

REVISIONE

di **ANDREA SCAINI**

Principi contabili in caso di perdita della continuità aziendale

L'applicazione della procedura OIC 11 porta inevitabilmente a operare scelte sul futuro della società e del suo patrimonio.

Le modalità di accertamento della sussistenza dei **requisiti di continuità** aziendale sono estremamente complesse e delicate anche alla luce di una storica mancanza di coordinamento tra principi contabili emanati dall'OIC (più precisamente, i paragrafi da 22 a 24 dell'OIC 11) e l'OIC 5, che disciplina, invece, i bilanci periodici in fase di **liquidazione** e il cui capitolo 7 è disinnescato dal 2017/2018; il tutto in coerenza con le disposizioni civilistiche in vigore dal 16.03.2019 sugli obblighi di istituire adeguati assetti a carico degli amministratori.

Occorre, quindi, distinguere le **fasi della crisi** aziendale per comprendere adeguatamente quali criteri di valutazione e principi contabili utilizzare.

Anzitutto, occorre fare una necessaria premessa: la *best practice* per maturare un adeguato convincimento dell'esistenza o meno di **significative incertezze** in merito alla sussistenza dei requisiti di continuità aziendale si trova all'interno del principio di revisione (ISA Italia) 570 che indica anche quali sono gli indicatori finanziari, gestionali e generali da predisporre per suffragare una tesi o l'altra.

Esaurito l'iter tecnico così identificato, occorrerà valutare in quale situazione si trovi la società al momento della stesura del bilancio e utilizzare completamente la procedura trasfusa nei paragrafi 22, 23 e 24 dell'OIC 11.

Se l'impresa, sulla base della valutazione prospettica effettuata anche con l'implementazione di appositi piani, non ravvisa dubbi sulla **capacità di continuare** a costituire un complesso economico funzionante nel periodo dei 12 mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, non esistono problemi.

Se, invece, ci si trova nella situazione descritta nel paragrafo 22 dell'OIC 11 e, quindi, si siano identificate e motivate significative incertezze in merito a tale capacità, nella **nota integrativa** dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze.

Il 3° scenario è quello in cui la direzione aziendale arriva a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla **cessazione dell'attività**, ma non sono state ancora accertate, ai sensi dell'art. 2485 c.c., **cause di scioglimento** di cui all'art. 2484 c.c. e la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività. In tal caso, però, occorrerà utilizzare i c.d. criteri di valutazione *"deformati"*, ossia adattati al limitato orizzonte temporale residuo.

In questo caso, come noto, il ristretto utilizzo dell' *impairment test* ai fini della svalutazione dell'attivo immobilizzato, la riduzione del periodo di ammortamento dei beni, l'estremizzazione dei criteri di prudenza nell'effettuazione degli accantonamenti e l'annullamento delle eventuali imposte anticipate porteranno quasi sicuramente il patrimonio netto in territorio negativo, facendo scattare l'esistenza delle cause di scioglimento sopra citate.

Tuttavia, anche nel caso in cui si siano già verificate in modo conclamato le cause di scioglimento della società, ma non si sia ancora proceduto alla **nomina dei liquidatori** e alla messa in liquidazione della società (paragrafo 24 dell'OIC 11), si dovrà ancora procedere a redigere il bilancio con criteri di funzionamento, ma ancora più deformati in quanto l'ambito temporale residuo è molto più ristretto. Solo dalla nomina, i liquidatori dovranno utilizzare i criteri di liquidazione e cominciare a utilizzare l'OIC 5.

Queste sono le regole contabili. Occorre, però, ricordare come adeguati assetti amministrativi e contabili debbano consentire una **diagnosi precoce** delle significative incertezze sulla continuità aziendale e sulle difficoltà ad adempiere correttamente alle obbligazioni pianificate nei successivi 12 mesi e, quindi, da quel momento l'applicazione della procedura dell' **OIC 11** porta inevitabilmente a dovere assumere decisioni in ordine al futuro della società e del suo patrimonio e all'adozione di procedure di salvaguardia dei creditori, dei soci e dei terzi. Questo è il senso delle norme in vigore e dei loro principi tecnici attuativi ora esaminati.