Tra i punti di riferimento per i rendiconti: l'Oic 29 e l'Oic 11

Alessandro Germani
Franco Roscini Vitali

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono quelli, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e quella di formazione del bilancio d'esercizio.

Questi fatti sono di due tipologie: quelli che devono essere recepiti nei valori di bilancio e quelli che non vanno recepiti ma sono oggetto d'informativa.

Pertanto, ambedue le tipologie di fatti entrano nel bilancio, ma solo i primi sono recepiti nello stato patrimoniale e nel conto economico per rispettare il principio di competenza di cui all'articolo 2423-bis) n. 3 del Codice civile, nonché il n. 4, che impone di tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura di questo.

I fatti che non devono essere recepiti nei valori di bilancio, sono invece quelli "nuovi" che non sono di competenza dell'esercizio in chiusura, ma oggetto della sola informativa nella nota integrativa per quanto dispone l'articolo 2427 n. 22-quater).

IL PRINCIPIO OIC 29

Il principio contabile Oic 29 esemplifica alcuni fatti, intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, che vanno recepiti nel bilancio in chiusura e quelli che, invece, sono oggetto della sola informativa.

Tra i primi, per esempio, c'è 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, mentre è oggetto di sola informativa, per esempio, la distruzione o il danneggiamento di beni per calamità avvenute nell'esercizio successivo. Inoltre, tra i fatti che sono rilevati nel bilancio in chiusura rientrano quelli che possono incidere sulla continuità aziendale, i quali impongono agli amministratori particolare attenzione nelle valutazioni di bilancio.

Per quanto riguarda le informazioni nella nota integrativa, previste dall'articolo 2427 n. 22-quater) del Codice civile, si considerano fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria (cosiddetti stakeholder) di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.

Nell'illustrazione del fatto si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.

Un esempio di questi fatti si trova nel Dpcm del 22 marzo scorso che detta ulteriori disposizioni di contenimento dell'emergenza che stiamo vivendo. L'articolo 1, comma 4, prevede che le imprese le cui attività sono sospese per effetto del decreto completano le attività necessarie alla sospensione entro il 25 marzo 2020, compresa la spedizione della merce in giacenza.

Se per la sospensione dell'attività la merce in giacenza dovesse essere svenduta a prezzi anche inferiori al costo, la perdita è comunque imputabile all'esercizio 2020, mentre eventuali rimanenze al 31 dicembre 2019 non devono essere svalutate se, a quella data, il valore di realizzo era superiore al costo di acquisto o di produzione: infatti, la svendita è stata causata da eventi sorti dopo il 31 dicembre 2019.

L'Oic 29 fa l'esempio della diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, se la riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio.

Invece, il principio contabile fa l'esempio della vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio: si tratta di una situazione diversa da quelle illustrate sopra, nella quale la vendita a prezzi inferiori al costo "conferma" una situazione già esistente alla data di bilancio.

L'Oic ha più volte confermato queste regole: per esempio, nel documento Interpretativo 4 del 2019 relativo alla facoltà di non svalutare i titoli non immobilizzati prevista nell'articolo 20-quater del decreto legge n. 119/18 (legge 136/18), riproposta per i bilanci 2019 dal decreto del 15 luglio 2019. Facoltà che non poteva essere applicata in caso di perdite durevoli, situazione che comprende anche quelle che emergono in caso di cessione effettuata prima della predisposizione della bozza di bilancio perché in questo caso è confermata la durevolezza della perdita (Oic 29, come illustrato sopra in relazione ai prodotti giacenti a magazzino).

IL PRINCIPIO OIC 11

Il principio contabile Oic 11 illustra il principio della Prospettiva della continuità aziendale, contenuto nell'articolo 2423-bis del Codice civile.

Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante, destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

L'Oic 11 ribadisce l'arco temporale futuro di 12 mesi, già presente nel principio contabile Oic 5, relativo ai bilanci di liquidazione, nel principio di revisione Isa 570 relativo alla continuità aziendale e nel principio internazionale Ias 1.

Nei casi in cui, a seguito della valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze circa la continuità, nella nota integrativa vanno fornite le informazioni relative a fattori di rischio, assunzioni effettuate e incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Inoltre, nella nota devono essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le relative ricadute sulla continuità aziendale.

Se la valutazione prospettica della continuità aziendale porta gli amministratori a concludere che, nell'arco temporale di riferimento, non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non sono state ancora accertate le cause di scioglimento previste dagli articoli 2484 e 2485 del Codice civile, la valutazione delle voci di bilancio è fatta sempre nella prospettiva della continuazione dell'attività, tuttavia tenendo conto, nell'applicazione dei principi contabili, del limitato orizzonte temporale residuo. La nota integrativa deve descrivere il tutto.

In sostanza, gli amministratori non possono redigere un bilancio di liquidazione o di cessazione: nelle Motivazioni è ribadito che essi non sono autorizzati ad abbandonare la continuità perché questa, seppure incerta, non è ancora venuta meno. Nel nostro ordinamento giuridico, infatti, le cause di scioglimento vanno formalmente accertate. Tuttavia, gli amministratori tengono conto del mutato orizzonte temporale di riferimento, per esempio, nell'applicazione dei principi Oic 16 per quanto riguarda l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e Oic 9 per la loro eventuale svalutazione, Oic 31 (iscrizione di fondi), Oic 25 (recuperabilità delle imposte anticipate).

I fatti che stiamo vivendo devono quindi essere adeguatamente illustrati nella nota integrativa, ma qualsiasi decisione e ragionamento sulla mancanza del presupposto della continuità aziendale sarà effettuato nel corso del 2020 in base ai futuri sviluppi della situazione.

Per le società che chiudono il bilancio al 31 dicembre 2019, anche nell'ipotesi di approvazione del bilancio nei 180 giorni, ipotizzare l'assenza di continuità può essere prematuro e potrebbe portare a scelte affrettate o, peggio, errate: si tratta di dare nella nota integrativa l'informativa il più possibile completa.

Per le società con esercizio "a cavallo" del 31 dicembre 2019 la situazione può essere invece più complicata in riferimento alle valutazioni di bilancio, ma anche per queste può essere prematura qualsiasi decisione: semmai gli amministratori, nella nota integrativa, devono indicare, se esistenti, le significative incertezze riscontrate che possono determinare dubbi significativi sulla continuità aziendale. Inoltre costoro dovrebbero descrivere l'origine e la natura di tali incertezze e le argomentazioni (ad esempio, riduzione costi, accesso a cassa integrazione, moratoria sui finanziamenti) in grado di alleviare la situazione contingente a sostegno della decisione di redigere comunque il bilancio adottando il presupposto della continuità aziendale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA