OIC pubblica l'OIC 11 "Finalità e postulati del bilancio d'esercizio"



La **nuova versione dell'OIC 11** (*link* esterno al sito web della fondazione OIC) si applica retrospettivamente ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2018 o da data successiva. È permessa l'applicazione anticipata.

I paragrafi dal 21 al 24 relativi alla "*Prospettiva della continuità aziendale*" **sono applicati prospetticamente ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2017** o da data successiva. Con l'entrata in vigore di tali paragrafi sono sospese le disposizioni del capitolo 7 dell'OIC 5 "*Bilanci di liquidazione*": "*Le valutazioni nel bilancio d'esercizio nell'ipotesi in cui venga meno la validità del postulato del going concern*".

Nella motivazione delle scelte fatte dall'OIC nell'ambito del processo aggiornamento dell'OIC 11 (*link* esterno al sito web della fondazione OIC) si legge che sono stati oggetto di maggiore attenzione sono i seguenti temi:

- la disciplina del processo di definizione del trattamento contabile che il redattore del bilancio deve seguire laddove **manchi nei principi contabili nazionali** una regola specifica per la fattispecie in questione;

- la definizione di un quadro concettuale relativamente alla **disciplina della rilevanza e della rappresentazione sostanziale**, a seguito dell'intervento normativo del decreto legislativo 139/2015;
- la prospettiva della **continuità aziendale**.

Visto che le regole relative alla *Prospettiva della continuità aziendale* **si applicano prospetticamente ai bilanci che hanno inizio a partire dal 1° gennaio 2017**, si riportano alcune precisazioni nell'OIC 11 contenute nella parte motiva **(che si ricorda non è parte integrante dell'OIC 11)**. In particolare l'OIC puntualizza:

"la continuità è sinonimo di funzionalità aziendale;

la crisi di impresa non giustifica l'abbandono dei criteri di continuità, anche se questi vanno applicati al bilancio con le dovute cautele;

l'accertamento da parte degli amministratori, ai sensi dell'art 2485 del codice civile, di una causa di scioglimento di cui all'articolo 2484 del codice civile comporta l'abbandono della continuità aziendale. In tale circostanza la valutazione delle voci in bilancio non è fatta nella prospettiva della continuità aziendale. Si applicano tuttavia ancora criteri di funzionamento, così come previsti al paragrafo 23 dell'OIC del principio ma, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale di riferimento, in quanto l'adozione di criteri di liquidazione non è consentita prima del formale avvio della procedura liquidatoria.

I casi più ricorrenti nella prassi operativa sono quelli in cui le situazioni di crisi pongono incertezze sulla continuità aziendale. In questi casi non è autorizzato l'abbandono della prospettiva della continuità aziendale perché quest'ultima, ancorché incerta, non è ancora venuta meno.

Nella fase di consultazione è stato rappresentato che ai sensi

del principio di revisione n. 570, (*Link* esterno verso sito https://www.revisionelegale.mef.gov.it/) da applicare anche alle società che redigono il bilancio in base alle norme del codice civile, il presupposto della continuità è disciplinato richiamando quanto previsto dallo IAS 1 '*il bilancio deve essere redatto nella prospettiva della continuazione dell'attività a meno che la direzione aziendale non intenda liquidare l'entità o interromperne l'attività o non abbia alternative realistiche*". Al riguardo si segnala un passaggio della Guida operativa n.5 per i bilanci di liquidazione delle imprese IAS *adopter* che così recita: '*Per le società italiane IAS il significato e la portata di tali espressioni (quelle appena richiamate dello IAS 1) devono essere valutati alla luce delle disposizioni sullo scioglimento e la liquidazione delle società del codice civile'*. **La disciplina prevista nei parr. 21-24 è in linea con tale approccio**".

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"