

LE NOVITA' PER IL BILANCIO DI ESERCIZIO al 31 dicembre 2017 La Relazione di Revisione

prof.ssa Roberta Provasi
dottore commercialista in Milano
Università degli Studi di Milano-Bicocca

Problemi ed impatti prima applicazione dei nuovi OIC

I dati di InfoCamere sulla campagna bilanci 2017	
BILANCIO DELLE MICRO IMPRESE	
COSTO AMMORTIZZATO PER I DEBITI E CREDITI	
OPERAZIONI STRAORDINARIE	
PATRIMONIO NETTO	
STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI	
RISERVA NEGATIVA	
GESTIONE ACCENTRATA DELLA TESORERIA	
RENDICONTO FINANZIARIO	

Bilancio delle Micro Imprese

	% DATI BILANCIO 2013	% DATI BILANCIO 2016
PICCOLE/MICRO	60,4%	31,5%
ABBREVIATO	36%	63,7%
ORDINARIE	3,6%	4,8%

Poche imprese hanno optato per il micro-bilancio. Cause possibili:

- 1) Incertezza sulle condizioni per suo utilizzo. Per il rispetto delle soglie art. 2435-ter c.c. : 2014 e 2015, 2015-2016, o 2014-2015-2016?????
- 2) Dubbi sulla effettiva possibilità di omettere la Nota Integrativa. Ciò determina Perdita d'informativa, per cui effetti per i rapporti bancari. Aspetto significativo per le start up e per le cooperative;
- 3) Differenze minime fra le disposizioni per bilancio micro e per il nuovo bilancio abbreviato

Costo ammortizzato per i crediti e debiti

Poco utilizzato criterio del costo ammortizzato

(con il supporto-giustifica del principio della irrilevanza)

«crediti e debiti devono essere attualizzati nei casi in cui al momento della rilevazione iniziale, il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali risulti significativamente differente da quello di mercato»

OPERAZIONI CRITICHE

- a) Operazioni ristrutturazioni del debito in cui il creditore ha accettato condizioni non di mercato;
- b) Operazioni fra soggetti correlati;
- c) Finanziamenti soci infruttiferi a lungo termine soprattutto se socio ha accettato condizioni non di mercato al fine di rinforzare patrimonialmente la società (OIC 19/53)

Operazioni Straordinarie

L'iscrizione dei proventi e oneri nell'ambito di valori e costi della produzione (Macro Classe A e Macro Classe B) può aver generato una non corretta comprensione della redditività dell'impresa.

ASPETTI CRITICI:

- a) Nel predisporre la Relazione sulla Gestione ed anche nel caso di determinazione degli indici reddituali è necessario calcolare **il Reddito Operativo Normalizzato**;
- b) I revisori devono prestare attenzione al giudizio sulla coerenza fra il bilancio e la Relazione sulla gestione prodotta dagli amministratori;
- c) Compilare attentamente il novellato pt 13 della Nota Integrativa «al fine di identificare le componenti economiche di entità ed incidenza eccezionali che non devono essere considerate nella valutazione della redditività operativa della società»

Patrimonio Netto

I primi dati relativi ai conti annuali dopo il recepimento del D. Lgs 139/2015 attestano che:

- 1) Il Patrimonio Netto è diminuito in media del 5% in seguito all'applicazione retroattiva dell'OIC 29 al fine di riesprimere i costi di ricerca e di pubblicità;**
- 2) La Riserva Negativa è presente solo nel 3% delle società;**
- 3) Gli Strumenti Finanziari Derivati sono presenti solo nel 12% dei conti delle società esaminate;**
- 4) La gestione accentrata della Tesoreria è presente nel 6% delle società esaminate;**
- 5) Quasi assente la presenza della voce di cui al Par. 79 dell'OIC 16, « Immobilizzazioni materiali destinate alla vendita».**

EMENDAMENTI AGLI OIC del 29/12/2017

Il Consiglio di Gestione dell'OIC il 9 ottobre ha approvato per la pubblica consultazione gli emendamenti agli OIC ed in data 29 dicembre 2017 ha pubblicato la versione definitiva. Gli emendamenti riguardano i principi:

OIC 12, COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

OIC 13, RIMANENZE

OIC 16, IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

OIC 17, BILANCIO CONSOLIDATO E METODO DEL PATRIMONIO NETTO

OIC 19, DEBITI

OIC 21, PARTECIPAZIONI

OIC 24, IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

OIC 25, IMPOSTE SUL REDDITO

OIC 29, CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME

CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

OIC 32, STRUMENTI FINANZIARI

GLI EMENDAMENTI SI APPLICANO AI BILANCI CON ESERCIZI AVENTE INIZIO A PARTIRE DAL 1 GENNAIO 2017 O DATA SUCCESSIVA.

EVENTUALI EFFETTI DERIVANTI DAL RECEPIMENTO DEGLI EMENDAMENTI POSSONO ESSERE RILEVATI PROSPETTICAMENTE AI SENSI OIC 29

OIC 12 - Composizione e schemi del Bilancio d'esercizio (1)

Ex artt. 2435 bis e 2435 ter - Stato Patrimoniale

A. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata;

... OMISSIS

C. Attivo circolante;

1) I. Rimanenze

*2) II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo **e delle imposte anticipate***

... OMISSIS

- 1) **Par 35 OIC 12**, nell'ambito della **voce CII Crediti dello stato patrimoniale in forma abbreviata**, le società devono fornire indicazione separata delle imposte anticipate.
- 1) **Par 30 OIC 25**, Imposte sul Reddito - Relazione al D.lgs. 6/2003 che chiarisce che le **imposte anticipate non sono dei veri e propri crediti e quindi il concetto di esigibilità non è ad esse applicabile.**

OIC 12 - Composizione e schemi del Bilancio d'esercizio (2)

Conto Economico

Par. 50 dell'OIC 12: *«le rettifiche di ricavo sono portate a riduzione dei ricavi, ad esclusione delle rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili rilevate ai sensi dell'OIC 29».*

La nuova disposizione è finalizzata a chiarire che tutte le rettifiche di ricavo sono portate a riduzione dei ricavi e non solo quelle relative ai ricavi di competenza dell'esercizio.

Unica eccezione: quelle derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE: gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 35 e 50, sono rilevati in bilancio RETROATTIVAMENTE ai sensi dell'OIC 29

OIC 13 - Rimanenze

RILEVAZIONE INIZIALE - Costo d'acquisto e costi accessori d'acquisto

Par 22 «Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 “Debiti” più gli oneri accessori»

La nuova disposizione è finalizzata ad includere gli oneri accessori nel determinare il valore di iscrizione del bene.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 22, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell'OIC 29

OIC 16 - Immobilizzazioni Materiali (1)

RILEVAZIONE INIZIALE – Considerazioni generali

Par. 33 dell'OIC 16: *«Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul di mercato, per operazioni similari o equiparabili, il cespite è iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti più gli oneri accessori.»*

La nuova disposizione è finalizzata utilizzare la formulazione “differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato” considerata tecnicamente più corretta ed **includere gli “oneri accessori”** nel determinare il valore di iscrizione del bene.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 33, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell'OIC 29

OIC 16 - Immobilizzazioni Materiali (2)

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE – Rivalutazioni

Par. 76 dell'OIC 16 : *«Se il valore rivalutato di un bene materiale risulta, negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.»*

La nuova disposizione è finalizzata a chiarire che la svalutazione di un bene rivalutato in esercizi precedenti deve sempre essere rilevata a conto economico salvo che la legge non preveda diversamente. La precedente versione sembrava riferirsi ai soli beni rivalutati «in base a parametri prestabiliti».

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 76, sono rilevati RETROATTIVAMENTE ai sensi dell'OIC 29

OIC 17 - Bilancio Consolidato e metodo del Patrimonio Netto



Emendamento non rilevante ai fini dell'applicazione del principio contabile: **è stato eliminato il paragrafo 6 delle *Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 17.***

È stato eliminato il paragrafo 6 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 17 perché incoerente con il paragrafo 2 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte e con il paragrafo 39 d) del principio OIC 17 (che prevede che una controllata possa essere esclusa dall'area di consolidamento se è stata acquisita con il fine di rivenderla entro 12 mesi dalla data di acquisizione del controllo).

OIC 19 – Debiti (1)

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

Par. 21 A) *“La classificazione dei debiti tra le varie voci di debito è effettuata sulla base della natura (o dell’origine) degli stessi rispetto alla gestione ordinaria a prescindere dal periodo di tempo entro cui le passività devono essere estinte”.*

La nuova disposizione statuisce che la classificazione di un debito deve essere effettuata sulla base della natura (o dell’origine) dello stesso rispetto alla gestione ordinaria.

Con il nuovo paragrafo 21A l’OIC ha ritenuto opportuno chiarire la **corretta classificazione di un debito commerciale scaduto, che a seguito di una rinegoziazione, diventa a lungo termine.**

L’OIC ha osservato l’assenza, nell’OIC 19 - Debiti, di una disciplina simile a quella dell’OIC 15 [la classificazione dei valori patrimoniali attivi si fonda sul criterio della “destinazione” (o dell’origine) degli stessi rispetto all’attività ordinaria], che guidi il redattore del bilancio nella classificazione di un debito di natura commerciale scaduto e rinegoziato a lungo termine. L’OIC ha, pertanto, ritenuto necessario inserire il paragrafo 21A nell’OIC 19 per chiarire che la classificazione di un debito deve essere effettuata sulla base della natura (o dell’origine) dello stesso rispetto alla gestione ordinaria.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall’applicazione dell’emendamento ai diversi paragrafi dell’OIC 19, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell’OIC 29

OIC 19 (2)

L'OIC ha abrogato l'OIC 6 - *Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio* e ha emendato l'OIC 19 – *Debiti* modificando:

- la sezione ELIMINAZIONE CONTABILE (paragrafo 73 e aggiungendo i paragrafi 73A, 73B, 73C),
- la sezione NOTA INTEGRATIVA (aggiungendo il paragrafo 81A e modificando il paragrafo 85)

ed aggiungendo l'Appendice A – OPERAZIONI DI RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO

La nuova disposizione è finalizzata ad eliminare l'asimmetria nel trattamento contabile dei costi di transazione di un'operazione di ristrutturazione del debito, tra società che adottano il metodo del costo ammortizzato e società che non lo adottano

L'EMENDAMENTO DELL'OIC 19

- Disciplina un trattamento contabile simile per i soggetti che adottano e per quelli che non adottano il metodo del costo ammortizzato
- I costi di ristrutturazione possono essere sospesi anche se sostenuti in un esercizio antecedente alla conclusione dell'accordo

OIC 19 (3)

Par. 73 Eliminazione contabile del debito



La società elimina in tutto o in parte il debito dal bilancio quando l'obbligazione contrattuale e/o legale risulta estinta per adempimento o altra causa, o trasferita



L'estinzione di un debito e l'emissione di un nuovo debito verso la stessa controparte determina l'eliminazione contabile se i termini contrattuali del debito originario differiscono in maniera sostanziale da quelli del debito emesso



*Quando, in costanza del medesimo debito, vi sia una **variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso, attribuibile o meno alla difficoltà finanziaria del debitore** (cfr. le **fattispecie di ristrutturazione del debito** di cui all' Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito, contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito*

OIC 19 (4)

Appendice A – Definizione di ristrutturazione del debito

«Per ristrutturazione del debito s'intende un'operazione mediante la quale il creditore (o un gruppo di creditori), per ragioni economiche, effettua una **concessione** al debitore in considerazione delle difficoltà finanziarie dello stesso, concessione che altrimenti non avrebbe accordato. Per tali ragioni, il creditore è disposto ad accettare una ristrutturazione del debito che comporti modalità di adempimento più favorevoli al debitore.»

Concessione del creditore: si sostanziano in rinuncia ad alcuni diritti contrattualmente definiti

beneficio immediato o differito per il **debitore** (vantaggio)

una corrispondente perdita per il **creditore**

Effetti di tale rinuncia sono misurati dalla variazione:

positiva del valore economico del **debito** rispetto al valore contabile del debito ante-ristrutturazione

negativa del valore economico del **credito** rispetto al valore contabile del credito ante-ristrutturazione

OIC 19 (5)

Appendice A *Condizioni per configurare un'operazione di ristrutturazione*

il debitore si trova in una situazione di difficoltà finanziaria

il debitore non ha, né riesce a procurarsi, i mezzi finanziari adeguati, per quantità e qualità, a soddisfare le esigenze della gestione e le connesse obbligazioni di pagamento

*il creditore, a causa dello stato di difficoltà finanziaria del debitore, **effettua** una concessione al debitore rispetto alle condizioni originarie del contratto che dà luogo ad una perdita*

La concessione accordata dal creditore (ovvero la rinuncia dello stesso ad alcuni diritti contrattualmente acquisiti nei confronti del debitore) può assumere differenti forme, a seconda delle modalità attraverso le quali viene realizzata la ristrutturazione del debito

Esempi di ristrutturazione del debito:

- a) concordato preventivo, disciplinato dagli artt. 160 e segg. l.f.;
- b) accordo di ristrutturazione del debito di cui all'art. 182-bis l.f.;
- c) piano di risanamento attestato di cui all'art. 67, comma 3, lettera d) l.f.

OIC 19 (6)

DISCIPLINA PER RISTRUTTURAZIONE DEBITO
1) PRINCIPALI MODALITÀ CON CUI SI REALIZZA LA RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO
2) DATA DA CUI SI RILEVANO GLI EFFETTI DELL'ELIMINAZIONE DEL DEBITO
3) LE REGOLE CONTABILI PER LE SOCIETÀ CHE APPLICANO IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO E QUELLE CHE NON LO APPLICANO
4) INFORMATIVA DA INSERIRE IN NOTA

OIC 19 (7)

PRINCIPALI MODALITÀ CON SI REALIZZA LA RISTRUTTURAZIONE DEBITO

A) MODIFICA DEI TERMINI ORIGINARI DEL DEBITO

Le disposizioni generali sono contenute nei par.73 e ss mentre nell'Appendice A sono invece riportate le disposizioni specifiche nel caso di modifica dei

B) TRASFERIMENTO DAL DEBITORE AL CREDITORE DI UNA ATTIVITÀ (o un gruppo di attività) a estinzione parziale del debito

La differenza tra il valore contabile del debito estinto e il valore contabile dell'attività ceduta (al netto di perdite durevoli e ammortamenti) va a Conto Economico nella voce adeguata di riferimento

C) CESSIONE DI CAPITALE E SUA ASSEGNAZIONE AL CREDITORE CON ESTINZIONE PARZIALE DEL DEBITO

L'operazione si perfeziona con emissione di quote o azioni da parte del debitore e assegnazione al creditore. L'aumento del PN è pari al valore contabile del debito ristrutturato senza che il debitore rilevi alcun utile o perdita

OIC 19 (8)

DATA DALLA QUALE SI RILEVANO GLI EFFETTI ELIMINAZIONE CONTABILE (1)

Ai sensi par. 73A e dell'APPENDICE A «La data dalla quale si rilevano gli effetti dell'eliminazione contabile coincide con il momento a partire dal quale l'accordo»

Par. 73 A Data di riferimento nei casi di operazioni di ristrutturazione del debito:

- a) per il **concordato preventivo** ex art. 161 l.f., con **la data** in cui il concordato viene **omologato** da parte del Tribunale;
- b) per l'**accordo di ristrutturazione dei debiti** ex art. 182-bis l.f., con **la data in cui l'accordo viene pubblicato presso il Registro delle Imprese**; laddove l'accordo prevede che la sua efficacia sia subordinata **all'omologa da parte del Tribunale**, la data della ristrutturazione coincide con il momento dell'omologa;
- c) per il **piano di risanamento attestato** ex art. 67, comma 3, lettera d) l.f., qualora risulti formalizzato un accordo con i creditori, con **la data di adesione dei creditori**.

OIC 19 (9)

DATA DALLA QUALE SI RILEVANO GLI EFFETTI ELIMINAZIONE CONTABILE (2)

SITUAZIONI PARTICOLARI

1) Se **la data ricade tra chiusura esercizio e data formazione del bilancio** nel progetto di bilancio va fornita adeguata informativa sulle caratteristiche dell'operazione e sui potenziali effetti patrimoniali e economici che essa produrrà negli esercizi successivi (par. 73 A)

2) Se **efficacia dell' accordo è subordinata al verificarsi di una condizione sospensiva** ovvero ad altri adempimenti da parte del debitore o di terzi, **la data della ristrutturazione può coincidere con il momento in cui si verifica la condizione** o si dà luogo a tali adempimenti. Tale momento può coincidere (es.), con la data in cui:

- le attività vengono trasferite dal debitore al creditore;
- il capitale è assegnato al creditore;
- diventano effettivi i nuovi termini del debito;
- si verifica un determinato evento che rende efficace l'accordo tra le parti.

(Appendice A)

OIC 19 (10)

REGOLE CONTABILI PER LE SOCIETÀ CHE APPLICANO IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO E QUELLE CHE NON LO APPLICANO

*Quando, in costanza del medesimo debito, vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso, attribuibile o meno alla difficoltà finanziaria del debitore (cfr. le **fattispecie di ristrutturazione del debito** di cui all' Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito, contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito*

**METODO
COSTO
AMMORTIZZATO**

**NO METODO
COSTO
AMMORTIZZATO**

OIC 19 (11)

METODO COSTO AMMORTIZZATO (Par. 73 B)

CON ELIMINAZIONE CONTABILE DEL DEBITO	<i>Il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito segue le regole di rilevazione iniziale dei debiti valutati al costo Ammortizzato e soggetti ad attualizzazione</i> La differenza fra il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito e l'ultimo valore contabile del debito originario costituisce utile o perdita da rilevare a CE (proventi o oneri finanziari). I costi di transazione vanno a CE come utile o perdita relativi all'operazione di eliminazione
SENZA ELIMINAZIONE CONTABILE DEL DEBITO	Ricalcolo del debito alla data di revisione della stima dei flussi finanziari attualizzando i rideterminati flussi finanziari al tasso di interesse effettivo calcolato in sede di rilevazione iniziale. La differenza tra il valore attuale rideterminato del debito alla data di revisione della stima dei flussi finanziari futuri e il suo precedente valore contabile alla stessa data è rilevata a conto economico negli oneri o nei proventi finanziari(par. 61). I costi di transazione rettificano il valore contabile del debito e sono ammortizzati lungo la durata del debito.

OIC 19 (12)

NO METODO COSTO AMMORTIZZATO (Par. 73 C)

CON ELIMINAZIONE CONTABILE DEL DEBITO O RIDUZIONE DEL VALORE DEBITO BENEFICIO IMMEDIATO	Costi transazione vanno a CE (in relazione alla natura) nello stesso esercizio in cui si ha beneficio derivante da variazioni termini contrattuali. La differenza fra il valore nominale del debito ante e post ristrutturazione va a CE come provento finanziario
SENZA ELIMINAZIONE CONTABILE DEL DEBITO (in caso di riduzione degli interessi maturandi o proroga tempistica pagamenti) BENEFICIO FUTURO	Il beneficio per il debitore è rilevato per competenza lungo la durata residua del debito. I costi di transazione sono rilevati come risconti attivi nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito. Al termine di ciascun esercizio successivo alla rilevazione iniziale, i risconti attivi iscritti sono addebitati a conto economico in relazione ai benefici ottenuti lungo la vita residua del debito ed è valutata la loro recuperabilità.

OIC 19 (13)

REGOLE CONTABILI- NO COSTO AMMORTIZZATO

Esempio 1) BENEFICIO IMMEDIATO derivante da stralcio del valore nominale parte del debito o degli interessi già maturati

Valore nominale ante ristrutturazione 1000

Valore nominale post ristrutturazione 600

Costi ristrutturazione 100

PROVENTO FINANZIARIO = 1000 – 600 = 400

Debito ante ristrutturazione	1000	
Costi Ristrutturazione	100	
Debito post ristrutturazione		600
Provento Finanziario		400
Banca c/c		100

OIC 19 (14)

REGOLE CONTABILI- NO COSTO AMMORTIZZATO

Esempio 2) BENEFICIO FUTURO derivante da riduzione degli interessi ancora da maturare

Valore nominale debito 5.000, scadenza a 5 anni, tasso interesse al 5% rinegoziato al tasso del 3%. Costi ristrutturazione 50.

BENEFICIO RIDUZIONE TASSO:	$5\% - 3\% = 2\%$
BENEFICIO FUTURO ANNUO :	$5000 \times 2\% = 100$
BENEFICIO TOT NON ATTUALIZZATO:	$100 \times 5 = 500$
BENEFICIO TOT ATTUALIZZATO (flusso 100; tasso 5%, anni 5)	= 468, 54

Risconto attivo (Costi ristrutturazione)	50	
Banca c/c		50

Risconto ripartito sulla base della durata residua del debito (e dei benefici futuri)

Quota annua: $50 : 5 = 10$

Risconto attivo (31/12 anno 1)		10
Costi ristrutturazione/Oneri finanziari	10	

Se i costi di ristrutturazione (Hp. 475) fossero superiori al beneficio attualizzato (468,54) il risconto sarà possibile solo per un valore pari allo stesso beneficio attualizzato.

OIC 19 (15)

INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

Nel fornire le indicazioni di cui ai numeri 1 e 6 dell'articolo 2427, nel caso di operazioni di ristrutturazione del debito, l'informativa integrativa, da fornire riguarda:

1) Informazioni sulle caratteristiche principali dell'operazione di ristrutturazione del debito

2) Informazioni sugli effetti che la ristrutturazione del debito è destinata a produrre negli esercizi successivi al fine di informare i destinatari del bilancio in merito all'avanzamento e/o al rispetto delle condizioni previste nel piano di ristrutturazione, indicando alternativamente se le condizioni del piano sono state rispettate anche in relazione alla tempistica di realizzazione, o il fatto che il piano verrà rispettato nella sostanza anche se nell'esercizio in corso non si sono rispettate tutte le condizioni

3) Le conseguenze e gli effetti che si stima si potranno verificare nel caso in cui non si potessero realizzare le condizioni previste nel piano

OIC 21 - Partecipazioni

RILEVAZIONE INIZIALE

Par. 21 A : *«Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, le partecipazioni sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti più gli oneri accessori..».*

L'OIC ha ritenuto opportuno chiarire la corretta determinazione del costo di acquisto di una partecipazione nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato considerando che l'OIC 21 - *Partecipazioni* non prevede espressamente tale fattispecie.

*La nuova disposizione è finalizzata ad **uniformare** il trattamento dell'OIC 21 a quanto previsto da OIC 13 - Rimanenze, OIC 16 – Immobilizzazioni Materiali e OIC 24 – Immobilizzazioni Immateriali*

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 21A, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell'OIC 29

OIC 24 - Immobilizzazioni Immateriali (1)

RILEVAZIONE INIZIALE – Considerazioni generali

Par. 37 dell'OIC 16: *«Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul di mercato, per operazioni simili o equiparabili, le immobilizzazioni immateriali sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti più gli oneri accessori.».*

La nuova disposizione è finalizzata utilizzare la formulazione “differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato” considerata tecnicamente più corretta ed **includere gli “oneri accessori”** nel determinare il valore di iscrizione dei beni immateriali.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 37, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell'OIC 29

OIC 24 - Immobilizzazioni Immateriali (2)

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE – Rivalutazioni

Par. 81 dell'OIC 24: *«Se il valore rivalutato di un bene immateriale risulta, negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge»*

La nuova disposizione è finalizzata a chiarire che la svalutazione di un bene rivalutato in esercizi precedenti deve sempre essere rilevata a conto economico salvo che la legge non preveda diversamente. La precedente versione sembrava riferirsi ai soli beni rivalutati «in base a parametri prestabiliti»

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

*Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 81, sono rilevati **RETROATTIVAMENTE** ai sensi dell'OIC 29.*

OIC 25 - Imposte sul Reddito

Per recepire le modifiche recepite dall'emendato Par. 35 dell'OIC 12 è stato modificato anche il par. 30 dell'OIC 25 secondo cui «*Nella voce CII Crediti, si fornisce indicazione separata delle imposte anticipate*» nei **Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)**

Modifica finalizzata a rendere più intellegibile nei bilanci ex artt. 2435 bis e art. 2435 ter il contenuto della voce CII Crediti e dare conseguentemente un'informazione tecnicamente più appropriata di tale voce

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

*Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 30, sono rilevati **RETROATTIVAMENTE** ai sensi dell'OIC 29*

OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio

Rilevazione in bilancio

Ai sensi del novellato Par. 37 “gli effetti del cambiamento di stima sono classificati nella voce di conto economico prevista dall'OIC 12 o da altri principi contabili”.

In particolare a tal fine il riferimento è:

- 1. al Par. 101 dell'OIC 12, «le eccedenze relative ai fondi sulle imposte dirette sono rilevate nella voce 20, Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate»;**
- 2. al Par. 47 dell'OIC 31, «le eccedenze di fondi sono contabilizzate fra i componenti positivi del reddito della classe avente la stessa natura».** Disposizione allineata al Par. 56 dell'OIC 12 per cui gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati possono rientrare in A5 d) Altri ricavi e proventi (se accantonamento rilevato in B o se riferiti a imposte indirette)

DATA ENTRATA IN VIGORE

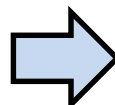
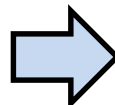
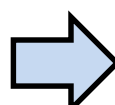
L'emendamento al paragrafo 37, si applica retroattivamente ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva

OIC 32 - Strumenti Finanziari Derivati

I principali emendamenti all'OIC 32 sono relativi:

- 1) All'ambito di applicazione, emendato il Par.7
- 2) Classificazione e contenuto delle voci, emendato il Par. 33 e il Par. 34
- 3) Operazioni di copertura, emendato il Par.76
- 4) Coperture di fair value, emendato il Par. 105

La nuova disposizione è finalizzata a:

-  garantire il più possibile **un allineamento** con il corrispondente principio internazionale **IFRS 9, Financial Instruments**;
-  chiarire la corretta classificazione degli utili e delle perdite computate al momento dell'eliminazione contabile dei derivati non designati come di copertura. Ciò per superare la disposizione precedente che disciplinava solo esclusivamente la classificazione a conto economico delle variazioni positive e negative di fair value
-  **a prevedere che tutti gli effetti economici che interessano i derivati confluiscono in un'unica voce.** Ciò per superare le difficoltà tecniche emerse per separare le componenti realizzate da quelle non realizzate per un derivato valutato al fair value

Strumenti finanziari derivati

art. 2426 c.c., n. 11-*bis*

*11-bis) gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, **sono iscritti al fair value**. Le variazioni del fair value sono imputate al Conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto; tale riserva è imputata al Conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura. Gli elementi oggetto di copertura contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura; si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura. Non sono distribuibili gli utili che derivano dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura. Le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto e, se positive, non sono distribuibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite.*

Rilevazione iniziale al *Fair Value*

Per la determinazione del *Fair Value* è necessario:

- 1) considerare le caratteristiche dello strumento finanziario derivato;
- 2) considerare le condizioni specifiche del sottostante;
- 3) considerare le limitazioni alla vendita o all'uso;
- 4) identificare il mercato principale (il mercato in cui la transazione avverrebbe in condizioni normali; in assenza di un mercato oggettivamente definibile principale la scelta verso il mercato più vantaggioso).

FAIR VALUE AI SENSI DELL'OIC 32 (APPENDICE B)		
	CONDIZIONI APPLICABILITA'	MODALITA' APPLICAZIONE
1° livello	Esistenza di un mercato attivo facilmente individuabile	Valutazione sulla base delle evidenze del mercato attivo
2° livello	Inesistenza di un mercato attivo per il derivato, ma esistenza per i suoi componenti o analogo strumento	Valutazione sulla base dei prezzi di strumenti analoghi sui mercati attivi o, in assenza di prezzi, analisi di parametri utili quali tassi d'interesse e curve di rendimenti, volatilità implicite e rischio di credito di entrambe le parti del derivato
3° livello	Mercato attivo non individuabile	I parametri utilizzati devono riflettere le assunzioni che gli operatori di mercato utilizzerebbero nel determinare il prezzo dello strumento finanziario

La contabilizzazione dei derivati di copertura

In data 1/07/n la società A stipula un mutuo per 500.000 euro, durata decennale, tasso semestrale basato sull'Euribor a 6 mesi + *spread* 1%, rimborso unica soluzione a scadenza.

In data 1/07/n la società A stipula uno strumento finanziario derivato (*Interest Rate Swap*) per 500.000 euro di durata decennale. La società paga alla banca il tasso fisso del 4% e incassa dalla banca l'Euroribor a 6 mesi.

Nell'anno n gli interessi ammontano a:

1) Interessi sul mutuo: $500.000 \times (0,5\% + 1\%) \times 6/12 = 3.750$ euro

2) Flussi su IRS:

Società A paga alla banca: $500.000 \times 4\% \times 6/12 = 10.000$ euro

Società A incassa dalla banca Euroribor: $500.000 \times 0,5\% \times 6/12 = 1.250$ euro

Differenziale per impresa: $- 10.000 + 1.250 = - 8.750$

Oneri finanziari: $3.750 + 8.750 = 12.500$ (corrispondente al tasso fisso 4% + *spread* 1%)

Al 31.12.n; Fv del IRS - 2000

La contabilizzazione dei derivati di copertura

RILEVAZIONI ANNO n

C.17	E	Interessi Passivi su mutuo	3.750	
	P	Banca		3.750

C.17	E	Differenziali Passivi su IRS	8.750	
	P	Banca		8.750

A) VII	p	Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari	2000	
B.3	p	Strumenti derivati finanziari passivi		2000

Strumenti Finanziari Derivati

Art. 2424 <i>ante</i> riforma	Art. 2424 <i>post</i> riforma
B)III Immobilizzazioni finanziarie: 1) partecipazioni 2) crediti 3) altri titoli 4) azioni proprie C)III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: 1) partecipazioni in imprese controllate 2) partecipazioni in imprese collegate 3) partecipazioni in imprese controllanti 4) altre partecipazioni 5) azioni proprie 6) altri titoli	B)III Immobilizzazioni finanziarie: 1) partecipazioni 2) crediti 3) altri titoli 4) strumenti finanziari derivati attivi C)III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: 1) partecipazioni in imprese controllate 2) partecipazioni in imprese collegate 3) partecipazioni in imprese controllanti 4) altre partecipazioni 5) strumenti finanziari derivati attivi 6) altri titoli

Strumenti Finanziari Derivati

Art. 2424- <i>bis ante</i> riforma	Art. 2424- <i>bis post</i> riforma
Passivo A) Patrimonio netto B) Fondi per rischi e oneri 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili 2) per imposte, anche differite 3) Altri	Passivo A) Patrimonio Netto ... VII) Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi B) Fondi per rischi e oneri 1) Per trattamento di quiescenza e obblighi simili 2) Per imposte, anche differite 3) Strumenti finanziari derivati passivi 4) Altri

Il concetto di costo ammortizzato

Il Costo ammortizzato nel codice civile

art. 2426 pt-8 del c.c.: *«i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il **criterio del costo ammortizzato**, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti del valore di presumibile realizzo»*

art. 2426 pt-1 del c.c.: *« le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il **criterio del costo ammortizzato**, ove applicabile»*

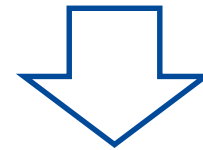
art. 2435 bis c.c : *« le società che redigono il bilancio in forma abbreviata hanno la facoltà di **non applicare il costo ammortizzato** e di continuare a valutare i debiti al valore nominale, i crediti al presumibile valore di realizzo e i titoli al costo di acquisto eventualmente svalutato per perdite durevoli di valore»*

Definizione IAS 39, Par. 9

«il valore a cui è stata misurata al momento della rilevazione iniziale l'attività o la passività finanziaria al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dell'ammortamento complessivo utilizzando il criterio dell'interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza, e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l'uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irreuperabilità»

Il Tasso di interesse effettivo

(OIC 15, Par. 37 e OIC Par.46): il tasso che attualizza esattamente i pagamenti o gli incassi futuri stimati lungo la vita attesa dello strumento finanziario o, ove opportuno, un periodo più breve al valore contabile netto dell'attività o passività finanziaria. Il tasso di interesse effettivo, secondo il criterio dell'interesse effettivo, è calcolato al momento della rilevazione iniziale del credito ed è poi utilizzato per la sua valutazione successiva



Il tasso di interesse effettivo corrisponde al tasso interno di rendimento (TIR) ossia è il tasso che rende pari a zero la sommatoria dei flussi finanziari attualizzati relativi ad una specifica attività e passività finanziaria

Rilevazione iniziale per un CREDITO in assenza di attualizzazione

VALORE INIZIALE = Valore nominale – (sconti/premi/abbuoni) - costi di transazione

Criterio del costo ammortizzato si applica tutti i debiti che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide. Il criterio può non essere applicato ai debiti con scadenza superiore ai 12 mesi, se gli effetti sono irrilevanti, per es. nel caso di costi di transazione con scarso rilievo

Il tasso di interesse effettivo è calcolato:

- 1) al momento della rilevazione iniziale del credito ed è poi utilizzato per la sua valutazione successiva**
- 2) considerando tutti i termini contrattuali, incluse le scadenze previste di incasso e pagamento**

Rilevazione iniziale per un DEBITO in assenza di attualizzazione

VALORE INIZIALE = Valore nominale – (sconti/premi/abbuoni) + costi di transazione

Criterio del costo ammortizzato non può essere applicato ai crediti con scadenza superiore ai 12 mesi, se gli effetti sono irrilevanti (es. costi di transazione sono di scarso rilievo)

Il tasso di interesse effettivo è calcolato:

- 1) al momento della rilevazione iniziale del credito ed è poi utilizzato per la sua valutazione successiva**
- 2) considerando tutti i termini contrattuali, incluse le scadenze previste di incasso e pagamento**

Rilevazione iniziale per un DEBITO in assenza di attualizzazione (esempio)

Valore nominale finanziamento = 100.000
Commissioni bancarie = 4.000
Tasso interesse nominale annuo = 3%
Interessi passivi posticipati al 31/12
Durata 3 anni
Rimborso del capitale alla scadenza del terzo anno
Finanziamento concesso a condizioni di mercato

Determinazione del tasso di interesse effettivo

$$96.000 = 3000/(1+x) + 3000/(1+x)^2 + 103.000/(1+x)^3$$

Tasso di interesse effettivo è pari a 4,4538%

Anno	Costi Competenza	Interessi pagati	Quote capitale pagate	Valore Iscrizione in Bilancio
2016	0	0	0	96.000
2017	96.000,00 x 4,4538% = 4.275,67	3.000	0	96.000,00+4.275,67-3000= 97.275,67
2018	97.275,67 x 4,4538% = 4.332,49	3.000	0	97.275,67+4.332,49-3000= 98.608,16
2019	98.606,16 x 4.4538% = 4.391,84	3.000	100.000	98.608,16+4.391,84-103.000=0

Rilevazione iniziale per un DEBITO in assenza di attualizzazione (esempio)

Anno	Costi Competenza	Interessi pagati	Quota costi accessori
2016	0	0	0
2017	$96.000,00 \times 4,4538\% = 4.275,67$	3.000	$4.275,67 - 3000 = 1.275,67$
2018	$97.275,67 \times 4,4538\% = 4.332,49$	3.000	$4.332,49 - 3000 = 1.332,49$
2019	$98.606,16 \times 4,4538\% = 4.391,84$	3.000	$4.391,84 - 3.000 = 1.391,84$
Totali	13.000	9.000	4.000

Data	Conto	Dare	Avere
31/12/2016	Banca/cc	96.000	
	Debiti verso banche		96.000
31/12/2017	Interessi passivi bancari	3.000	
	Banca c/c		3.000
31/12/2017	Oneri finanziari	1.275,67	
	Debiti verso banche		1.275,67
31/12/2018	Interessi passivi bancari	3.000	
	Banca c/c		3.000
31/12/2018	Oneri finanziari	1.332,49	
	Debiti verso banche		1.332,49
31/12/2019	Interessi passivi bancari	3.000	
	Oneri finanziari	1.391,84	
	Debiti verso banche	98.608,16	
	Banca c/c		103.000

L'attualizzazione dei crediti e debiti

Ai sensi pt. 8) del 1° comma dell'art. 2426 l'attualizzazione trova la sua espressione normativa dove si afferma che la valutazione deve essere effettuata ***“...tenendo conto del fattore temporale”***

L'OIC 15 e OIC 19 richiedono di procedere all'attualizzazione solo quando **il tasso di interesse contrattuale risulti “significativamente diverso” da quello di mercato.**

Il tasso d'interesse di mercato ai sensi OIC (OIC 15, Par. 41; OIC 19, Par. 49) **“... è il tasso d'interesse che sarebbe stato applicato se due parti indipendenti avessero negoziato un'operazione simile di funzionamento con termini e condizioni comparabili a quella oggetto di esame”.**

- 1) si calcola il tasso effettivo di interesse contrattuale
- 2) si procede ad un confronto con il tasso di mercato

 - se il tasso contrattuale è significativamente diverso da quello di mercato si devono attualizzare i flussi di cassa futuri previsti per il credito o il debito

 - se il tasso contrattuale NON è significativamente diverso da quello di mercato si procede con il calcolo del tasso d'interesse effettivo

L'attualizzazione dei crediti e debiti (esempio 1)

Valore nominale finanziamento = 1000
Commissioni bancarie = 50
Costi di transazione = 20
Tasso interesse nominale = 2% annuo
Tasso di mercato = 3% annuo
Interessi attivi incassati posticipatamente al 31/12
Durata 5 anni
Il rimborso capitale alla scadenza

Tasso di interesse desumibile dal contratto:

$$950 = 20/(1+x) + 20/(1+x)^2 + 20/(1+x)^3 + 20/(1+x)^4 + 1020/(1+x)^5$$

X= 3,09% posso non attualizzare

Valore iniziale del credito = 1000- 50 + 20 = 970

Determino il tasso d'interesse effettivo

$$970 = 20/(1+x) + 20/(1+x)^2 + 20/(1+x)^3 + 20/(1+x)^4 + 1020/(1+x)^5$$

X= 2,65%

Rilevazione iniziale del credito

Immobilizzazioni Finanziarie-crediti	970	
Disponibilità liquide	50	
Debiti v/fornitori		20
Disponibilità liquide		1000

L'attualizzazione dei crediti e debiti (esempio 2)

Valore nominale finanziamento = 1000
Commissioni bancarie = 50
Costi di transazione = 20
Tasso interesse nominale = 2% annuo
Tasso di mercato = 5% annuo
Interessi attivi incassati posticipatamente al 31/12
Durata 5 anni
Il rimborso capitale alla scadenza

Tasso di interesse desumibile dal contratto:

$$950 = 20/(1+x) + 20/(1+x)^2 + 20/(1+x)^3 + 20/(1+x)^4 + 1020/(1+x)^5$$

X= 3,09% devo attualizzare

Il valore attuale dei flussi finanziari futuri è dato da:

$$20 (1,05)^1 + 20/(1,05)^2 + 20/(1,05)^3 + 20/(1,05)^4 + 1020/(1,05)^5 = 870$$

Valore iniziale del credito = 870 + 20 = 890

Tasso interesse effettivo

$$890 = 20/(1+x) + 20/(1+x)^2 + 20/(1+x)^3 + 20/(1+x)^4 + 1020/(1+x)^5$$

X= 4,5%

Rilevazione iniziale del credito

Immobilizzazioni Finanziarie-crediti	890	
Disponibilità liquide	50	
Debiti v/fornitori		20
Disponibilità liquide		1000
Interessi ed altri oneri finanziari	80	

LA RELAZIONE DI REVISIONE AI SENSI DEL D. Lgs 135/2016: Principali Novità

Il D.Lgs 135/2016 apporta numerose modifiche all'art. 14 del D.Lgs 39/2010 dedicato alla Relazione in particolare prevede l'obbligo:

1. di illustrare nel giudizio sul bilancio anche **i risultati della revisione legale;**
2. di inserire nel giudizio una **dichiarazione su eventuali incertezze significative** sulla capacità della società sottoposta a revisione di **mantenere la continuità aziendale;**
3. di indicare **la sede** del revisore legale o della società di revisione legale;
4. di presentare **una relazione e un giudizio congiunti** in caso di revisione legale svolta da più revisori legali o più società di revisione legale o in caso di disaccordo, di esprimere il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione

FINALITA' DELLA NUOVA RELAZIONE AI SENSO D.LGS 135/2016

1) SODDISFARE ESIGENZE INFORMATIVE DEGLI STAKEHOLDERS

2) STRUTTURA PIU' ELASTICA ED ARTICOLATA

3) DA SHORT FORM A MEMORANDUM



I PRINCIPI DI REVISIONE RICHIEDONO AGGIORNAMENTO

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE

Dopo la pubblicazione della Direttiva 2014/56/UE lo IAASB ha emesso un exposure draft dal titolo:

“Reporting on audited financial statements: proposed new and revised International standard on auditing»

finalizzato a rinnovare alcuni tra i fondamentali principi che disciplinano il contenuto e la forma della relazione di revisione.

OBIETTIVI DELL'AGGIORNAMENTO

- 1) AMPLIARE IL CONTENUTO INFORMATIVO DELLA RELAZIONE;
- 2) INCREMENTARE LA CHIAREZZA

I Principi Revisione aggiornati per la Relazione di Revisione

DETERMINA dello STATO prot. N. 157387 del 31 luglio 2017

ISA ITALIA 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della Revisione Contabile nella Relazione del Revisore Indipendente.*

ISA Italia 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*

ISA Italia 570, *Continuità aziendale*

ISA Italia 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*

ISA Italia 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*

ISA Italia 706, *Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*

ISA Italia 710, *Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo*

SA ITALIA 720 B, *Giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione e sua conformità alle norme di legge*

I Principi Revisione aggiornati per la Relazione di Revisione

ISA AD IMPATTO DIRETTO

ISA 700, Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

ISA 701, Comunicazione degli aspetti chiave della Revisione Contabile nella Relazione del Revisore Indipendente

ISA 705, Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ISA 706, Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente",

ISA 710, Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo

ISA 720, "Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile

ISA AD IMPATTO INDIRETTO

ISA ITALIA 510, Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura"

ISA ITALIA 560, Eventi successivi

ISA ITALIA 570, Continuità aziendale

ISA ITALIA 580, Attestazioni scritte

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (1)

Ai sensi art. 17 del D.Lgs 135/2016 a modifica srt. 14 del Dlgs 39/2010 oltre al TITOLO la Relazione di Revisione si compone di:

1) PARAGRAFO INTRODUTTIVO in cui viene identificato il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione

2) DESCRIZIONE DELLA PORTATA DELLA REVISIONE LEGALE SVOLTA con l'indicazione dei principi di revisione osservati.

3) UN GIUDIZIO SUL BILANCIO che indichi se è conforme alle norme per la sua redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;

4) EVENTUALI RICHIAMI DI INFORMATIVA da sottoporre ai destinatari del bilancio di esercizio;

5) UN GIUDIZIO DI COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE CON IL BILANCIO

6) UNA DICHIARAZIONE SU EVENTUALI INCERTEZZE SIGNIFICATIVE relative ad eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere «**la continuità aziendale**»

7) L'INDICAZIONE DELLA SEDE del revisore legale o della società di revisione legale

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (2)

DESTINATARI E OGGETTO DELLA REVISIONE

Destinatari sono i soggetti che conferiscono l'incarico ai sensi dell'art. 13 c. 1 del D.Lgs 39/2010 ossia o :

- 1) Agli azionisti della società... SPA
- 2) Ai soci della società....srl

Oggetto, La Prima parte del Paragrafo Introduttivo in cui si identifica il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione applicata alla sua redazione.

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (3)

PARAGRAFO INTRODUTTIVO

Il paragrafo introduttivo contiene le seguenti informazioni:

1. Identificazione che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile
2. La dichiarazione che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile
3. L'identificazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio
4. Il riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative
5. La data e il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (4)

RESPONSABILITA' DELLA DIREZIONE PER IL BILANCIO

ISA 700, La responsabilità del bilancio è degli amministratori
« la direzione aziendale, nel sistema di amministrazione e controllo tradizionale e nel sistema monistico coincide con gli amministratori. Nel caso del sistema dualistico la direzione aziendale va individuata nel Consiglio di Gestione»

ISA 580, Il revisore deve comunque prima di emettere il giudizio, acquisire dalla direzione aziendale la lettera di attestazione che oltre a costituire un elemento probativo esplicita in modo chiaro la responsabilità della direzione e quello del revisore.

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (5)

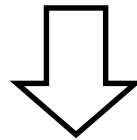
RESPONSABILITA' DEL REVISORE (segue)

La revisione contabile contiene anche una valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori oltre che una valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

La sezione si conclude con una dichiarazione del revisore in merito alla considerazione di «aver acquisito gli elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio».

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (6)

IL PARAGRAFO CONTENENTE IL GIUDIZIO



ISA ITALIA 700 PREVEDE 4 TIPOLOGIE DI GIUDIZIO

GIUDIZIO SENZA MODIFICA

- 1) GIUDIZIO POSITIVO

GIUDIZIO CON MODIFICA

- 1) CON RILIEVI
- 2) IMPOSSIBILITA' AD
ESPRIMERE GIUDIZIO
- 3) NEGATIVO

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (7)

GIUDIZIO SENZA MODIFICHE

Se :

- 1) Il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione
- 2) Il bilancio rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico e i flussi di cassa dell'esercizio
- 3) Si presuppone che il revisore ha acquisito elementi probativi, sufficienti e appropriati e che non abbia riscontrato limitazioni nelle procedure di revisione ritenute necessarie

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (8)

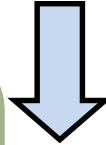
GIUDIZIO CON MODIFICHE (tabella sintesi ISA 700)

1) Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	2) Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	SIGNIFICATIVO MA NON PERVASIVO	SIGNIFICATIVO E PERVASIVO
BILANCIO SIGNIFICATIVAMENTE ERRATO	Giudizio con Rilievi	Giudizio Negativo
IMPOSSIBILITA' DI ACQUISIRE ELEMENTI PROBATIVI SUFFICIENTI ED APPROPRIATI	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

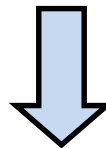
STRUTTURA DELLA RELAZIONE (9)

GIUDIZIO CON RILIEVI

**PER ERRORI
SIGNIFICATIVI**



**PER LIMITAZIONI ALLE
PROCEDURE DI
REVISIONE RITENUTE
NECESSARIE**



ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO CON RILIEVI
Paragrafo che precede il giudizio in cui illustrare gli
elementi alla base degli stessi rilievi

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (10)

GIUDIZIO NEGATIVO

Il revisore esprime un giudizio negativo:

«quando con ragionevole certezza considera che gli effetti derivanti dalla deviazione dai principi contabili e dalle norme di redazione del bilancio oppure dall'inadeguatezza dell'informativa siano così rilevanti e pervasivi da rendere il bilancio inattendibile nel suo complesso»

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (11)

DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITA' AD ESPRIMERE UN GIUDIZIO

QUANDO:

- 1) Gli effetti delle limitazioni alle procedure di revisione ritenute necessarie sono tali da far sì che manchino gli elementi probativi indispensabili per un giudizio sul bilancio;
- 2) Quando, seppur in casi piuttosto rari, molteplici incertezze fanno sì che il revisore concluda che pur avendo acquisito gli elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia in grado di formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio. Tale fattispecie è solitamente quella riconducibile alle **situazioni di crisi aziendali**.

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (12)

ALTRI OBBLIGHI DI REPORTISTICA

Nel caso di svolgimento di una revisione legale ai sensi dell'art. 14 c. 2 lett. e del D.Lgs 39/2010 è richiesto al revisore:

- 1) di esprimere **un giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio e, ove redatto, con il bilancio consolidato.**
- 2) Se trattasi di società quotata, il revisore o la società di revisione deve anche verificare che sia stata elaborata **una relazione sul governo societario e gli assetti proprietari** ed esprimere il giudizio di coerenza di alcune informazioni contenute nella stessa con il bilancio

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (13)

DATA

Ai sensi **ISA Italia 700** « La relazione di revisione deve riportare una data antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che:

- 1) Tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note siano stati redatti;
- 2) Coloro che hanno ufficialmente l'autorità, abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio

- 1) La data di emissione della relazione è quella in cui sono state ultimate le procedure di revisione;
- 2) La data della relazione coincide con quella in cui la direzione della società rilascia l'attestazione conclusiva di cui al Principio di Revisione ISA ITALIA 580

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (14)

SOTTOSCRIZIONE

La relazione di revisione deve essere firmata dal revisore ossia dalle persona o dalle persone che svolgono la revisione contabile quali responsabili della revisione.

SEDE

Il Principio **ISA 700** raccomanda di indicare oltre che la data e la firma del revisore anche del luogo di emissione della relazione stessa che coincide con la sede nel quale il revisore esercita la propria attività

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (15)

RICHIAMO D'INFORMATIVA

I richiami di informativa non vanno confusi con i rilievi in quanto non evidenziano «errori» del bilancio ma **circostanze già illustrate dagli amministratori in bilancio** che, per una migliore e maggiore informativa di bilancio vengono **richiamati dal revisore**. I richiami di informativa si riferiscono per esempio a situazioni:

«per cui sono state fatte operazioni rilevanti fra cui: modifiche statutarie cambio di compagine societaria, ecc. , operazioni straordinarie, rivalutazioni in base a leggi speciali, operazioni inusuali con effetti significativi, applicazioni di criteri di valutazione.

Non sono ammessi in tal paragrafo considerazioni e commenti, integrazioni di informativa di bilancio.

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (16)

PARAGRAFI ALTRI ASPETTI

Il revisore compila questo paragrafo quando ritiene opportuno comunicare aspetti che non hanno formato oggetto di informativa di bilancio e che stante il giudizio professionale dei revisori possono essere significativi per la comprensione del bilancio da parte degli stessi utilizzatori.

Il Principio SA ITALIA 720B

ITER DI AGGIORNAMENTO DEL PRINCIPIO SA ITALIA 720 B del 23 dicembre 2014

Il Principio aggiornato è stato recepito con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 15 giugno 2017 Prot. 129507.

La prima versione del Principio SA Italia 720 B è datata 23 dicembre 2014.

Il SA Italia 720 B recepisce le disposizioni previste dall'art. 14, c. 2, lett. e) del D.Lgs 39/2010.

Il principio costituisce un riordino del vecchio PR 001 approvato dal CNDCEC nel febbraio 2009.

Gli aspetti rilevanti sono: la definizione di « responsabilità » e « obiettivi », le « procedure » di revisione nonché « le tipologie di giudizio sulla coerenza » riportando in calce un'appendice contenente esempi di paragrafi di giudizio sulla coerenza a supporto dell'attività del revisore

Il Principio SA ITALIA 720B

ITER DI AGGIORNAMENTO DEL PRINCIPIO SA ITALIA 720 B del 23 dicembre 2014 (segue)

L'aggiornamento del principio è stato necessario in quanto l'art. 17 del D.Lgs 135/2016 nel riscrivere l'art. 14 del D.Lgs 39/2010 ha previsto tra l'altro, al nuovo comma 2, che:

*« la relazione di revisione, redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'art. 11, comprende:...e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, **circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori**».*

Il Principio SA ITALIA 720B: NOVITA'

La novità significativa riguarda l'introduzione di due nuovi ambiti di controllo:

- 1) **«conformità alle norme di legge»** della relazione sulla gestione
- 2) **«identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione»** corredata dalla specificazione della natura di tali errori e basata sulla conoscenza e comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale

Applicazione del nuovo SA 720 B

Il Principio ISA Italia 720 B entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° luglio 2016 o successivamente

- 1) **Esprimere un giudizio** nella Relazione di Revisione **sulla coerenza della relazione sulla gestione** e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, con il bilancio e sulla **loro conformità** alle richieste provenienti dalle norme di legge;
- 2) considerare l'esistenza, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, di **eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione** e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta;
- 3) rilasciare nella propria relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo **indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti.**

Raccomandazioni importanti

- 1) Ottenere la lettera di attestazione della direzione (*ISA Italia 580*) che rappresenta un documento fondamentale (obbligatorio) della revisione legale dei conti.
- 2) Ricordarsi che dal 2018 (bilanci 2017) sarà obbligatoria la chiusura del fascicolo di revisione entro 60 giorni dalla data di sottoscrizione della relazione di revisione (art. 10 quater, comma 7, D.Lgs 39/2010) con data certa.

Sono aspetti che hanno dirette conseguenze sul controllo di qualità !