

L'OIC pubblica i principi contabili nazionali aggiornati

Con la pubblicazione del Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139 sulla Gazzetta Ufficiale del 4 settembre 2015 si è completato l'iter di recepimento della direttiva 34/2013/UE. Tale decreto ha aggiornato la disciplina del codice civile in merito ai bilanci d'esercizio e la disciplina del D.lgs. 127/1991 in tema di bilancio consolidato.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) ha articolato il recepimento nell'ordinamento nazionale della nuova direttiva contabile in due fasi:

- i. la prima ha portato alla messa in consultazione nel giugno 2014 di un documento che affrontava le tematiche generali, con un particolare *focus* sui temi della semplificazione, degli oneri amministrativi a carico delle imprese nonché sulle altre innovazioni di più ampio respiro che si sarebbero potute introdurre per modernizzare il sistema contabile nazionale;
- ii. la seconda ha portato alla predisposizione di uno schema di articolato che ha tenuto conto dei commenti pervenuti e della collaborazione richiesta al riguardo all'OIC.

L'art. 12 del D.lgs. 139/2015 prevede:

“1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.

...

3. L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto”.

Alla luce della ristretta tempistica individuata dal citato decreto che ha previsto l'applicazione delle nuove disposizioni ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016 (nella normalità dei casi bilanci chiusi al 31 dicembre 2016), l'OIC ha concentrato la propria attività, prioritariamente, nell'esame degli istituti introdotti dalla nuova legge aventi un impatto innovativo importante rispetto alla previgente disciplina.

La scala delle priorità è stata ampiamente discussa con gli stakeholders e in più occasioni l'OIC ha commentato pubblicamente il proprio piano dei lavori.

Ci si è quindi concentrati sui principi contabili interessati dall'introduzione del costo ammortizzato per l'iscrizione dei crediti, dei debiti e dei titoli di debito, dalla valutazione al *fair value* dei derivati, dall'eliminazione dei costi di ricerca e pubblicità tra gli oneri pluriennali capitalizzabili nonché dall'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico.

Il *due process* di emanazione dei principi contabili nazionali è stato rigorosamente rispettato mettendo in consultazione tra il mese di marzo 2016 e il mese di luglio 2016 tutte le bozze dei principi, dando priorità agli *standards* maggiormente impattati dalle novità legislative.

Molte sono state le osservazioni raccolte nel periodo di consultazione.

Si può affermare che tutti i profili qualificanti la nuova disciplina contabile sono stati oggetto di ulteriore riesame alla luce delle osservazioni ricevute.

Come previsto dall'art. 12 dello Statuto, l'OIC ha proceduto a richiedere il 18 novembre 2016 il parere delle Istituzioni e Autorità nazionali interessate alla materia contabile (Ministero dell'Economia e delle Finanze, Banca d'Italia, Consob, Ivass ed Agenzia delle Entrate).

I pareri sono stati rilasciati privi di osservazioni e pertanto l'OIC procede alla pubblicazione dei seguenti principi contabili:

- *OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali*

- *OIC 10 Rendiconto finanziario*
- *OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*
- *OIC 13 Rimanenze*
- *OIC 14 Disponibilità liquide*
- *OIC 15 Crediti*
- *OIC 16 Immobilizzazioni materiali*
- *OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*
- *OIC 18 Ratei e risconti*
- *OIC 19 Debiti*
- *OIC 20 Titoli di debito*
- *OIC 21 Partecipazioni*
- *OIC 23 Lavori in corso su ordinazione*
- *OIC 24 Immobilizzazioni immateriali*
- *OIC 25 Imposte sul reddito*
- *OIC 26 Operazioni, attività e passività in valuta estera*
- *OIC 28 Patrimonio netto*
- *OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*
- *OIC 31 Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto*
- *OIC 32 Strumenti finanziari derivati.*

A seguito dell'aggiornamento dei principi contabili sono stati abrogati l'OIC 22 *Conti d'ordine* e l'OIC 3 *Le informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.*

* * *

Come detto, l'art. 12 del D.lgs. 139/2015 assegna all'OIC il compito di aggiornare i Principi Contabili Nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel decreto di recepimento della direttiva, in virtù della funzione riconosciuta dal D.lgs. 38/05 di emanare principi contabili nazionali.

La Relazione Illustrativa al Decreto 139/15 ha definito ancora meglio il ruolo attribuito ai principi contabili nazionali quando dispone che *“... ai principi contabili occorrerà fare riferimento per quanto riguarda 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”*.

Conformemente a quanto appena richiamato, l'OIC nel rivedere i singoli *standards* contabili sulla base delle novità legislative contenute nel D.lgs. 139/15, ha anche provveduto all'immediata declinazione pratica – con riferimento a una serie di fattispecie significative – dei principi generali della rilevanza e della sostanza economica.

L'individuazione, in futuro, sulla base delle prassi operative, di eventuali ulteriori fattispecie concrete di applicazione di tali principi generali, potrà comportare l'ampliamento delle esemplificazioni riflesse negli *standards* contabili ora pubblicati.

Inoltre, l'attività di revisione dell'OIC 11 *Bilancio d'esercizio, finalità e postulati* sarà l'occasione per inquadrare a livello più generale i principi della rilevanza e della sostanza economica.

Ciò premesso, l'OIC ritiene utile accompagnare la pubblicazione dei nuovi principi contabili fornendo un quadro d'insieme delle fattispecie con le quali si è provveduto a declinare praticamente il principio della rilevanza di cui all'art.

2423, comma 4 del codice civile e il principio della sostanza economica di cui all'art. 2423-bis, comma 1, numero 1-bis del codice civile.

Rilevanza

Si riportano alcuni esempi di applicazione del principio della rilevanza contenuti nei diversi *standards* contabili:

- Le disposizioni dell'OIC 19 *Debiti* in tema di informativa da rendere in nota integrativa sui criteri con cui la società ha dato attuazione al principio generale della rilevanza prevedono che: *“Se ad esempio una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi o di non attualizzare un debito nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato, la società ai sensi di tale previsione normativa deve illustrare in nota integrativa le politiche di bilancio adottate”*.

Disposizioni analoghe sono contenute nell'OIC 15 *Crediti*.

- Le disposizioni dell'OIC 20 *Titoli di debito* in tema di informativa da rendere in nota integrativa prevedono che: *“Se, ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per titoli di debito immobilizzati con costi di transazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza di scarso rilievo, la società ai sensi di tale normativa illustra in nota integrativa le politiche contabili adottate”*. E ancora: *“Se, ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i titoli non immobilizzati detenuti in portafoglio per un periodo inferiore ai 12 mesi, la società ai sensi di tale normativa illustra in nota integrativa le politiche contabili adottate”*.

- Nell’OIC 13 *Rimanenze* esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in nota integrativa, in materia di determinazione del costo delle rimanenze con metodi alternativi al LIFO, FIFO e costo medio ponderato, sono rappresentati da: *“l’utilizzo del metodo dei costi standard, del prezzo al dettaglio, oppure del valore costante delle materie prime, sussidiarie e di consumo”*.
- Nell’OIC 16 *Immobilizzazioni Materiali* esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in nota integrativa, sono rappresentati: *“dall’iscrizione in bilancio ad un valore costante delle attrezzature industriali e commerciali, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all’attivo di bilancio e quando non si hanno variazioni sensibili nell’entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali, o l’utilizzo ai fini dell’ammortamento della metà dell’aliquota normale per i cespiti acquistati nell’anno, se la quota d’ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l’uso”*.

Sostanza economica

Si riporta un elenco esemplificativo di casi concreti di applicazione del principio della sostanza economica individuati nei diversi *standards*:

- In base alle disposizioni dell’OIC 15 *Crediti*, in tema di applicazione del criterio del costo ammortizzato in presenza di attualizzazione, è previsto che: *“Nel caso dei crediti finanziari, la differenza tra le disponibilità liquide erogate ed il valore attuale dei flussi finanziari futuri, determinato (...) utilizzando il tasso di interesse di mercato, è rilevata tra gli oneri finanziari o tra i proventi finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale, salvo che la sostanza dell’operazione o del contratto non inducano*

ad attribuire a tale componente una diversa natura. In tal caso, la società valuta ogni fatto e circostanza che caratterizza il contratto o l'operazione". Analoghe disposizioni sono previste in materia di debiti finanziari nell'OIC 19 *Debiti*.

Sempre, nell'OIC 15 *Crediti* e nell'OIC 19 *Debiti* le disposizioni in tema di rilevazione iniziale dei crediti e debiti originati dalla compravendita di beni fanno riferimento al passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici.

- In base alle disposizioni dell'OIC 32 *Strumenti finanziari derivati*, nell'ambito della disciplina dei derivati incorporati, il contratto ibrido è definito come un contratto composto da uno strumento finanziario derivato (derivato incorporato) e un contratto primario (contratto non derivato regolato a normali condizioni di mercato) e sono disciplinate le condizioni e le modalità di separazione dello strumento ibrido nelle sue componenti. Nel dettaglio, sebbene il codice civile faccia riferimento esclusivamente a contratti primari di natura finanziaria: *"in virtù del principio della sostanza dell'operazione o del contratto, anche nei casi in cui i contratti primari non abbiano natura finanziaria, in via analogica, si applicano le medesime regole di separazione previste per i derivati incorporati in altri strumenti finanziari"*.
- Nella nuova versione dell'OIC 16 *Immobilizzazioni Materiali* sono state meglio formulate e chiarite le regole da seguire al momento dell'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali, secondo cui le stesse sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito, precisando poi che il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà. In ogni caso il principio stabilisce che *"se, in virtù di specifiche clausole*

contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici” e che comunque “nell’effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali”.

La stessa specificazione è riportata nell’OIC 13 *Rimanenze* ai fini della rilevazione iniziale delle rimanenze di magazzino.