Bozza in consultazione del principio OIC 11: la “Rappresentazione sostanziale” trova ingresso nei postulati del bilancio d’esercizio



Finalità e postulati del bilancio d’esercizio. In arrivo modifiche

La Direttiva 2013/34/UE all’art. 6, paragrafo 1, lettera *h)*, prevede che: «*la rilevazione e la presentazione delle voci nel conto economico e nello stato patrimoniale tengono conto della sostanza dell’operazione o del contratto in questione*» *…;* nel successivo comma 3 prevende, inoltre, che *«Gli Stati membri possono esentare le imprese dagli obblighi di cui al paragrafo 1, lettera h)*».

Il D.Lgs. 139/2015 di «*Attuazione della direttiva 2013/34/UE* … » all’art. 6, comma 3, prevede la sostituzione nell’art. 2423-*bis* n. 1) della locuzione «*nonché tenendo conto della funzione economica dell’elemento dell’attivo o del passivo considerato*», con l’introduzione del numero 1-*bis*), il quale,

afferma che «*la **rilevazione e presentazione delle voci** è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto*». Quest'ultima formulazione, esprime il principio della prevalenza della sostanza sulla forma (*substance over form*), specificando che esso fa riferimento alla «***rilevazione e presentazione delle voci***».

Questo, il *fondamento* normativo di una delle più importanti statuizioni contenute nella *bozza* del principio n. 11, di seguito riportato:

4.3 Rappresentazione sostanziale (sostanza dell'operazione o del contratto)

21. L'articolo 2423 bis, comma 1, n. 1-*bis*, del codice civile prevede che: «*la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto*».
22. A tale postulato generale si è conformata l'elaborazione dei principi contabili da parte dell'OIC. Le definizioni, le condizioni richieste per l'iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio, i criteri di valutazione, contengono i parametri principali attraverso i quali l'attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla loro rilevazione e presentazione in bilancio tenuto anche conto del postulato generale della rappresentazione sostanziale.
23. Pertanto, la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e confrontarle con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici. Si richiamano in proposito le definizioni di credito e di debito e, ove previsto, il requisito del trasferimento dei rischi e benefici.
24. L'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali

derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria. Ad esempio, l'OIC 23 *Lavori in corso su ordinazione* indica le condizioni al verificarsi delle quali un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa o viceversa una singola commessa è frazionata in differenti fasi o opere.

(*ndr*. nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte si chiarirà che al ricorrere di fattispecie, diffuse nella prassi, che non trovano nei canoni generali dei parr. 22-24 criteri sufficienti ed appropriati per essere rappresentate correttamente, l'OIC prevede gli specifici trattamenti ne pertinenti principi contabili, così come, peraltro, già fatto negli OIC emanati nel dicembre del 2016 (*).

Link alla bozza di OIC 11 Finalità e postulati del bilancio d'esercizio (Link al sito web della l'Oic – Organismo italiano di contabilità)

Nota (*) – Vedi: "L'OIC aggiorna 20 principi contabili nazionali a seguito delle novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015"