

PRINCIPI CONTABILI



OIC 11

Finalità e postulati del bilancio d'esercizio

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 13 novembre 2017 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.69766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“*istituto nazionale per i principi contabili*” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

La precedente edizione del principio è stata pubblicata nel maggio 2005 ed aggiornava la versione del gennaio 1994.

OIC 11 Finalità e postulati del bilancio d'esercizio

1	RUOLO DELL'OIC	4
2	DETERMINAZIONE DEL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE FATTISPECIE NON PREVISTE DAGLI OIC	4
3	FINALITÀ DEL BILANCIO	5
4	POSTULATI DEL BILANCIO	5
4.1	<i>Prudenza</i>	6
4.2	<i>Prospettiva della continuità aziendale</i>	7
4.3	<i>Rappresentazione sostanziale (sostanza dell'operazione o del contratto)</i>	7
4.4	<i>Competenza</i>	8
4.5	<i>Costanza nei criteri di valutazione</i>	8
4.6	<i>Rilevanza</i>	8
4.7	<i>Comparabilità</i>	9
4.8	<i>Neutralità</i>	10

DRAFT

1 RUOLO DELL'OIC

1. Ai sensi della legge n. 116 dell'11 agosto 2014, l'OIC è l'istituto nazionale per i principi contabili ed: *“emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile”*.
2. I principi contabili nazionali emanati dall'OIC costituiscono *“la codificazione delle migliori prassi operative preordinate a fornire elementi interpretativi ed applicativi nella redazione dei documenti contabili¹”*. I principi contabili nazionali disciplinano: *“la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte. Analogamente, i principi contabili nazionali potranno fornire elementi applicativi ed indicazioni per aspetti specifici di carattere tecnico riguardanti, ad esempio, le operazioni di copertura, il costo ammortizzato e l'attualizzazione²”*.
3. La politica contabile di una società è rappresentata dall'applicazione delle regole contabili (disposizioni legislative e principi contabili nazionali emanati dall'OIC) tenuto conto delle opzioni normative ammesse e degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società ai sensi di quanto disciplinato al paragrafo 4.

2 DETERMINAZIONE DEL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE FATTISPECIE NON PREVISTE DAGLI OIC

4. Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:
 - a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
 - b) i postulati di bilancio³ (*ndr*, nelle *Motivazioni alla base delle decisioni assunte* verrà chiarito il rapporto tra i postulati di bilancio e i *framework* internazionali di generale accettazione, come IAS-IFRS, USGAAP etc.).

¹ Cfr. Relazione Illustrativa al D.Lgs. 139/2015.

² Cfr. Relazione Illustrativa al D.Lgs. 139/2015.

³ Per la definizione di postulati di bilancio si rimanda al par. 10.

3 FINALITÀ DEL BILANCIO

5. Il bilancio d'esercizio, ai sensi dell'articolo 2423 del codice civile, comma 1, è composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dalla nota integrativa e dal rendiconto finanziario. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario, ai sensi dell'art 2435-bis del codice civile. Le micro-imprese, parimenti, sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario e della nota integrativa, ai sensi dell'art 2435-ter del codice civile.
6. L'art. 2423, comma 2, del codice civile stabilisce che: *“il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio”*.
7. Secondo la Relazione Ministeriale di accompagnamento al D.Lgs. 127/91, con cui è stata data attuazione alle Direttive CEE n. 78/660 e n. 83/349 in materia societaria⁴, la formula «rappresentare in modo veritiero e corretto» costituisce la fedele traduzione dell'espressione «*true and fair view*» cui fa riferimento la IV Direttiva. Inoltre, secondo la stessa Relazione Ministeriale: *«l'uso dell'aggettivo veritiero, riferito al rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dai redattori del bilancio né promettere ai lettori di esso una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino il risultato»*.
8. Ai sensi dell'articolo 2423, comma 3, del codice civile se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.
9. Ai sensi dell'articolo 2423, comma 5, del codice civile se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione in materia di bilancio previste dal codice civile è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, tale disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

4 POSTULATI DEL BILANCIO

10. Per redigere il bilancio con chiarezza e fornire una rappresentazione veritiera e corretta devono essere rispettati i postulati del bilancio. Il codice civile all'art 2423 bis disciplina i *“Principi di redazione del bilancio”*. Tuttavia, altre disposizioni aventi contenuto normativo analogo – in quanto recanti norme di carattere generale in materia di redazione del bilancio – sono previste

⁴ IV Direttiva CEE (n. 78/660/CEE del 25/07/1978) e VII Direttiva CEE (n. 83/349/CEE del 13/06/1983), in materia rispettivamente di bilancio d'esercizio e bilancio consolidato.

dagli articoli 2423 (“*Redazione del bilancio*”) e 2423 ter (“*Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico*”). Pertanto, nel presente principio per postulati di bilancio si intendono sia le disposizioni di cui all’art. 2423 bis del codice civile, che quelle degli altri articoli appena citati.

11. L’OIC provvede a declinare nei singoli principi contabili nazionali i postulati generali.

12. I postulati del bilancio sono i seguenti:

- a) Prudenza;
- b) Prospettiva della continuità aziendale;
- c) Rappresentazione sostanziale;
- d) Competenza;
- e) Costanza nei criteri di valutazione;
- f) Rilevanza;
- g) Comparabilità;
- h) Neutralità.

4.1 Prudenza

13. L’articolo 2423 bis, comma 1, n. 1, del codice civile, prevede che la valutazione delle voci di bilancio sia fatta secondo prudenza.

14. L’art. 2423 bis comma 1, n. 2, del codice civile, stabilisce che si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell’esercizio, mentre il comma 1, n. 4, prevede che si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell’esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo.

15. Le richiamate norme delineano un effetto asimmetrico nella contabilizzazione dei componenti economici, con prevalenza del principio della prudenza rispetto a quello della competenza. Infatti, gli utili non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate, devono essere riflesse in bilancio.

16. Come previsto dall’art. 2423 bis, comma 1, n. 5, del codice civile, il principio della prudenza comporta che gli elementi eterogenei componenti le singole voci siano valutati separatamente.

17. Oltre a prevedere regole attuative di quanto previsto dalle legge in materia di prudenza, l’OIC individua anche altre fattispecie che rappresentano la declinazione pratica del postulato stesso. Ad esempio, gli utili derivanti dall’iscrizione di imposte anticipate ai sensi dell’OIC 25 *Imposte sul reddito* sono rilevati solo se ragionevolmente certi, mentre tale cautela non è prevista per le imposte differite. Altro esempio riguarda l’iscrizione nell’attivo degli oneri pluriennali, capitalizzabili solo se la recuperabilità è giudicata ragionevolmente certa.

4.2 Prospettiva della continuità aziendale

18. L'articolo 2423 bis, comma 1, n. 1, del codice civile, prevede che la valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato, almeno per un prevedibile arco temporale futuro, alla produzione di reddito.
19. Una società è in funzionamento a meno che non intervenga una delle cause di scioglimento di cui all'art 2484 del codice civile.
20. Gli amministratori devono acquisire tutte le informazioni disponibili circa la permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se gli amministratori sono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di interruzione previste al par. 19, ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d'esercizio e darne adeguata informativa.

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 nei

pertinenti principi contabili, così come, peraltro, già fatto negli OIC emanati nel dicembre del 2016).

4.4 Competenza

25. L'articolo 2423-bis, comma 1, n. 3, del codice civile prevede che si debba tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.
26. In attuazione di tale previsione, le regole dei singoli principi contabili definiscono il momento in cui la rilevazione in bilancio dei fatti aziendali è conforme al principio della competenza.
27. Ad esempio, la declinazione del postulato della competenza è contenuta per i crediti nell'OIC 15 *Crediti*, per i debiti nell'OIC 19 *Debiti*, per le rimanenze nell'OIC 13 *Rimanenze*, per le immobilizzazioni materiali nell'OIC 16 *Immobilizzazioni materiali*, etc. Ancora, l'OIC 16 *Immobilizzazioni materiali* e l'OIC 24 *Immobilizzazioni immateriali* prevedono la sistematicità con cui deve avvenire nel "piano di ammortamento" la ripartizione del costo sostenuto per le immobilizzazioni avendo riguardo alla correlazione temporale con i benefici attesi dall'investimento stesso.

4.5 Costanza nei criteri di valutazione

28. L'articolo 2423-bis, comma 1, n. 6, del codice civile prevede che i criteri di valutazione non possano essere modificati da un esercizio all'altro. Il comma 2, inoltre, stabilisce che deroghe a tale principio sono consentite in casi eccezionali e che in questi casi eccezionali la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.
29. Il postulato della costanza dei criteri di valutazione permette di ottenere una omogenea misurazione dei risultati della società nel susseguirsi degli esercizi. Questo postulato rende più agevole l'analisi dell'evoluzione economica, finanziaria e patrimoniale della società da parte dei destinatari del bilanci riducendo, al contempo, i margini di discrezionalità degli amministratori.
30. L'OIC 29 *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio* prevede disposizioni applicative nel caso di cambiamento del criterio di valutazione.

4.6 Rilevanza

31. Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto complessivo del bilancio.
32. I destinatari primari dell'informazione del bilancio sono coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa: gli investitori, i finanziatori e gli altri creditori.

33. Il concetto di rilevanza è pervasivo nel processo di formazione del bilancio.
34. Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi qualitativi che quantitativi.
35. I fattori quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio. Identificare i valori di bilancio che si prendono a riferimento per determinare la rilevanza è un processo valutativo che può variare di caso in caso. In ogni caso è necessario privilegiare gli elementi di bilancio che maggiormente interessano i destinatari primari del bilancio.
36. I fattori qualitativi di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società.
37. Il comma 4 dell'articolo 2423 del codice civile prevede che non occorre rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazioni, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.
38. Pertanto, il presupposto giuridico dell'obbligo di fornire una specifica informazione nella nota integrativa è rappresentato dalla decisione, consapevole, di derogare ad una stabilita regola contabile, sempreché gli effetti della deroga stessa siano irrilevanti. Il redattore del bilancio, nel dare conto in nota integrativa delle proprie politiche contabili ed in particolare, delle concrete modalità di applicazione dei principi contabili alla sua realtà aziendale, dovrà anche evidenziare le modalità applicative riferite alle facoltà di deroga prevista dal comma 4 dell'art.2423 codice civile.
39. I principi contabili nazionali forniscono, in via esemplificativa e non esaustiva, alcune fattispecie dei casi in cui è possibile derogare ad una regola contabile, sempreché dalla deroga discendano effetti irrilevanti. Ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato può decidere di non utilizzarlo per i crediti o debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi o di non aggiornare un credito o un debito nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato.

4.7 Comparabilità

40. Il postulato della comparabilità nel tempo dei bilanci è previsto dall'art. 2423 ter, comma 5, del codice civile: *“per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa”*.

41. L'OIC 29 *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio* disciplina la declinazione pratica di tale previsione e, in particolare, gli effetti che si producono sul bilancio comparativo in conseguenza dei cambiamenti di principi contabili o correzione di errori rilevanti.

4.8 Neutralità

42. Il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore, ossia deve essere scevro da distorsioni preconcelte nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio.

43. Il postulato della neutralità, ancorché non espressamente previsto dagli articoli di legge, costituisce un corollario della rappresentazione veritiera e corretta.

DRAFT