

La quota non effettuata viene imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo

Bilancio 2023, sospensione degli ammortamenti motivata

Pagina a cura

DI GIOVANNI VALCARENCHI
E RAFFAELE PELLINO

Anche per il bilancio dell'esercizio 2023 possibile l'applicazione della sospensione degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali di cui al dl 104/2020. In particolare, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 (articolo 3 del dl 198/2022), possono, anche in deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2) del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. Quindi, il bilancio delle società può legittimamente non riflettere la situazione dei beni aziendali; più correttamente, è possibile attivare la deroga quando l'esposizione degli ammortamenti in bilancio rischia di falsare la rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio.

Un punto che appare, ancora oggi, nebuloso è l'assenza nella disciplina in esame (a differenza di altri interventi normativi) di una specifica "motivazione". Di certo, appare logico, agganciare la norma derogatoria ad una situazione "eccezionale" di

crisi e, quindi, ipotizzare che, per il bilancio 2023, l'applicazione della norma sulla sospensione degli ammortamenti possa essere applicata quale conseguenza dell'incremento dei prezzi dell'energia, così come degli effetti dei conflitti in Ucraina e in Medio-Oriente oppure per le difficoltà di approvvigionamento di materie prime o semilavorati.

L'individuazione della motivazione alla base dell'applicazione della deroga assume un valore di non poco conto, specie nell'attività di redazione della Nota integrativa. In tale documento di bilancio, infatti, il redattore deve rendere note le ragioni della deroga alla disciplina generale nonché l'iscrizione e l'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. Sul punto, il documento interpretativo Oic 9 ha precisato che in nota integrativa occorre dar conto delle ragioni che hanno indotto la società a imputare a conto economico una minore quota di ammortamento rispetto a quella prevista dall'originario piano di ammortamento. Quindi, la scelta fatta in merito alla modifica della quota di ammortamento deve essere coerente con le ragioni fornite in nota integrativa.

Occorre, dunque, prestare particolare attenzione laddove si scelga di applicare la norma derogatoria nei bilanci in fase di chiusura. Per quanto attiene al contenuto dell'informativa, occorre tener presente che nella nota integrativa occorre riportare: a) su quali immobilizzazioni e in che misura non so-

no stati effettuati gli ammortamenti; b) le ragioni che hanno indotto ad avvalersi della deroga e c) l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.

Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa (punto 14).

Un ulteriore aspetto da porre in evidenza concerne il cambiamento di stima contabile. Le stime, come indicato dall'Oic 29, possono riguardare le caratteristiche di elementi presenti alla data di bilancio oppure l'evolversi di eventi futuri che potrebbero influenzare il valore da assegnare ad una determinata voce di bilancio. Un esempio di queste è, appunto, collegato ad un cambiamento nella vita utile futura di un impianto o di un bene immateriale. Pertanto, laddove i cambiamenti di stima hanno effetto anche sugli esercizi successivi, le rettifiche conseguenti influenzano, per la parte di competenza, sia l'esercizio corrente che quelli successivi. Così, ad esempio, se dopo 4 anni ci si renda conto che un impianto, la cui vita utile era stimata in 10 anni, ha, invece, una vita residua di soli 3 anni (e non più di 6 anni), il valore "residuo" (di 6/10 del costo originario) dovrà essere ammortizzato nei 3 successivi anni. Per tale eventualità, l'art. 2427 c.c. non prevede specifiche informazioni da rendere in nota integrativa.

Tuttavia, in tal caso, un'informativa appare opportuna e necessaria: la nota integrativa dovrà illustrare le ragioni del cambiamento, il criterio di determinazione utilizzato, l'effetto del cambiamento e la relativa incidenza fiscale.

— © Riproduzione riservata — ■



La scelta per la sospensione degli ammortamenti

DS6901

DS6901

Quote di ammortamento

Anche per l'esercizio 2023 le imprese hanno la facoltà di ridurre, ovvero di azzerare le quote di ammortamento. La facoltà risulta finalizzata a evitare che il conto economico soffra in modo evidente, a fronte di ricavi che potrebbero essere ancora mortificati dagli effetti dei conflitti in Ucraina e in Medio-Oriente oppure per le difficoltà di approvvigionamento di materie prime

Sospensione per frazione di esercizio

Qualora la sospensione dell'ammortamento abbia interessato non l'intero esercizio, ma una frazione di esso, il prolungamento del piano originario potrà essere ragguagliato ad un identico intervallo di tempo. A ciò si aggiunge che occorre effettuare, al termine di ciascun esercizio, un'attenta valutazione del piano di ammortamento, per verificare se lo stesso necessita un ulteriore riesame

Riflettori sulla nota integrativa

Le scelte assunte vanno " motivate " in nota integrativa, unitamente alla esposizione dei risultati economici e patrimoniali che sarebbero stati raggiunti ove si fossero imputati ordinariamente gli ammortamenti

Per la continuità aziendale valgono le regole ordinarie

Per il bilancio dell'esercizio in chiusura occorre valutare anche gli effetti della sospensione degli ammortamenti sul presupposto della continuità aziendale, in quanto non sono previste deroghe rispetto alla disciplina ordinaria di cui all'articolo 2423-bis comma 1 n. 1 del codice civile e al documento Oic 11. Ai sensi della norma codicistica, infatti, la valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività e, quindi, tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito. Così, 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, ossia un pe-

riodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio. Per i bilanci 2023 in chiusura occorrerà riferirsi, dunque, al periodo temporale che va dall' 1/1 al 31/12/2024.

Va, detto, poi, che alcuni fatti successivi alla chiusura dell'esercizio possono far venire meno il presupposto della continuità. Nel documento Oic 29, in particolare, si evidenzia che ciò si può verificare, ad esempio, quando gli amministratori manifestino (motivandola) l'intenzione di proporre la liquidazione della società o di cessarne l'attività operativa oppure nel caso in cui le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, facciano sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale. Se il presuppo-

sto della continuità non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio è necessario che nelle valutazioni da mettere in campo si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità. Riprendendo, invece, le indicazioni dell'Oic 11, si evidenzia che ove la direzione aziendale concluda che, nell'arco temporale di riferimento (ossia i 12 mesi successivi), non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non siano state ancora accertate le cause di scioglimento della società, la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività tenendo peraltro conto del limitato orizzonte temporale "residuo". La Nota integrativa dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società. Il principio contabile riporta, in particolare, al-

cuni esempi (non esaustivi) degli effetti che il mutato orizzonte temporale può determinare sull'applicazione dei principi contabili nazionali in relazione a talune voci di bilancio, quali: a) la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni; b) la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni tenuto conto del fatto che, in talune circostanze, il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale.

In questi casi si fa riferimento al fair value per la determinazione del valore recuperabile; c) la rilevazione di eventuali contratti onerosi; d) la revisione delle relazioni di copertura alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento; e) la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate alla luce delle mutate prospettive aziendali.

— © Riproduzione ricercata —