

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Passaggio ai principi contabili nazionali



marzo 2020

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.

INDICE

	par.
FINALITÀ DEL PRINCIPIO.....	1-2
AMBITO DI APPLICAZIONE.....	3-5
DEFINIZIONI.....	6-11
RILEVAZIONE E VALUTAZIONE INIZIALE.....	12-19
NOTA INTEGRATIVA.....	20
DATA DI ENTRATA IN VIGORE.....	21
APPENDICE A: ESENZIONI ALL'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO GENERALE	
APPENDICE B. CASI APPLICATIVI	
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE	

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile nazionale OIC 33 disciplina le modalità di redazione del primo bilancio redatto secondo le disposizioni del codice civile e dei principi contabili nazionali da parte di una società che in precedenza redigeva il bilancio in conformità ad altre regole (principi contabili internazionali, ecc.). Pertanto, la società nella fase di transizione ai principi contabili nazionali non applica le specifiche regole di transizione contenute nei principi contabili nazionali.
2. Obiettivo dell'OIC 33 è quello di fornire al lettore del bilancio la chiara e trasparente evidenza degli effetti prodotti dall'adozione dei principi contabili nazionali attraverso sia l'indicazione dell'impatto che tale cambiamento determina sui saldi patrimoniali di apertura del bilancio, sia il confronto con la situazione patrimoniale e quella economica e con il rendiconto finanziario dell'esercizio precedente, riportate nel bilancio comparativo.

AMBITO DI APPLICAZIONE

3. L'OIC 33 si applica alle società che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, dopo aver redatto in precedenza il bilancio in base ad altre regole contabili (es. principi contabili internazionali).
4. Il presente principio non si applica alle fattispecie di cambiamento di principi contabili adottati da una società che già applica i principi contabili OIC. Tali cambiamenti sono soggetti:
 - a) alle previsioni dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"; e
 - b) a specifiche previsioni dei singoli principi contabili OIC.
5. Il principio si applica sia al bilancio d'esercizio, sia al bilancio consolidato.

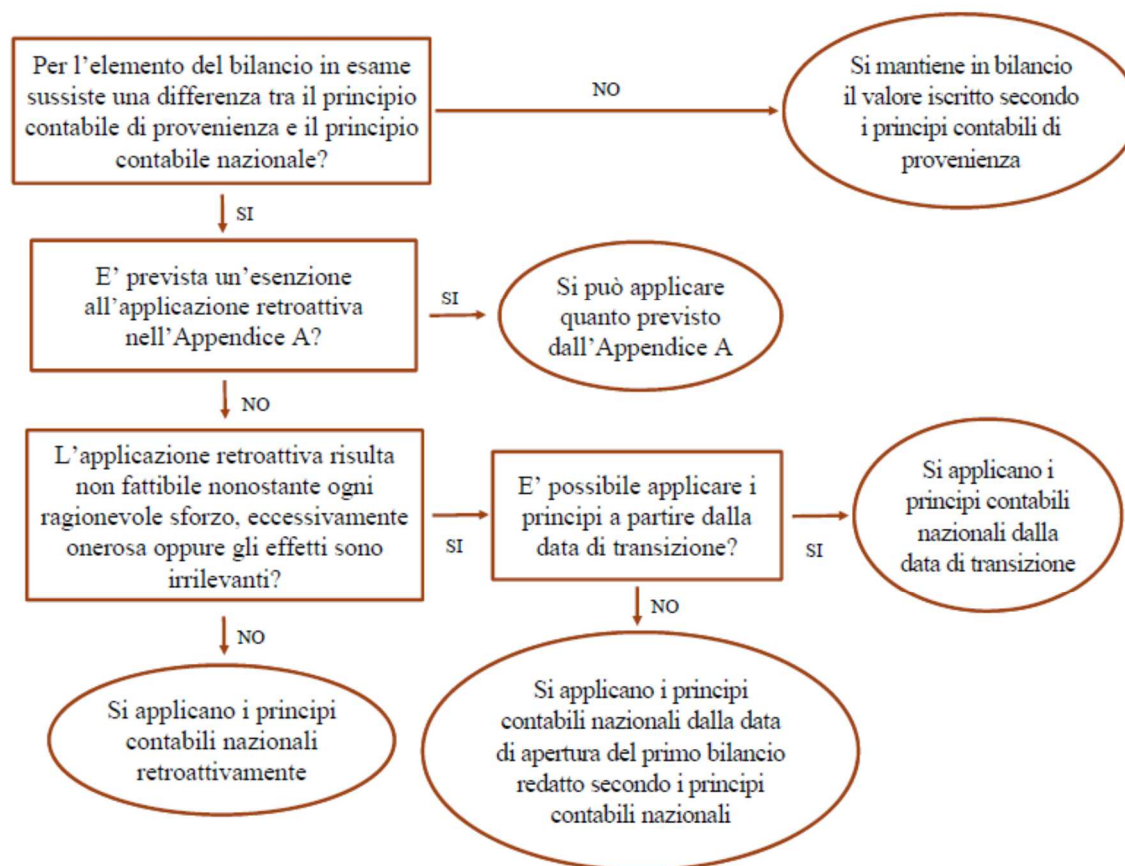
DEFINIZIONI

6. Per *principi contabili nazionali* si intendono i principi contabili emessi dall'OIC, ai sensi della legge 11 agosto 2014 n° 116 di conversione del decreto legge n. 91/2014, per la redazione del bilancio secondo le disposizioni del codice civile.
7. Per *data di transizione* si intende la data di apertura del periodo comparativo del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali. Ad esempio, se il primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali si riferisce al 31.12.T, la data di transizione è il 1° gennaio dell'esercizio (T□1).
8. Per *stato patrimoniale di apertura* si intende lo stato patrimoniale alla data di transizione.
9. Si ha *applicazione retroattiva* quando sussiste una differenza tra il principio contabile adottato in precedenza ed il nuovo principio contabile. In tal caso, il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se fosse stato sempre applicato.
10. Il presente principio contabile utilizza il termine *eccessivamente oneroso* per indicare che, nella fase di transizione ai principi contabili nazionali, l'applicazione retroattiva di una data regola comporta il sostenimento di spese sproporzionate rispetto al beneficio informativo che ne deriva.
11. Il presente principio utilizza il termine *effetti irrilevanti* per indicare che, nella fase di transizione ai principi contabili nazionali, la mancata applicazione retroattiva dei principi contabili nazionali non incide, ai sensi dell'art. 2423, comma 4, codice civile, sulla rappresentazione veritiera e

corretta dello stato patrimoniale di apertura, sul primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali e sul bilancio comparativo.

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE INIZIALE

12. La società applica retroattivamente i principi contabili nazionali vigenti alla data di chiusura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali salvo i casi in cui ciò risulti non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente oneroso oppure gli effetti siano irrilevanti. In questi particolari casi la società applica i principi contabili nazionali a partire dalla data di transizione, oppure, solo quando anche questa applicazione non sia possibile, a partire dalla data di apertura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali.
13. L'Appendice A del presente principio contabile elenca le fattispecie per le quali non è necessario fornire appropriate spiegazioni sul mancato rispetto del principio della retroattività.
14. Non si ha applicazione retroattiva nei casi in cui i principi contabili nazionali non differiscono da quelli adottati precedentemente.
15. Sulla base dei valori calcolati applicando il presente principio contabile, la società determina lo stato patrimoniale, il conto economico ed il rendiconto finanziario del periodo comparativo e redige lo stato patrimoniale di apertura.
16. Pertanto, nello stato patrimoniale di apertura:
 - a) sono rilevate solo le attività e le passività che soddisfano i criteri di rilevazione iniziale previsti dai principi contabili nazionali. Le attività e le passività che non soddisfano i suddetti criteri devono essere eliminate;
 - b) si riclassificano le attività, le passività e le voci di patrimonio netto quando necessario per il rispetto dei criteri di rilevazione iniziale previsti dai principi contabili nazionali;
 - c) sono applicati i criteri di valutazione previsti dai principi contabili nazionali.
17. Il saldo delle differenze patrimoniali derivante dall'applicazione del presente principio alla data di transizione è imputato a riserva di patrimonio netto al netto degli eventuali effetti fiscali. Gli eventuali effetti fiscali sono determinati secondo le previsioni dell'OIC 25 "Imposte sul reddito".
18. Per le società che passano ai principi contabili nazionali dai principi contabili IAS/IFRS indicate dall'art. 2-bis del D.lgs. 38/2005, le componenti del saldo di cui al paragrafo 17, determinate sulla base dell'applicazione retroattiva dei principi contabili nazionali, seguono le regole dell'articolo 7-bis del D.lgs. 38/05.
19. Di seguito si riporta uno schema che sintetizza le modalità dell'applicazione retroattiva.



NOTA INTEGRATIVA

20. In nota integrativa sono indicate le ragioni che hanno condotto al passaggio ai principi contabili nazionali e la data di transizione. Inoltre, la società fornisce le seguenti informazioni nella nota integrativa:
- una riconciliazione del patrimonio netto dalla quale si evincano le principali differenze dovute al passaggio ai principi contabili nazionali che hanno comportato una rettifica dei saldi alla data di transizione ed alla data di chiusura del bilancio comparativo nonché una riconciliazione del conto economico comparativo e di quello complessivo qualora presentato in base al precedente set di principi contabili. Tali differenze sono espresse al lordo del relativo effetto fiscale, con separata evidenza dello stesso. Se la società ha presentato un rendiconto finanziario in base ai precedenti principi contabili, illustra anche le rettifiche di rilievo apportate al rendiconto;
 - l'elenco delle voci di bilancio per la determinazione delle quali la società si è avvalsa delle esenzioni previste nell'Appendice A del presente principio;
 - l'elenco delle voci di bilancio e le motivazioni per cui la determinazione retroattiva è risultata non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente onerosa oppure gli effetti sono irrilevanti;
 - qualora la società si sia avvalsa dell'esenzione di cui ai paragrafi A3-A5, dovrà fornire indicazioni in nota integrativa circa le modalità di determinazione della vita utile dell'avviamento in conformità a quanto previsto dall'OIC 24 "Immobilizzazioni Immateriali".

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

21. La società applica la presente edizione dell'OIC 33 ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2020 o da data successiva. È possibile l'applicazione a partire dal 1° gennaio 2019.

APPENDICE A: ESENZIONI ALL'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO GENERALE

La presente appendice è parte integrante del principio.

- A.1 Come previsto al paragrafo 13, nella presente Appendice sono disciplinate le fattispecie per le quali non è necessario fornire appropriate spiegazioni sul mancato rispetto del principio della retroattività. È fatta salva la facoltà per la società di applicare retroattivamente i principi contabili nazionali anche nelle fattispecie descritte nella presente Appendice A.
- A.2 La società può applicare una o più delle esenzioni previste nella presente Appendice. La società che si avvale di un'esenzione della presente Appendice applica l'esenzione a tutti gli elementi che appartengono alla stessa voce di bilancio.

Aggregazioni aziendali

- A.3 La società può decidere di non applicare retroattivamente i principi contabili nazionali alle aggregazioni aziendali contabilizzate secondo il set di regole contabili seguito nel bilancio precedente. Nei casi in cui la società decida di non avvalersi dell'esenzione di cui sopra per un'aggregazione aziendale avvenuta in passato, non può applicare l'esenzione alle altre eventuali aggregazioni aziendali intervenute successivamente fino alla data di transizione ai principi contabili nazionali.
- A.4 Nei casi in cui la società opti per l'esenzione prevista dal paragrafo A3, è necessario verificare che le attività e passività iscritte in bilancio a seguito dell'aggregazione aziendale abbiano i requisiti per essere iscritte come attività o passività in base ai principi contabili nazionali. L'eliminazione contabile di tali poste di bilancio comporta la rettifica, in base al valore contabile iscritto alla data di transizione, dell'avviamento per pari importo e, per l'eventuale eccedenza, del patrimonio netto.
- A.5 Nel caso in cui la società si avvalga dell'esenzione del paragrafo A3, l'ammortamento dell'avviamento decorre a partire dalla data di transizione sulla base della stima della vita utile residua fatta a tale data applicando il disposto dell'OIC 24.

OIC 13 Rimanenze

- A.6 Le rimanenze potrebbero essere state misurate in base a criteri differenti dal costo storico (ad esempio, al *fair value*), non consentiti dai principi contabili nazionali. In tali circostanze il valore contabile rilevato in conformità al precedente set di regole contabili può essere utilizzato come sostitutivo del costo alla data di transizione.

OIC 17 Bilancio Consolidato

- A.7 Alcune società potrebbero essere state incluse (escluse) nell'area di consolidamento in base a criteri differenti rispetto a quelli previsti nei principi contabili nazionali. Alla data di transizione ai principi contabili nazionali la società può:
- a) nel caso di controllate, non precedentemente consolidate, da consolidare ai sensi dei principi contabili nazionali, determinare la differenza di annullamento confrontando il valore della partecipazione con il patrimonio netto della società controllata evitando di ricostruire i valori del bilancio consolidato risalendo alla data di acquisizione del controllo;
 - b) nel caso di controllate da deconsolidare ai sensi dei principi contabili nazionali, procedere al deconsolidamento alla data di transizione.

OIC 20 Titoli di debito e OIC 21 Partecipazioni

- A.8 Fermo restando che il cambiamento di set di regole contabili applicate non rappresenta, in sé, un espediente per procedere ad un cambio di destinazione dei titoli di debito e delle partecipazioni, alla data di transizione la società deve procedere alla classificazione dei titoli di debito e delle partecipazioni, che sarebbero iscrivibili come attività in base ai principi contabili nazionali, tra attivo circolante e attivo immobilizzato in sostanziale continuità, ove possibile, con la classificazione seguita nel precedente bilancio. In presenza di una ragionevole concordanza di portafogli non è giustificato che la destinazione economica dei titoli di debito e delle partecipazioni cambi al cambiare delle regole contabili.
- A.9 Con riguardo ai titoli di debito e alle partecipazioni valutati al *fair value* con variazioni imputate a conto economico (FVTPL) secondo i principi contabili di provenienza, il valore contabile rilevato in conformità al precedente set di regole contabili può essere utilizzato come sostitutivo del costo alla data di transizione.
- A.10 Con riguardo alle sole partecipazioni valutate a *fair value* ai sensi del IFRS 9 *Financial Instruments* che sono classificate nell'attivo immobilizzato alla data di transizione, la valutazione circa l'eventuale presenza di una perdita durevole di valore è determinata alla data di apertura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali, senza incidere sul prospetto comparativo.

OIC 32 Strumenti finanziari derivati

- A.11 La società può avvalersi delle semplificazioni di prima applicazione dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati" contenute ai paragrafi dal 139 al 142 dell'OIC 32.
- A.12 I titoli ibridi non quotati valutati al *fair value* in conformità agli IAS/IFRS possono continuare ad essere valutati al *fair value* nel passaggio ai principi contabili nazionali. In tali circostanze, infatti, prevedere l'esercizio di scorporo ai sensi dell'OIC 32 alla data di transizione potrebbe risultare particolarmente oneroso nonché arbitrario.

Eliminazione di crediti e debiti

- A.13 La società applica le disposizioni dell'OIC 15 "Crediti" e dell'OIC 19 "Debiti" relative all'eliminazione dei crediti e debiti ai soli crediti e debiti sorti dopo la data di apertura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali.

APPENDICE B: CASI APPLICATIVI

La presente appendice, che non è parte integrante del principio OIC 33, riporta a mero titolo esemplificativo dei casi applicativi relativi al passaggio da un bilancio redatto in conformità agli IAS/IFRS ad uno redatto sulla base dei principi contabili nazionali.

Aggregazioni aziendali (cfr. parr. A3-A5)

- B.1 Si ipotizzi che la società abbia effettuato tre aggregazioni aziendali (la prima nell'anno T-4, la seconda nell'anno T-3, la terza nell'anno T-2). Al momento del passaggio ai principi contabili nazionali (1° gennaio anno T-1) la società decide di avvalersi dell'esenzione all'applicazione del principio generale prevista dal paragrafo A3. Tuttavia, la società decide di rideterminare l'aggregazione aziendale verificatasi il 30 giugno dell'anno T-3 (la seconda). Di conseguenza, la società ridetermina tutte le aggregazioni aziendali che hanno avuto luogo successivamente al 30 giugno dell'anno T-3.
- B.2 Per quanto riguarda l'aggregazione aziendale per cui ci si è avvalsi dell'esenzione di cui al paragrafo A3 (la prima), la società verifica che le attività e le passività iscritte in bilancio alla data di contabilizzazione dell'aggregazione stessa abbiano i requisiti per essere iscritte come attività o passività in base ai principi contabili nazionali.

OIC 16 Immobilizzazioni materiali

- B.3 Si ipotizzi che la società abbia capitalizzato, nel bilancio redatto secondo i principi contabili internazionali, oneri finanziari come parte del costo dell'impianto. In base ai principi contabili nazionali (OIC 16 "Immobilizzazioni materiali") è ammessa la capitalizzazione di tali oneri. Se, nel passaggio ai principi contabili nazionali, la società decide di non avvalersi della facoltà di capitalizzare gli oneri finanziari, nelle circostanze in cui la separazione dal costo dell'impianto degli oneri finanziari precedentemente capitalizzati risulti non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente oneroso, o gli effetti sono irrilevanti, mantiene in bilancio il costo dell'impianto così come determinato in base ai precedenti principi contabili applicati.
- B.4 Una società che opera nel settore petrolchimico ha iscritto, in conformità allo IAS 16 *Property Plant and Equipment*, nel costo dell'impianto anche una componente relativa al futuro costo di bonifica una volta che l'impianto sarà dismesso. Trascorsi molti anni dall'iscrizione del bene, la società ritorna ad applicare i principi contabili nazionali. Laddove risulti non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente oneroso oppure gli effetti sono irrilevanti determinare la componente di costo relativa alla bonifica, la società non modifica il costo storico dell'impianto. La passività rilevata in base allo IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* per il costo di bonifica è adeguata sulla base dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto" e l'effetto dell'adeguamento è imputato a patrimonio netto.
- B.5 Si ipotizzi che la società abbia contabilizzato, nel bilancio redatto secondo i principi contabili internazionali, il diritto d'uso di un automezzo ricevuto in leasing per dieci anni ed il relativo debito. Al quarto anno la società ha iscritto in bilancio un diritto d'uso al netto del fondo ammortamento e un debito. In quell'anno la società passa ai principi contabili nazionali. A tale data la società elimina il diritto d'uso ed il debito contro un'apposita riserva di patrimonio netto. La società ripristina i ratei e i risconti attivi per consentire una rilevazione lineare a conto economico dei canoni per leasing.
- B.6 Si ipotizzi una società che ritorna ad applicare i principi contabili nazionali dopo aver applicato per un periodo di tempo i principi contabili IAS/IFRS. La società nel passaggio ai principi

contabili IAS/IFRS aveva eliminato le rivalutazioni, fatte sulle immobilizzazioni in applicazione dei principi contabili nazionali ai sensi di specifiche norme di legge. Al momento del ritorno ai principi contabili nazionali la società applica retroattivamente l'OIC 16 e pertanto ripristina il valore rivalutato di tali immobilizzazioni materiali, procedendo ad un opportuno ricalcolo del fondo ammortamento.

OIC 20 Titoli di debito

Titoli di debito valutati al costo ammortizzato

B.7 Si ipotizzi una società che classificava i titoli di debito al costo ammortizzato ai sensi dell'IFRS 9. Nel passaggio ai principi contabili nazionali la società classifica tali titoli nell'attivo immobilizzato e ai sensi dell'OIC 20 "Titoli di debito" li iscrive al costo ammortizzato. Il valore contabile rilevato in conformità agli IAS/IFRS rappresenta il costo ammortizzato alla data di transizione.

Titoli di debito valutati al fair value rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo

B.8 Si ipotizzi una società che classificava i titoli di debito al *fair value* rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo in accordo all'IFRS 9. In questo caso il titolo era valutato al *fair value* nello stato patrimoniale e le variazioni di *fair value* sono imputate nelle altre componenti di conto economico complessivo.

B.9 Nel passaggio ai principi contabili nazionali, il valore contabile del titolo di debito determinato in base agli IAS/IFRS integrato o rettificato dalla riserva di patrimonio netto rappresenta il costo ammortizzato a tale data ai sensi dell'OIC 20. La società non ricalcola il tasso di interesse effettivo.

B.10 Qualora il titolo di debito è destinato al portafoglio non immobilizzato l'OIC 20 richiede che il titolo di debito sia valutato al minor valore fra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. La società confronta il costo ammortizzato determinato come esemplificato al paragrafo precedente e lo confronta con il *fair value* del titolo alla data di transizione.

Titoli di debito valutati al fair value rilevato nel conto economico

B.11 Si ipotizzi che una società che classificava i titoli di debito al *fair value* rilevato nel conto economico ai sensi dell'IFRS 9 si avvalga dell'esenzione di cui al paragrafo A9. In questo caso il *fair value* del titolo di debito alla data di transizione rappresenta il costo del titolo. Qualora tali titoli di debito ai sensi dell'OIC 20 siano iscritti al costo ammortizzato in quanto l'applicazione del costo ammortizzato produce effetti rilevanti il tasso di interesse effettivo è calcolato confrontando il *fair value* del titolo alla data di transizione con i rimanenti flussi finanziari.

B.12 Tali titoli di debito normalmente dovrebbero essere destinati al portafoglio non immobilizzato. Ai fini della valutazione al minor valore fra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato richiesta dall'OIC 20 si tiene conto del fatto che il costo rappresentato dal *fair value* alla data di transizione già riflette l'andamento del mercato a tale data.

OIC 21 Partecipazioni

Partecipazioni valutate al fair value rilevato nel conto economico

B.13 Si ipotizzi che una società che classificava le partecipazioni al *fair value* con variazioni imputate a conto economico in accordo con l'IFRS 9 si avvalga dell'esenzione di cui al paragrafo A9. In questo caso il *fair value* della partecipazione alla data di transizione rappresenta il costo della partecipazione ai sensi dell'OIC 21 *Partecipazioni*.

B.14 Qualora tali partecipazioni siano classificate nel portafoglio non immobilizzato la valutazione al

minor valore fra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato richiesta dall'OIC 21 tiene conto del fatto che il costo rappresentato dal *fair value* alla data di transizione già riflette l'andamento del mercato a tale data.

- B.15 Qualora la partecipazione è destinata al portafoglio immobilizzato l'OIC 21 prevede la determinazione dell'eventuale perdita durevole. In questo caso la società può avvalersi dell'esenzione di cui al paragrafo A10.

Partecipazioni valutate al fair value rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo

- B.16 Si ipotizzi una società che classificava le partecipazioni al *fair value* rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo in accordo all'IFRS 9. In questo caso la partecipazione è valutata al *fair value* nello stato patrimoniale e le variazioni di *fair value* sono imputate nelle altre componenti di conto economico complessivo.
- B.17 Nel passaggio ai principi contabili nazionali, il valore contabile della partecipazione determinato in base agli IAS/IFRS integrato o rettificato dalla riserva di patrimonio netto rappresenta il costo a tale data ai sensi dell'OIC 21.
- B.18 Qualora la partecipazione è destinata al portafoglio non immobilizzato la valutazione al minor valore fra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato richiesta dall'OIC 21 è effettuata alla data di transizione tenendo conto del *fair value* della partecipazione determinato in base all'IFRS 9 a tale data.
- B.19 Qualora la partecipazione è destinata al portafoglio immobilizzato l'OIC 21 prevede la determinazione dell'eventuale perdita durevole. In questo caso la società può avvalersi dell'esenzione di cui al paragrafo A10.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrante dell'OIC 33.

Finalità del principio

1. Condizione necessaria per la concreta definizione delle regole che presiedono alla predisposizione del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali è l'individuazione dell'obiettivo generale cui il principio contabile deve tendere. L'obiettivo dell'OIC 33 è quello di fornire al lettore del bilancio la chiara e trasparente evidenza degli effetti prodotti dall'adozione dei principi contabili nazionali attraverso sia l'indicazione dell'impatto che tale cambiamento determina sui saldi patrimoniali di apertura del bilancio, sia il confronto con la situazione patrimoniale e quella economica e con il rendiconto finanziario dell'esercizio precedente. Per perseguire tale obiettivo è stato necessario prevedere, analogamente all'OIC 29, il modello contabile dell'applicazione retroattiva degli OIC come se da sempre fossero stati applicati. In tal modo si evita che il bilancio di transizione determini un salto informativo rispetto al precedente bilancio redatto con regole contabili differenti. In linea con quanto statuito nell'OIC 29 e in aderenza alla previsione dell'articolo 2423, comma 4, codice civile, non si ha l'applicazione retroattiva quando questa risulti non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente onerosa oppure gli effetti sono irrilevanti.

Ambito di applicazione

2. Il paragrafo 3 prevede che il presente principio si applichi alle società che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, dopo aver redatto in precedenza il bilancio in base ad altre regole contabili.
3. L'OIC ha modulato il principio come uno strumento utile per tutte le imprese che passano ai principi contabili nazionali a prescindere dal set di regole contabili precedentemente applicato. Sebbene, infatti, la maggior parte dei casi di passaggio ai principi contabili nazionali dovrebbe interessare imprese che in precedenza applicavano gli IAS/IFRS, non possono essere esclusi altri casi differenti. Pertanto, un approccio generalizzato è stato considerato preferibile.

Rilevazione e valutazione iniziale

4. Come detto al precedente paragrafo 1 il presente principio richiede l'applicazione retroattiva dei principi contabili nazionali. Tuttavia, un principio contabile che disciplina le modalità di prima applicazione di un nuovo set di regole contabili, non può non tenere in debita considerazione le difficoltà applicative che ne possono derivare. Per questa ragione nel principio contabile è previsto che non si debba procedere con l'applicazione retroattiva nei casi in cui ciò risulti non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente oneroso oppure gli effetti siano irrilevanti ai sensi dell'art. 2423, comma 4, codice civile. Inoltre, l'OIC ha individuato *ex ante* alcune fattispecie, quelle contenute nell'Appendice A, in cui l'applicazione retroattiva potrebbe risultare particolarmente complessa. Di conseguenza quando la società applica una delle esenzioni dell'Appendice A non deve dimostrare che l'applicazione retroattiva non sarebbe stata fattibile, eccessivamente onerosa oppure irrilevante. Trattandosi di una facoltà, è sempre possibile non avvalersene e quindi applicare retroattivamente i principi contabili nazionali anche a suddette fattispecie qualora lo ritenga opportuno.

Appendice A: Esenzioni al principio generale di applicazione retroattiva

Aggregazioni aziendali

5. Le società che abbiano adottato gli IAS/IFRS nei bilanci precedenti al ritorno alle regole codicistiche possono aver contabilizzato operazioni di aggregazione aziendale ai sensi dell'IFRS 3 *Business Combinations*. Possono, inoltre, aver effettuato operazioni di aggregazione aziendale interne al gruppo contabilizzate secondo criteri diversi da quelli dell'IFRS 3.
6. In queste circostanze l'OIC ha ritenuto opportuno consentire alle società di non applicare retroattivamente i principi contabili nazionali alle aggregazioni aziendali effettuate in passato e di salvaguardare così i valori iscritti ai sensi delle precedenti regole.
7. Una serie di ragioni induce a considerare l'ipotesi di rendere facoltativa l'applicazione retroattiva dei principi contabili nazionali nel caso di aggregazioni aziendali:
 - a) i principi contabili nazionali non disciplinano tutti i casi di aggregazione aziendale (l'OIC 4 "Fusione e Scissione" affronta soltanto il tema delle fusioni e delle scissioni, e non tratta delle aggregazioni aziendali realizzate attraverso conferimenti o acquisizioni per cassa);
 - b) nel caso di operazioni che rientrano nell'ambito di applicazione dell'OIC 4, esistono, nel nostro ordinamento, varie modalità con cui addivenire alla determinazione dei saldi da iscrivere in bilancio a seguito dell'operazione straordinaria;
 - c) inoltre, l'applicazione di quanto previsto dall'OIC 4 potrebbe risultare estremamente complessa in talune circostanze (si pensi alle difficoltà a dare corso all'obbligo previsto dall'OIC 4 di imputare il disavanzo di fusione ai singoli elementi acquisiti con l'operazione di fusione nel caso in cui la società avesse contabilizzato nei precedenti bilanci in continuità di valori).
8. Il paragrafo A4 prevede che nei casi in cui la società opti per l'esenzione prevista dal paragrafo A3 deve rettificare l'avviamento, e per l'eventuale eccedenza il patrimonio netto, quando elimina le attività e le passività che non rispettano i requisiti per essere iscritte come attività o passività in base ai principi contabili nazionali. Tale scelta deriva dal fatto che un'eventuale non iscrivibilità di un'attività o passività secondo i principi contabili nazionali avrebbe influenzato il valore dell'avviamento come elemento residuale di un'aggregazione aziendale. Pertanto, la rettifica alla data di transizione dell'elemento non iscrivibile deve interessare l'avviamento e non il patrimonio netto di apertura.

OIC 13 Rimanenze

9. È stata inserita un'esenzione anche per le rimanenze di magazzino in quei casi in cui il principio contabile precedentemente applicato prevedeva la rilevazione a *fair value* delle rimanenze. Pertanto, applicando il criterio contabile del *fair value* non è richiesto in alcun modo di tracciare il costo degli item di magazzino movimentati. Ciò in quanto risulterebbe estremamente difficoltoso determinare alla data di transizione il costo medio ponderato, il LIFO oppure il FIFO per questi item.

OIC 17 Bilancio consolidato

10. L'esenzione di cui al paragrafo A7 si giustifica con la difficoltà di applicare con effetto retroattivo le regole che attengono alla determinazione delle voci iscritte nel primo bilancio consolidato, con particolare riguardo alla determinazione della differenza da annullamento.
11. A seguito della consultazione l'OIC ha deciso di modificare il paragrafo A7 per prevedere che l'eventuale deconsolidamento di società che non rispettano le previsioni per essere incluse nell'area di consolidamento secondo i principi contabili nazionali possono essere deconsolidate dalla data di transizione e non dalla data di apertura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali.
12. Tale scelta è motivata dal fatto che la stessa aumenta la comparabilità dei bilanci e che comunque

il redattore del bilancio può avvalersi delle esenzioni previste per la regola di carattere generale di cui al paragrafo 12.

OIC 20 Titoli di debito e OIC 21 Partecipazioni

13. L'OIC ha notato che l'applicazione retroattiva richiede alle società di classificare i titoli nell'attivo circolante oppure in quello immobilizzato con riferimento alla data di rilevazione iniziale del titolo. In molti casi questo esercizio risulta praticamente impossibile, pertanto è necessario prevedere una semplificazione lasciando la possibilità di classificare lo strumento alla data di transizione.
14. L'OIC ha identificato due approcci:
 - a) prevedere un'esenzione generale, lasciando alla società il compito di fare una nuova valutazione in merito alla classificazione dei titoli, ma con riferimento alla data di transizione; oppure
 - b) stabilire un criterio per cui sia necessario andare in continuità laddove il *framework* dei principi contabili precedentemente applicati sia simile a quello dei principi contabili nazionali. Solo nelle circostanze in cui ciò non si verifichi, la società è libera di classificare le attività finanziarie in base alle valutazioni fatte in data di adozione dei principi contabili nazionali.
15. Per ridurre al massimo la complessità nella transizione è stata scelta la seconda opzione. Sebbene questo approccio è certamente maggiormente *rule-based*, ha il vantaggio di assicurare una coerenza con il passato nelle circostanze in cui i precedenti principi contabili hanno regole di classificazione simili a quelle dei principi contabili nazionali.
16. Con riferimento all'esenzione di cui al paragrafo A9 si è ritenuto che la ricostruzione del costo potrebbe risultare eccessivamente onerosa. Ciò in quanto in un sistema di valutazione al *fair value* dei titoli di debito e delle partecipazioni non è prevista in alcun modo la necessità di tracciare il costo né tantomeno quella di aggiornarlo in presenza, per esempio, di vendite o di acquisto (si pensi all'applicazione del metodo LIFO/FIFO etc.).
17. Con riguardo all'esenzione di cui al paragrafo A10 per le sole partecipazioni valutate a *fair value* ai sensi del IFRS 9 classificate nell'attivo immobilizzato alla data di transizione, la valutazione circa l'eventuale presenza di una perdita durevole di valore è determinata alla data di apertura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali, senza incidere sul prospetto comparativo. Ciò in quanto una valutazione dell'eventuale perdita durevole alla data di transizione richiederebbe l'utilizzo del senno di poi e ciò potrebbe compromettere la bontà della stima effettuata.

OIC 32 Strumenti finanziari derivati

18. Con riferimento all'esenzione di cui al paragrafo A12 prevedere lo scorporo di un derivato incorporato in uno strumento alla data di transizione, così come previsto dall'OIC 32 potrebbe risultare particolarmente oneroso nonché arbitrario.
19. L'OIC ha osservato che: l'OIC 32 prevede la possibilità di valutare l'intero strumento al *fair value*, quando questo è quotato (ossia *fair value 1*) e che nella prassi, soprattutto delle società non finanziarie, la diffusione di strumenti ibridi non quotati è limitata. Sulla base di tali considerazioni, pertanto, l'OIC ha ritenuto opportuno consentire alle imprese di continuare a valutare a *fair value* gli strumenti non quotati esistenti alla data di transizione che in base al IFRS 9 erano valutati al *fair value*.

Eliminazione dei crediti e dei debiti

20. Durante la consultazione è emerso che nella prassi potrebbe risultare complesso, anche per via dell'utilizzo del senno del poi, applicare retroattivamente le previsioni dell'OIC 15 e dell'OIC 19 in tema di eliminazione dei crediti e dei debiti. Pertanto, è stato evidenziato che potrebbe essere opportuno introdurre un'esenzione all'applicazione retroattiva di dette previsioni. Il commento è stato accolto e di conseguenza è stata inserita un'apposita esenzione.

Fattispecie discusse per le quali non è stata prevista un'apposita esenzione

Ricavi

21. Con riferimento ai ricavi, attualmente, i principi contabili di riferimento in ambito nazionale sono l'OIC 15 e l'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione" che dettano, rispettivamente, regole per la rilevazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi e dei lavori in corso di ordinazione. Le norme attuali non disciplinano tutte le tipologie di transazioni ed in particolare quelle maggiormente complesse. Ad esempio, le attuali regole dell'OIC 15 non disciplinano chiaramente il trattamento contabile di vendite di beni e servizi a fronte di un unico corrispettivo contrattuale. Sul punto l'OIC ha avviato un progetto *ad hoc* il cui primo *step* è stata la pubblicazione di un *Discussion Paper* nel 2019.
22. In base al sistema di regole precedenti i ricavi potrebbero essere rilevati secondo modelli diversi rispetto a quelli previsti dai suddetti principi contabili nazionali. Non si è ritenuto necessario prevedere un'esenzione in quanto va valutato caso per caso se il set informativo utilizzato nel sistema di regole precedenti è sufficiente a rilevare i ricavi secondo le previsioni dell'OIC 15 e dell'OIC 23.
23. L'OIC ha ritenuto che nel passaggio ai principi contabili nazionali la società può valutare la conformità delle regole di iscrizione dei ricavi del precedente set di regole contabili con quelle dei principi contabili nazionali. Solo nei casi in cui tali regole fossero in evidente contrasto con le disposizioni contenute nei principi contabili nazionali e con le finalità e i postulati di bilancio la società applica i principi contabili retroattivamente.

OIC 31 Fondi rischi e oneri e TFR e OIC 19 Debiti

24. I criteri di rilevazione di fondi rischi ed oneri, TFR e debiti potrebbero essere differenti rispetto a quelli dei principi contabili precedentemente adottati. In questo caso una società dovrebbe distinguere quali passività iscritte secondo i precedenti principi abbiano i requisiti per continuare ad essere iscritte in base ai principi contabili nazionali e se esistono passività non rilevate precedentemente che andrebbero iscritte secondo i principi contabili nazionali. In entrambi i casi non sembra problematico procedere con l'applicazione retroattiva.

Contratti di locazione finanziaria

25. I criteri di rilevazione di rappresentazione dei contratti di locazione potrebbero essere differenti rispetto a quelli dei principi contabili precedentemente adottati. In questo caso una società dovrebbe valutare caso per caso se debba procedere all'applicazione retroattiva eliminando gli effetti della precedente contabilizzazione nel bilancio di apertura.

Joint Venture e Joint Operation

26. In base ai principi contabili nazionali le *joint venture* sono iscritte al costo o con il metodo del patrimonio netto. Qualora in base al set di regole precedenti le *joint venture* fossero rilevate in base al *fair value* si è ritenuto che non dovrebbero esserci particolari problemi alla ricostruzione retroattiva del costo. Ciò in quanto il numero di *joint venture* dovrebbe essere limitato. Un caso particolare è quello delle *joint operations* contabilizzate ai sensi del IFRS 11 *Joint Arrangements*. Quando le *joint operations* derivano da meri accordi contrattuali il principio contabile si applica alle singole attività o passività già iscritte e pertanto non si pone un problema di ricostruzione retroattiva. Se invece le *joint operations* sono strutturate attraverso un veicolo societario, applicando i principi contabili nazionali si pone il problema di rideterminare il costo della partecipazione. Si è ritenuto non necessario prevedere esenzioni al principio generale in quanto la ricostruzione retrospettiva del costo di un numero limitato di partecipazione non necessariamente dovrebbe comportare particolari complessità.

Imposte differite attive

27. Nell'ambito dei lavori di elaborazione della bozza del principio contabile la diversità del

trattamento contabile delle differite attive tra i principi contabili internazionali IAS/IFRS e gli OIC è stata motivo di riflessione. In particolare, a prescindere dalla ricostruzione retroattiva del valore delle differite attive secondo il parametro della ragionevole certezza previsto nell'OIC 25, la domanda che si è posta è la giustificazione tecnica di tale parametro rispetto a quello della probabilità di recupero delle imposte differite attive statuito nello IAS 12. È dunque apparso opportuno cogliere l'occasione di tale consultazione per raccogliere l'opinione degli operatori sull'eventuale allineamento del trattamento contabile delle differite attive tra IAS/IFRS e OIC.

28. Dalla consultazione è emerso che per alcuni sussiste una sostanziale coincidenza tra le disposizioni dell'OIC 25 e quelle dello IAS 12 *Income Taxes* in materia di recuperabilità delle differite attive, nonostante esse differiscano dal punto di vista nominalistico. Altri hanno rilevato che la modifica del criterio di iscrizione delle imposte differite attive da «ragionevolmente certo» *ex* OIC 25 a «probabile» *ex* IAS 12 potrebbe essere percepita in contrasto al postulato della prudenza.
29. Pertanto, nella prospettiva di approfondire il tema delle condizioni necessarie all'iscrizione delle imposte differite attive nell'ambito dei principi contabili nazionali, si è ritenuto allo stato di non prevedere alcuna specifica disposizione nel presente principio. Sulla base degli elementi raccolti, non è possibile, infatti, escludere che in determinate fattuali circostanze, nonostante la già richiamata sostanziale coincidenza nella recuperabilità delle imposte differite attive tra IAS 12 e OIC 25 possano riscontrarsi delle differenze rilevanti nel processo di transizione dai principi contabili internazionali a quelli nazionali.