanci con esercizio in chiusura nel periodo marzo – giugno 2020. In questi casi, infatti, è molto probabile che gli effetti economici dovranno essere recepiti già entro la chiusura dell'esercizio tra le scritture contabili.

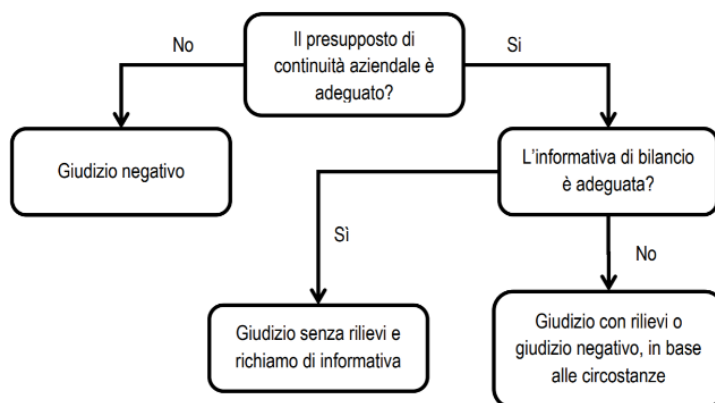
Esempio: in presenza di un bilancio con esercizio in chiusura al 31.03.2020, una quota di costi (quelli già maturati nel periodo febbraio-marzo 2020) verrà già recepita "secondo natura" nel conto economico del periodo, assieme alla presumibile riduzione dei ricavi, secondo il principio di competenza economica. La quota di costi che la società sostiene dall'01.04.2020 sino alla data di approvazione del progetto di bilancio, verrà invece rendicontata secondo le disposizioni dell'OIC 29 al paragrafo 59, lettera a) "fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio". Gli amministratori dunque stanzeranno un fondo oneri al 31.03.2020, collegato ai costi sostenuti nel

⁶ Derubricato

⁷ Disciplinata dagli articoli 2323 bis, comma 1, e 2485 del codice civile nr 1, dall'OIC 11 paragrafo 8 e seg. ed infine dai principi di revisione ISA Italia 570

periodo successivo a quello di chiusura (aprile-maggio 2020), direttamente imputabili all'evento di competenza febbraio-marzo 2020 (diffusione della pandemia).

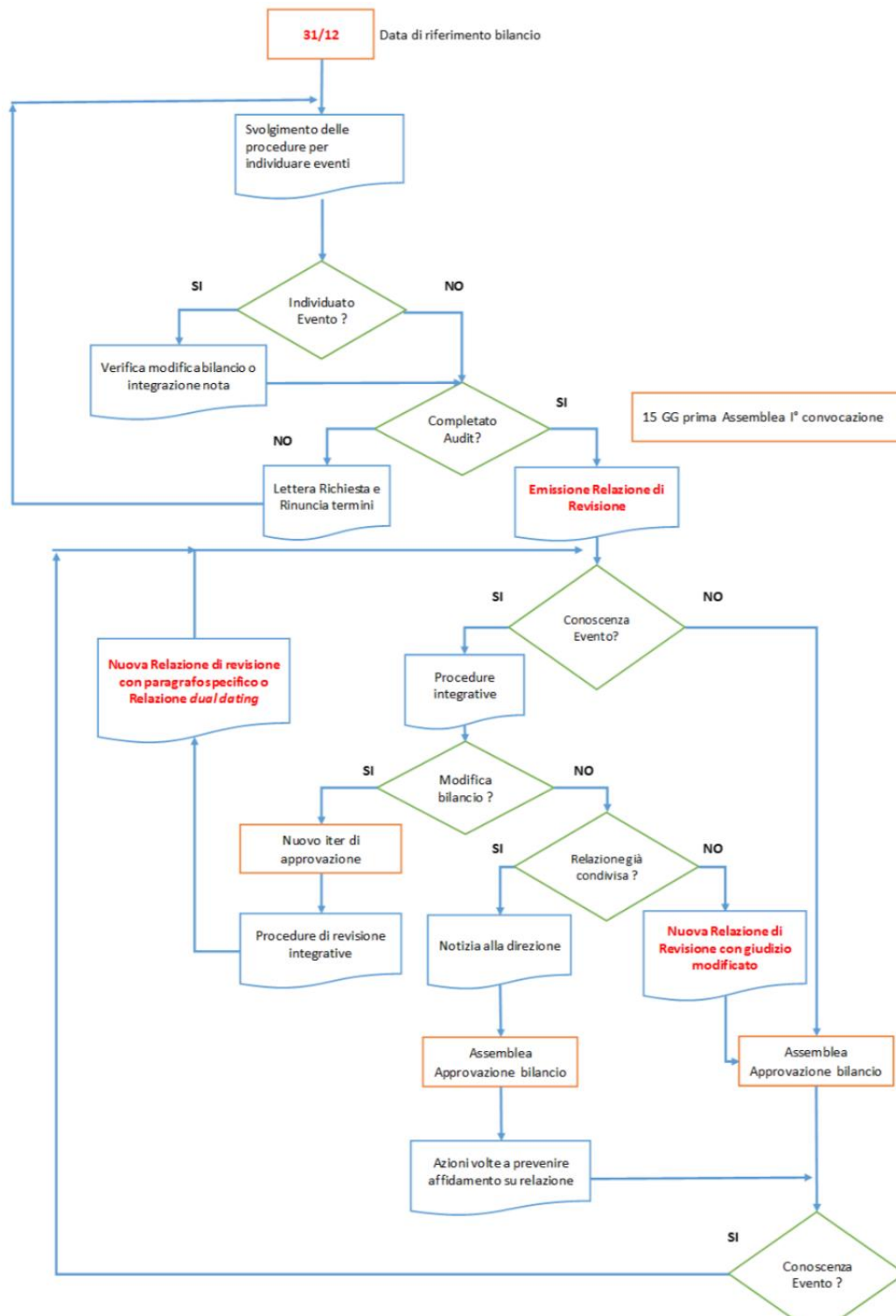
3. L'emergenza COVID 19 è una causa di rinvio dei termini di approvazione del bilancio?
Assolutamente sì, alla luce delle limitazioni significative e restrizioni imposte dal Governo. Unica condizione è che lo statuto societario possa prevedere la proroga nel maggior termine per eventi straordinari, ai sensi del Codice Civile all'art. 2364, comma 2, secondo periodo per le SPA e all'art. 2478 comma 1 per le SRL.
4. Cosa succede se lo statuto non prevede l'approvazione del progetto di bilancio (da parte dell'organo amministrativo) e del bilancio (per l'assemblea) in modalità di audio – video conferenza?
Appare ragionevole che, alla luce del DPCM del 09.03.2020 (art. 1, lettera h e q), anche in assenza di una previsione statutaria, sia assolutamente permesso.
5. Cosa accade se il revisore ritiene che, nonostante il rinvio dei termini e la fattibilità dei piani d'azione, il bilancio presenti incertezze significative o limitazioni che possono portare a errori pervasivi?
In tali fattispecie, che si spera molto limitate, in cui il revisore valuta che le misure poste in essere dagli amministratori e/o quelle previste dai piani d'azione (budget) siano insufficienti per fronteggiare la crisi e vi sia un'inadeguatezza dell'informativa fornita in nota Integrativa, emette una relazione per impossibilità di esprimersi o con giudizio avverso.



6. Cosa succede se alla data del DPCM del 09.03.2020 (attuazione misure restrittive) l'organo amministrativo aveva già "approvato" il progetto di bilancio al 31.12.2019 ma il revisore non aveva emesso la relazione?
L'articolo 2427, comma 1, numero 22 quater) del Codice Civile richiede che la nota integrativa debba indicare la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Si considerano fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate. Nell'illustrazione del fatto intervenuto si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile. In talune fattispecie, come potrebbe essere l'effetto dell'emergenza sanitaria dovuta al COVID 19, se al momento della redazione del bilancio il presupposto della continuità aziendale non risulta essere

più appropriato, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.

Nelle fattispecie in cui alla data del 09.03.2020 l'organo amministrativo aveva già approvato il progetto di bilancio senza dare adeguata informativa sulla nota integrativa degli effetti successivi, il revisore può richiedere che sia riapprovato il progetto di bilancio oppure che emetta nella sua relazione un giudizio con modifica. Nel flow chart successivo viene evidenziato l'iter procedurale raccomandato dal CNDCEC, per ciò che concerne gli "eventi successivi".



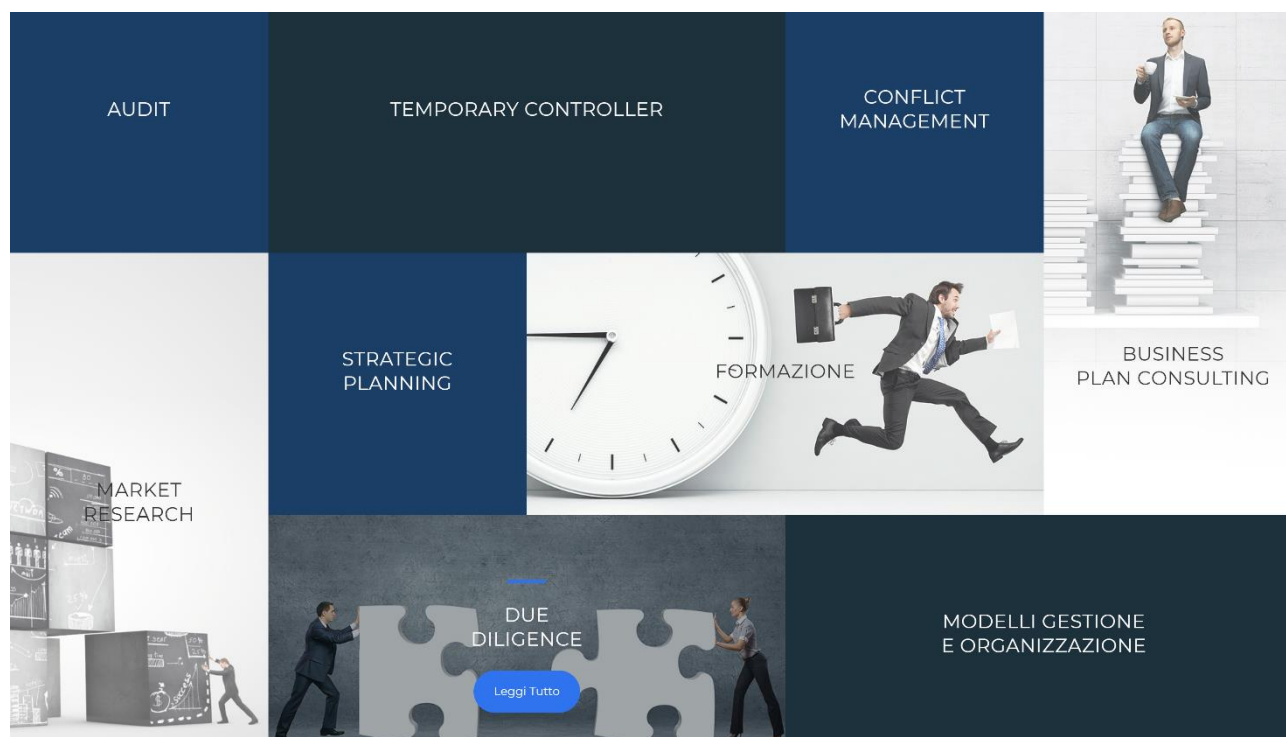
Nonostante la continuità aziendale sia sempre un elemento molto impegnativo ed imprescindibile in situazioni di ordinaria amministrazione, in questa situazione di emergenza sanitaria diventa centrale l'analisi della stessa ed è necessario che ciascuna azienda predisponga delle proiezioni economiche, patrimoniali e finanziarie riviste alla luce del terribile evento straordinario del COVID 19 e vengano condivise con l'organo di controllo anche al riguardo delle incombenze richieste dal Nuovo Codice della crisi di impresa.

REVI.TOR S.r.l. è vicina ai propri clienti e al tessuto imprenditoriale

Consultaci e rimani in contatto con noi:

Contattaci:

- Indirizzo: Corso Galileo Ferraris, 14 - 10121 Torino
- Telefono: +39.011.09.20.159
- Mail: info@revitor.it / barbara.negro@revitor.it
- Sito aziendale: www.revitor.it
- LinkedIn: <https://it.linkedin.com/company/revi-tor-s-r-l->
- Twitter: https://twitter.com/revi_tor



Allegato – estratto dell’OIC 29 paragrafo 59

Si identificano tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio:

(a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio:

Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano 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, in conformità al postulato della competenza.

Ne possono essere esempi:

- 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;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell’esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
 - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
 - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l’indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell’esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell’esercizio di riferimento;
- la determinazione, dopo la chiusura dell’esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all’esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

(b) 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:

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell’esercizio, qualora tale riduzione rifletta condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell’esercizio;
- la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
- la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell’esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall’OIC 19 “Debiti”;
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell’esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall’OIC 6.

(c) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale

Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l’intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l’attività operativa. Oppure 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