

Ordine dei Dottori Commercialisti di Cagliari
Hotel Regina Margherita, 22 gennaio 2016



IL PRINCIPIO DI VERITÀ E LA RIFORMA DEL FALSO IN BILANCIO

TRA FATTI E VALUTAZIONI

IL PRINCIPIO DI VERITÀ E LA RIFORMA DEL FALSO IN BILANCIO

2

Aldo Pavan

Università di Cagliari

Dottore Commercialista

La Verità dei Valori
dalla Contabilità al Bilancio d'Esercizio

La Normativa Penale

3

CODICE CIVILE

**NORME SULLA REVISIONE
LEGALE DEI CONTI**

- Art. **2621** False comunicazioni sociali
Art. 2622 Società quotate

«**espongono fatti materiali** (rilevanti) non rispondenti al vero (...) ovvero **omettono fatti materiali** rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge (...) in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore»

- Art. 2638 Ostacolo alla vigilanza
«espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero, ancorché **oggetto di valutazioni** (...) occultano (...) fatti che avrebbero dovuto comunicare

D. Lgs. nr. 39/2010 – Revisione legale dei conti

6

Art. 27 Falsità nelle relazioni dei responsabili della revisione legale

- «attestano il **falso** od occultano **informazioni** concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società»

Espressioni dalle norme

7

- Espongono **fatti materiali**
- Ancorché oggetto di **valutazioni**
- Attestano il **falso**
- Omettono / occultano **fatti o informazioni**

Il Principio di Verità

8

**VERITÀ ASSOLUTA E VERITÀ
RELATIVA**

Fatti e informazioni

9

- Fatti: stati o eventi rilevanti; es. nr. dipendenti, in NI ex art. 2427 c.c. nr. 15
- Fatti (di gestione) dai quali derivano quantità monetarie, es. acquisti o vendite
- Informazioni: tanto sugli eventi quanto sulle quantità monetarie

Fatti e Quantità

10

Fatti, come stati ed eventi

- Sono o non sono

Quantità monetarie

- Oggettive
- Soggettive per stima di quantità monetarie future e comunque non note con certezza
- Soggettive per congetture sulla ripartizione di quantità nel tempo

Verità assoluta

11

A contrario, è falso in senso assoluto ciò che si oppone a un vero oggettivo, sia esso costituito da stati, eventi o quantità monetarie

Si hanno quantità monetarie soggettive quando

- il vero si definirà in futuro o comunque non ci è noto
- il vero non esiste: operiamo in base a congetture sulla ripartizione di valori nel tempo

Parliamo allora di un vero relativo, in quanto compreso in un **intorno di ragionevolezza**.

Giudizio sul Bilancio

Legittimità, Intelligibilità, Adeguatezza, Accettabilità

13

**OPINIONE DEL
PROFESSIONISTA**

**DECISIONE
DEL GIUDICE CIVILE O
PENALE**

Bilancio d'esercizio

14

Documento	Tipo informazione
Stato Patrimoniale	Quantità monetarie
Conto Economico	Quantità monetarie
Rendiconto finanziario	Quantità monetarie
Nota Integrativa	Criteri di valutazione Chiarimenti sui numeri Informazioni su stati di fatto
Inoltre: Relazione sulla Gestione	Informazioni su macro eventi e indicatori di rischio

Art. 2423 c.c.

- Il bilancio deve essere redatto con **chiarezza** e deve rappresentare in modo **veritiero** e **corretto** la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio

Principio di **chiarezza**

- Schemi e contenuti da cod. civ.: artt. 2424 SP, 2425 CE, 2425/ter RF, 2427 2 2427/bis NI, 2428 RG
- Criterio di ragionevole comprensibilità: art. 2423/ter le voci devono essere aggiunte, adattate, divise, raggruppate
- Criteri di formazione delle quantità monetarie (valutazioni) e chiarimenti in NI

Attendibilità di fatti e quantità

17

Il principio di **verità** (assoluta) è relativo a

- Quantità monetarie oggettive (misurazione di fatti);
es. costi di acquisto
- Stati ed eventi (fatti); rilevanti di per sé (es.
compensi agli amministratori in NI) od origine di
quantità monetarie di bilancio (es. un contratto di
vendita)

Attendibilità di fatti e quantità

18

Il principio di **correttezza** (verità relativa: **valutazioni**) attiene alla formazione di quantità monetarie soggettive

- 1. Coerenza con i principi contabili – art. 2426 c.c. e standard OIC**
- 2. Valutazioni nell’ambito di tali principi**

Attendibilità di fatti e quantità

19

Valutazioni nell'ambito dei principi contabili

- Ragionevolezza nelle previsioni e nell'approssimazione a un vero non noto
- Ragionevolezza nella ripartizione delle quantità nel tempo

Rilevanza

20

Art. 2423 c.c., comma 4^o - mod. D.Lgs. 139/2015

Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia **effetti irrilevanti** al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.

Alterazione delle quantità oggettive

21

In sede di predisposizione dei dati

- Fatti inesistenti, es. fatture false
- Fatti omessi, es. ricavi non fatturati
- Fatti alterati

Alterazione delle quantità oggettive

22

In sede di contabilizzazione

- Rilevazione nei conti di quantità diverse da quelle dei documenti

In sede di redazione del bilancio

- Esposizione di quantità diverse dai saldi dei conti, es. un debito verso un fornitore è esposto come verso soci

Alterazione delle quantità soggettive

23

Occorre distinguere tra

**Scorretta applicazione dei principi contabili:
art. 2426 c.c. – standard OIC**

es.

- Scorte valutate al valore di mercato, superiore al costo
- Crediti verso società fallite trattati come «in bonis»

Previsioni e ripartizione di quantità monetarie nel tempo

Irragionevole previsione di eventi futuri

- Riscossione dei crediti
- Rischi e spese future

Irragionevole ripartizione dei valori nel tempo

- Ammortamenti
- Capitalizzazioni
- Ratei e risconti

Conclusioni sulla «Verità» in bilancio

25

CHIAREZZA

VERITÀ

CORRETTEZZA (VALUTAZIONI)

RILEVANZA

Giudizio di legittimità

26

1. Chiarezza: rispetto degli schemi, completezza delle informazioni richieste, ragionevole comprensibilità
2. Verità (assoluta) di quantità oggettive e fatti
3. Correttezza (verità relativa: valutazioni): coerente applicazione dei principi contabili, ragionevolezza nelle previsioni e nella ripartizione delle quantità
4. Rilevanza

Principio strumentale

1. in positivo, rispetto alla rappresentazione veritiera e corretta
2. in negativo, rispetto all'esposizione in bilancio dei fatti **in modo concretamente idoneo a indurre altri in errore**

Giudizio di verità (assoluta)/falsità

28

- Fatti di gestione, es. acquisti: sono tradotti in quantità monetarie oggettive
- Applicazioni di corrette procedure contabili: coerenza tra documenti e rilevazione, corretta tenuta della contabilità in PD, coerenza tra saldi e quantità di bilancio
- Informazioni obbligatorie su stati ed eventi

Occorre distinguere

- **Situazioni di conclamata incoerenza rispetto ai principi contabili**

Rispetto al giudizio di **ragionevolezza di**

- **Previsioni**
- **Ripartizione di quantità nel tempo**
- (informazioni su macro eventi e indicatori di rischio – RG)

Qualunque alterazione od omissione deve essere inquadrata in una ponderazione di **rilevanza**

Esempi di Alterazioni Contabili

31

- 1. MANCANZA DI CHIAREZZA**
- 2. FALSITÀ**
- 3. INCOERENZA RISPETTO AI PRINCIPALI CONTABILI**
- 4. PREVISIONI E RIPARTIZIONE DI QUANTITÀ NEL TEMPO**

Mancanza di chiarezza

- Scorretta classificazione di valori in SP e CE – per es. dei crediti tra imm.ni e circolante
- Carenze in termini di ragionevole comprensibilità
- Scorretta esposizione delle fonti di disponibilità liquide nel rendiconto finanziario - per es. da gestione operativa piuttosto che da finanziamenti onerosi
- Carente o scorretta esposizione dei criteri di valutazione in NI

Falsità

- Iscrizione di quantità monetarie inesistenti o maggiorate
- Omissione o riduzione di valori esistenti
- Alterazione di informazioni su stati ed eventi

Quantità non corrette

Incoerenza rispetto ai principi contabili

- Iscrizione di rimanenze al valore di mercato superiore al costo
- Iscrizione di crediti verso società fallite come *in bonis*
- Indebita capitalizzazione di costi, es. costo delle rimanenze comprensivo di costi di distribuzione

Quantità non corrette

Irragionevoli previsioni e ripartizione di quantità nel tempo

- Classificazione di crediti per scadenza “di fatto”
- Svalutazione di crediti e immobilizzazioni
- Attualizzazione di crediti e debiti per «costo amm.to» ex D. Lgs. 139/15

Scorrettezza ex post