

I fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio

di [Antonio Gigliotti](#)

Pubblicato il 19 Aprile 2011

Nella redazione del bilancio d'esercizio occorre considerare non soltanto le rilevazioni contabili dei fatti accaduti entro la data di chiusura dell'esercizio ma, in presenza di alcune circostanze, possono assumere rilevanza anche quei fatti verificatisi dopo tale data

In sede di stesura del bilancio d'esercizio occorre considerare non soltanto le rilevazioni contabili dei fatti accaduti **entro il 31 dicembre** ma in presenza di alcune circostanze, possono assumere rilevanza anche quei **fatti verificatisi dopo tale data**. Ora, considerando lo sfasamento temporale esistente tra chiusura dell'esercizio (31/12) e redazione del bilancio, il problema diviene quello di verificare la necessità di considerare rilevanti:

- solo i fatti o eventi che si realizzano prima della chiusura dell'esercizio;
- solo quelli di cui si ha conoscenza entro il medesimo termine.



Il principio della competenza

Ai sensi del primo comma, n. 3), dell'art. 2423-bis, Codice civile, nella redazione del bilancio "*si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento*". In sostanza l'art. 2423- bis del Codice civile impone al redattore del bilancio d'esercizio di rilevare i proventi e **gli oneri di competenza dell'esercizio**, stabilendo altresì che possono indicarsi esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio stesso.

Eventi conosciuti dopo il 31/12

Secondo quanto stabilito sempre dall'art. 2423 – bis, c. 1 n.4, “*si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questa*”, ma, ovviamente, **prima della data di formazione del bilancio** da parte dell'organo amministrativo. Per chiarire le modalità applicative della norma, occorre considerare che il richiamo al criterio di competenza sopra ricordato è da intendersi riferito non già al fatto in sé, che può dunque verificarsi sia prima che dopo il 31 dicembre, purché sia conosciuto entro la data di formazione del bilancio, **quanto al componente reddituale che ne scaturisce**, il quale deve invece riguardare situazioni già esistenti nell'esercizio appena chiuso e dunque di competenza del medesimo.

Eventi verificatisi dopo il 31/12

Con riferimento, in particolare, agli eventi che si verificano tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di predisposizione del relativo bilancio da parte dell'organo amministrativo, nel Principio contabile internazionale n. 10 dell'*International Accounting Standards Board*, viene precisato che gli stessi devono essere suddivisi nei seguenti due gruppi:

1. eventi che forniscono prove di condizioni che già esistevano alla data di chiusura dell'esercizio;
2. eventi che sono indicativi di condizioni sorte successivamente alla data di chiusura dell'esercizio.

Eventi di prove che già esistevano al 31/12

Con riferimento ai primi, cioè a quegli eventi che forniscono informazioni utili per la determinazione di ammontari relativi a condizioni che già esistevano alla data di chiusura dell'esercizio, di essi **bisogna tenere conto direttamente nella redazione del bilancio** andando a **rettificare** lo **Stato Patrimoniale** e il **Conto Economico** al fine di considerare le relative conseguenze finanziarie, patrimoniali ed economiche. Trattasi in sostanza di fatti che evidenziano condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio stesso, ma che si sono manifestati solo dopo la chiusura dell'esercizio e richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio. Alcuni esempi che vengono fatti al paragrafo 9 dello IAS n. 10 sono i seguenti:

- la sentenza di un tribunale, successiva alla data di chiusura dell'esercizio, che conferma una passività già esistente alla data del bilancio;
- il fallimento di un cliente avvenuto successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, evento che in genere conferma la difficile esigibilità del relativo credito già manifestatasi prima della data

di chiusura del bilancio;

- la vendita di merci dopo la data di chiusura dell'esercizio, fatto che può essere indicativo del valore netto di realizzo delle stesse alla data del bilancio;
- rottamazione di merci avvenuta nei primi mesi del nuovo esercizio a conferma dell'obsolescenza delle stesse alla data di chiusura dell'esercizio precedente;
- liquidazione, nei primi mesi del nuovo esercizio, di un'indennità per risarcimento a fronte di un danno nel corso dell'esercizio precedente, sempreché la spettanza di tale indennità fosse già certa nel corso dell'esercizio precedente;
- restituzione, nei primi mesi del nuovo esercizio, di merci difettose o avariate consegnate al cliente nel corso dell'esercizio precedente.

Esempio

La società Brios Srl ha chiuso il bilancio al 31/12/2010. Nel corso del mese di febbraio 2011 è venuta a conoscenza che un creditore della stessa è stato dichiarato fallito nel mese di dicembre 2010. Tale fatto alla data del 31/12/2010 non era conosciuto. In tal caso il manifestarsi dell'evento nell'esercizio successivo non giustifica l'irrilevanza dello stesso nel bilancio 2010. Occorre quindi che i valori del bilancio 2010 recepiscono il fatto accaduto, valutando il credito in relazione allo stato fallimentare del cliente.

Esempio

La società Brios Srl ha un magazzino al 31/12/2010 valutato al costo pari ad euro 500.000. Nel mese di gennaio del 2011 la società provvede ad immettere sul mercato tutte le scorte esistenti alla fine del precedente esercizio e il prezzo a cui tale operazione è effettuata è pari a euro 350.000 euro e quindi inferiore al costo della stessa merce. In entrambi gli esempi sopra indicati ci troviamo di fronte quindi a:

- fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- fatti che nel contempo devono essere ritenuti ancora di competenza del 2010.

Eventi di prove sorte successivamente al 31/12

Con riferimento ai secondi, invece, cioè a quegli eventi che sono indicativi di condizioni sorte successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, delle relative conseguenze finanziarie, patrimoniali ed economiche **non bisogna tenere conto** direttamente nella redazione dello stato patrimoniale e del conto economico, ma l'**organo amministrativo deve esporle nella relazione al bilancio**. Tale esposizione, tuttavia, è necessaria soltanto quando l'**evento** è di importanza tale per cui la sua mancata evidenziazione non permetterebbe al lettore del bilancio di effettuare valutazioni e prendere decisioni

appropriate.

Fatti successivi al 31/12, da non recepire in bilancio ma di cui occorre dare adeguata informazione (in nota integrativa o nella relazione sulla gestione):

Come esempi di tali eventi, sempre nello IAS n. 10 (paragrafi 11 e 21) vengono fatti, tra gli altri, i seguenti due casi:

- il primo riguarda la riduzione, avvenuta successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, del valore di mercato di investimenti;
- il secondo riguarda, invece, l'incendio di uno stabilimento di produzione, anch'esso avvenuto dopo la data di chiusura dell'esercizio.

Con riferimento al caso di cui sopra della riduzione del valore di mercato di investimenti, si ritiene che potrebbe essere, ad esempio, il caso di un investimento in azioni quotate di un'impresa farmaceutica il cui principale prodotto viene ritirato dal mercato nel mese di gennaio del nuovo esercizio in quanto scoperto dannoso per la salute. Altri esempi si ritiene che possano essere i seguenti:

- **fallimento di un cliente**, nei confronti del quale si vanta una rilevante posizione creditoria, avvenuto successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, ad esempio per un' alluvione avvenuta nel nuovo esercizio, cliente che per altro non sarebbe fallito se non ci fosse stata tale catastrofe naturale;
- **importanti quantitativi di merci divenute obsolete** successivamente alla data di chiusura dell'esercizio in conseguenza del lancio, nel nuovo esercizio, di un nuovo prodotto innovativo da parte di un concorrente.

A fronte dei due eventi di cui sopra, pertanto, nessun accantonamento deve essere fatto a fondi per rischi ed oneri, ma l'organo amministrativo dovrà esporre, nella relazione sulla gestione, la natura di tali accadimenti, i loro eventuali risvolti gestionali, nonché gli effetti degli stessi sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società. Tra gli eventi che sono indicativi di condizioni sorte successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, lo IAS n. 10 (paragrafi 12 e 13) fa rientrare anche le distribuzioni straordinarie di utili deliberate successivamente alla data cui si riferisce il bilancio.

Principio Contabile n. 29 Fatti rilevanti

Le **modalità di rilevazione** in bilancio dei fatti **intervenuti dopo la chiusura** dell'esercizio sono state oggetto di trattazione specifica anche nel paragrafo E. del Principio contabile n. 29 del CNDC e del CNR.

A tale proposito viene affermato che i **fatti intervenuti dopo la chiusura** dell'esercizio che devono essere recepiti nel bilancio, con conseguente modifica dei valori delle attività e delle passività e, si ritiene, del conto economico, **sono soltanto quelli che evidenziano condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio** (nello stesso senso anche il paragrafo 5.3. del Principio contabile n. 30 del CNDC e del CNR).

Principio Contabile n. 29 - Fatti da recepire in bilancio

Fatti successivi da recepire in bilancio

A tale riguardo vengono fatti i seguenti 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;
- il fallimento di un cliente dopo la data di chiusura dell'esercizio, a conferma della situazione di perdita del credito già esistente alla data del bilancio;
- la vendita, nel nuovo esercizio e a prezzi inferiori rispetto al costo, di beni giacenti a magazzino al termine dell'esercizio, come indicazione di un minor valore di realizzo alla data del bilancio;
- la definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, 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 dell'esercizio, di un premio da corrispondere ai dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta, dopo la chiusura dell'esercizio, di un errore o di una frode avvenuti prima della chiusura dell'esercizio.

Determinazione incerta

Nel caso in cui non sia determinabile l'effetto sullo Stato Patrimoniale e sul Conto Economico dei fatti di cui sopra, al paragrafo E.II.a. del Principio contabile n. 29 è comunque affermato che **se ne deve dare informazione nella nota integrativa**.

Fatti intervenuti prima dell'approvazione del bilancio

Se i **fatti intervenuti dopo la chiusura** dell'esercizio che devono essere recepiti nel bilancio si verificano **tra la data di predisposizione del bilancio** da parte dell'organo amministrativo e la **data di**

approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, al paragrafo E.II.a. del Principio contabile n. 29 è affermato che gli amministratori dovranno **opportunamente modificare il progetto di bilancio**.

La data di predisposizione del bilancio

Per **data di predisposizione del bilancio** da parte dell'organo amministrativo si deve intendere la data in cui il consiglio di amministrazione si è riunito per redigere la bozza di bilancio da sottoporre all'approvazione dell'assemblea dei soci (nello stesso senso il paragrafo 5.2 del Principio contabile n. 26 del CNDC e del CNR). In presenza di un amministratore unico si deve fare riferimento alla data in cui lo stesso ha redatto la predetta bozza di bilancio.

Indicazioni in nota integrativa

Per quanto riguarda, invece, i **fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio che non evidenziano condizioni** che esistevano già alla data di riferimento del bilancio, ma che comunque **modificano situazioni patrimoniali** o finanziarie già esistenti alla data di riferimento del bilancio, al paragrafo E) del Principio contabile n. 29 è affermato che **gli stessi non devono essere recepiti nel bilancio**, ma, se di importanza tale che la loro mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e di prendere decisioni appropriate, **devono essere illustrati nella nota integrativa**. Nella nota integrativa, in particolare, occorre indicare:

- la **natura** e la **descrizione del fatto intervenuto**,
- per quelli di **maggiore significatività e rilevanza**, la **stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria** dell'impresa,
- oppure la **dichiarazione** che l'effetto non risulta determinabile.

Principio Contabile n. 29 Fatti da indicare in nota integrativa

Fatti successivi da non recepire in bilancio ma di cui occorre dare adeguata informazione (in nota integrativa o nella relazione sulla gestione) Con riferimento a tali fatti nel Principio contabile n. 29 vengono proposti, tra gli altri, i seguenti esempi:

- la diminuzione del valore di mercato di taluni titoli nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, se tali riduzioni riflettono condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;

- la distruzione di impianti, macchinari o merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali avvenuti successivamente alla data di chiusura dell'esercizio;
 - la perdita derivante dalla variazione, successivamente alla chiusura dell'esercizio, delle parità di cambio con valute estere;
 - l'annuncio o l'avvio di piani di ristrutturazione aziendale;
 - significativi contenziosi sorti dopo la chiusura dell'esercizio;
 - l'assunzione, dopo la chiusura dell'esercizio, di rilevanti impegni contrattuali.
-

Fatti indicati nella relazione e in nota

Sempre al paragrafo E. del Principio contabile n. 29 è affermato che se i fatti di cui sopra vengono illustrati nella relazione sulla gestione quali **“fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio”**, di cui all'art. 2428, comma 2, punto 5), del C.c., nella **nota integrativa** è comunque **necessario** effettuare un richiamo alla illustrazione fatta dagli amministratori nella relazione sulla gestione.

Fatti da illustrare in sede di assemblea

Se i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio che non devono essere recepiti nel bilancio si verificano tra la data di predisposizione del bilancio da parte dell'organo amministrativo e la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, si ritiene che gli amministratori debbano opportunamente illustrarli **in sede di assemblea di approvazione del bilancio** (senza necessità di modificare il progetto di bilancio).

Fatti modificativi del bilancio

Come già prima riportato, se i **fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio** che **devono essere recepiti nel bilancio** si verificano tra la data di predisposizione del bilancio da parte dell'organo amministrativo e la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, al paragrafo E.II.a. del Principio contabile n. 29, è affermato che gli amministratori dovranno opportunamente modificare il progetto di bilancio (invece di limitarsi a riferire tali eventi ai soci durante l'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio).

La disciplina fiscale

Dal punto di vista fiscale l'art. 109 del Tuir stabilisce che i **proventi e gli oneri concorrono** alla determinazione del reddito **dell'esercizio di competenza**. La competenza fiscale dei componenti reddituali richiede poi che essi siano dotati dei requisiti di:

- **certezza;**
- **determinabilità oggettiva.**

In particolare tali elementi devono sussistere al 31 dicembre, il che significa che:

- ciò che accade successivamente può solo confermare situazioni già in atto a fine esercizio;
- i fatti che si verificano dopo il 31 dicembre, anche se civilisticamente richiedono lo stanziamento di oneri nel bilancio dell'esercizio precedente in quanto riferiti a situazioni già esistenti alla data di chiusura, non sono produttivi di componenti reddituali deducibili dal reddito (ovvero imponibili).

19 aprile 2011 Antonio Gigliotti **Potrebbero interessarti anche:**

- [**Fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio sospesi tra rilevanza civilistica e competenza fiscale**](#)
- [**La rilevanza fiscale dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**](#)
- [**Fatti accaduti dopo la fine dell'esercizio**](#)