introduzione

Consentite alcune deroghe per la crisi

Alessandro Germani Franco Roscini Vitali

Le regole sulla redazione dei bilanci dell'esercizio 2022 non hanno novità di rilievo, ma devono tenere conto di alcune criticità causate dalla situazione economica, anche se molti segnali invitano all'ottimismo. Novità e conferme sono commentate nelle pagine seguenti con occhio particolare alle aree più sensibili del bilancio.

Per esempio, sugli ammortamenti, resta la possibilità di sospenderli come previsto dall'articolo 5-bis del decreto Sostegni-ter (come convertito dalla legge 25/2022). Possibilità più teorica che pratica, tenendo conto che non c'è più la deroga al presupposto della continuità aziendale: potrebbe (forse) interessare poche imprese, per esempio alcune colpite dagli effetti della guerra in Ucraina. Così, le imprese, in certe situazioni, potranno applicare le regole usate nei bilanci precedenti seguendo il documento interpretativo n. 9 dell'Oic.

Deroga a parte, restano le regole generali del Codice civile e dei principi contabili, in base alle quali è possibile (in alcuni casi obbligatorio) rivedere la stima degli ammortamenti, motivando nella nota integrativa la modifica di criteri e coefficienti (articolo 2426, n. 2).

Il principio contabile Oic 16 elenca i fattori che incidono sulla previsione della durata economica (non fisica) di utilizzo delle immobilizzazioni. Tra questi, ai fini che qui interessano, rilevano *grado di utilizzo* e *politiche di manutenzione* che possono essere alla base della revisione della stima di vita utile e, pertanto, degli ammortamenti.

Per esempio, alcune imprese utilizzano da anni impianti e macchinari completamente ammortizzati: volendo estremizzare, significa che gli ammortamenti contabilizzati nei bilanci precedenti erano probabilmente eccessivi.

Altra voce di bilancio oggetto di attenzione sono le rimanenze di magazzino che vanno valutate al costo di acquisto o di produzione e, se minore, al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (articolo 2426, n. 9, Codice civile). Innanzitutto la valutazione delle rimanenze deve rispettare la regola generale dell'articolo 2423-bis, n. 5 del Codice civile, in base a cui gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci vanno valutati separatamente: non si possono effettuare compensazioni tra costi irrecuperabili (perdite previste) delle voci il cui costo eccede il mercato, con gli utili sperati ma non realizzati delle voci il cui mercato eccede il costo.

In alcuni casi, a prescindere dalla situazione di crisi generata dagli eventi di quest'anno, andrebbe verificata la correttezza del valore d'iscrizione in bilancio. Anche per componenti, accessori e altro non più utilizzati in quanto per prodotti non più in catalogo (spesso il valore è quello del rottame).

Quanto alle passività, necessita la ricognizione delle situazioni esistenti alla data del bilancio (31 dicembre) che, rappresentando passività potenziali, impongono la rilevazione di un accantonamento, iscritto nel conto economico «in base alla natura» con contropartita un fondo. Per esempio, in caso di contratti di vendita a prezzi prefissati e non modificabili, se l'acquisto della materia prima era previsto a prezzi poi aumentati, può essere necessario iscrivere un fondo per contratti onerosi.

Il contratto oneroso è quello in cui l'impresa si impegna a soddisfare un'obbligazione i cui costi attesi sono superiori ai benefici che si presume saranno conseguiti (Oic 31).

Attenzione particolare va a eventuali svalutazioni di immobilizzazioni, materiali e immateriali, situazione prevista dall'articolo 2426 n. 3 del Codice civile, le cui regole tecniche sono nel principio contabile Oic 9 che tratta delle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni.

La legge europea

Alcune novità derivano anche dal recepimento della legge europea 2019-2020 operata dalla legge 238/2021.

È ribadito che i compensi di partite sono generalmente vietati ma, nei casi in cui la compensazione è ammessa dalla legge, nella nota integrativa vanno indicati gli importi lordi oggetto di compensazione. La precisazione è aggiunta nell'ultimo comma dell'articolo 2423-ter del Codice civile.

In via generale, i compensi di partite vietati sono quelli che eliminano voci obbligatorie contenute negli schemi di stato patrimoniale e conto economico; pertanto è una previsione che potrebbe riguardare casi non ricorrenti.

In effetti non è una vera novità, almeno per le ipotesi già previste nei principi contabili: crediti e debiti tributari, imposte anticipate e differite iscritte nella voce 20 del conto economico e utili/perdite su cambi (conto economico, voce C17-bis).

Anche la contabilizzazione dei contributi pubblici a riduzione del costo delle immobilizzazioni richiede l'indicazione in nota integrativa del costo al lordo degli stessi.

Infine, il bilancio delle micro-imprese non è applicabile a enti di investimento e imprese di partecipazione finanziaria, così come alcune semplificazioni previste nell'articolo 2435-bis per le società con il bilancio in forma abbreviata.

Pertanto, nell'articolo 2435-ter è precisato che il bilancio delle micro-imprese non è applicabile agli enti d'investimento e alle imprese di partecipazione finanziaria, così come non sono applicabili i raggruppamenti, relativi ai risconti, previsti

nell'articolo 2435-bis per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e l'esonero dalla redazione della relazione sulla gestione se nella nota integrativa sono fornite le informazioni sulle azioni proprie (articolo 2428 numeri 3 e 4).

Nell'articolo 2361, sull'assunzione di partecipazioni, è ora precisato che nel caso di partecipazioni in altre imprese che comportano una responsabilità illimitata, la nota integrativa deve contenere, oltre all'informazione già prevista, anche denominazione, sede legale e forma giuridica di ciascun soggetto partecipato.

Sul bilancio consolidato ci sono integrazioni al Dl 127/1991. All'articolo 26 (imprese controllate) sono aggiunti due commi con precisazioni sui diritti di voto dei soci dell'impresa partecipata (che non tengono conto di quelli relativi ad azioni proprie detenute da essa o da una sua controllata o da terzi per conto di tali imprese) e sul consolidamento, obbligatorio indipendentemente dal luogo in cui le controllate sono costituite.

L'articolo 27 (casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato), precisa che i limiti ivi previsti si calcolano «su base consolidata», ma la verifica del loro superamento può essere determinata anche su base aggregata senza effettuare operazioni di consolidamento e in tal caso i limiti numerici (attivi e ricavi) sono maggiorati del 20%. Pertanto, si può evitare di operare le rettifiche di consolidamento, sommando semplicemente i bilanci delle società da consolidare e aumentando del 20% il limite di ricavi e attivi.

L'articolo 39 precisa che l'elenco delle imprese incluse nel bilancio consolidato e delle partecipazioni, contenuto nella nota integrativa, deve indicare anche, per ciascuna impresa, l'importo del patrimonio netto e dell'utile o della perdita risultante dall'ultimo bilancio approvato; informazioni che si possono omettere se l'impresa controllata non è obbligata a presentare lo stato patrimoniale in base alla legge nazionale applicabile.

Infine, è modificato l'articolo 111-duodecies delle Disposizioni di attuazione del Codice civile, con la precisazione che l'obbligo per le società personali di redigere il bilancio, compreso il consolidato, secondo le norme previste per le società di capitali quando tutti i soci sono illimitatamente responsabili, si applica anche se questi sono società di capitali soggetti al diritto di un altro Stato assimilabili giuridicamente alle imprese a responsabilità limitata disciplinate dal diritto di uno Stato membro della Ue.

Il futuro

La parte finale di questa pubblicazione è riservata ai futuri adempimenti che, pur non riguardando direttamente i bilanci 2022, devono essere conosciuti. Non solo per affrontare in modo adeguato e con calma le novità in arrivo, ma anche per la necessità di adeguare le procedure contabili.

Innanzitutto, in materia di rilevazione dei ricavi le imprese nel corso del 2023, dovrebbero conoscere le novità che, dal 1° gennaio 2024, imporranno in alcuni casi

una loro differente contabilizzazione : questo potrebbe comportare anche una diversa impostazione dei contratti di vendita che è opportuno conoscere e operare per tempo.

Infine, uno sguardo all'informativa sulla sostenibilità. Pur rivolta in prima battuta alle imprese maggiori, si riverbera sulla loro filiera: molte imprese maggiori hanno già iniziato a chiedere ai fornitori alcune informazioni. Così pure le pmi saranno coinvolte e dovranno fornire, anche nei bilanci, informazioni sulla sostenibilità. Informazioni che, prima o poi, saranno richieste anche dalle banche affidatarie coinvolte riguardo ai rapporti con la clientela.

© RIPRODUZIONE RISERVATA