

**DOCUMENTO A CURA DELLA  
COMMISSIONE PRINCIPI CONTABILI  
dell'Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Milano  
(Presidente Tiziano Sesana)**

**Gruppo di studio:**

**Sonia Bianchi, Francesco Caligiore, Simona Cornaggia, Stefano Dessì,  
Matteo Gandini, Alessandra Maggioni, Alessandro Saini, Gabriele  
Sandretti, Tiziano Sesana (coordinatore)**

Il presente documento costituisce risposta alla consultazione pubblica del  
“*OIC xx Passaggio ai principi contabili nazionali*”:

Di seguito le principali osservazioni:

- **Par. 2:** con riferimento alla frase “*Obiettivo dell’OIC xx è quello di fornire al lettore del bilancio ....*” si osserva che il principio contabile *de quo* dovrebbe essere orientato al redattore del bilancio e non (direttamente) al lettore del bilancio. Si suggerisce di riformulare il paragrafo in modo che sia chiaro che il destinatario del documento è il redattore del bilancio, che grazie anche all’OIC xx *de quo* riuscirà a fornire al lettore del bilancio indicazioni chiare e trasparenti sul processo di transizione agli OIC;
- **Par. 6:** si suggerisce di valutare se sia opportuno specificare che detto principio contabile debba applicarsi anche per la redazione di eventuali bilanci intermedi in accordo ai principi contabili nazionali relativi all’esercizio di riferimento del primo bilancio redatto in base ai principi contabili nazionali; *a contrariis* l’IFRS 1 lo prevede;

- **Parr. 7-11:** si ritiene andrebbero per maggiore chiarezza indicate specifiche definizioni per i seguenti termini utilizzati nel principio contabile:
  - Stato patrimoniale di apertura → sarebbe da specificare che si tratta dello stato patrimoniale alla data di transizione
  - Primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali → sarebbe da specificare che si tratta del bilancio in cui vengono applicati per la prima volta gli OIC

La necessità di fornire una definizione anche del “primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali” si ritiene giustificabile onde evitare fraintendimenti e quindi affinché sia chiaro che il primo bilancio non è quello riferibile alla data di transizione, bensì quello successivo;

- **Par. 12:** l’Appendice A include le eccezioni all’applicazione retroattiva degli OIC. Nella terminologia IFRS le eccezioni all’applicazione retroattiva di alcuni principi sono obbligatorie; per il documento OIC in commento invece le casistiche indicate nell’appendice A sono facoltative e quindi andrebbero indicate come “esenzioni” all’applicazione retroattiva e non come “eccezioni”;
- **Par. 14:** per coerenza terminologica con il resto del documento si ritiene debba concludersi la frase con “...e redige lo stato patrimoniale ~~del passaggio ai principi contabili nazionali~~ di apertura alla data di transizione”;
- **Par. 17:** si ritiene possano presentarsi circostanze di rettifiche che non impattano sul patrimonio netto (ad esempio un’attività immateriale rilevata in accordo agli IFRS per effetto di un’aggregazione aziendale, che qualora non fosse iscrivibile in base agli OIC andrebbe a nostro avviso riclassificata all’interno della voce “avviamento” anziché essere stornata con impatto sul patrimonio netto); conseguentemente si suggerisce di valutare se sia utile precisare/disciplinare questa circostanza. In generale si osserva che nel documento non viene illustrato il trattamento e l’eventuale *disclosure* relativa alle riclassifiche da ritorno agli OIC;
- **Par. 19:** nel *flowchart* si usa l’acronimo PCN che non è mai stato definito;
- **Par. 20:** si ritiene che il principio debba esplicitare che la riconciliazio-

ne del conto economico comparativo deve essere fatta con riferimento non solo al risultato del prospetto di conto economico, ma anche con riferimento al risultato del prospetto di conto economico complessivo, se redatto in base ai precedenti principi contabili.

Riprendendo quanto indicato nel paragrafo 25 dell'IFRS 1 si ritiene che si debba inserire anche nell'OIC xx *de quo* la seguente frase:

“le riconciliazioni richieste ai paragrafi XY devono contenere dettagli sufficienti a permettere all'utilizzatore del bilancio di comprendere le rettifiche rilevanti al prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria e al prospetto di conto economico complessivo. Se l'entità ha presentato un rendiconto finanziario in base ai precedenti principi contabili, deve illustrare anche le rettifiche di rilievo apportate al rendiconto finanziario”.

Per maggiore chiarezza, si suggerisce di inserire tra gli obblighi di *disclosure* una spiegazione con riferimento ad eventuali riclassifiche nelle voci di bilancio tra il bilancio redatto secondo gli IFRS e quello redatto in base agli OIC;

- **Par. 25:** il paragrafo andrebbe rinumerato in 21. Si ritiene inoltre che il paragrafo debba concludersi con “.... previste dai vigenti OIC alla data di ~~transizione~~ **referimento del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali**”. Non è infatti chiaro perché si faccia riferimento agli OIC vigenti alla data di transizione.
- **Appendice A:** è utilizzato il termine “eccezioni” con riferimento alle fattispecie indicate nell'appendice A; dato che la mancata applicazione retroattiva degli OIC a tali casistiche non è obbligatoria ma facoltativa, si ritiene che le stesse debbano essere indicate con il termine “essenzi-  
ni”;
- **Par. A.4:** il paragrafo disciplina esclusivamente la casistica della eliminazione delle attività o delle passività relative all'aggregazione aziendale che non possono essere rilevate in base agli OIC. Si ritiene debba essere trattata anche la circostanza della rilevazione di una passività per gli OIC (ad esempio per fondo oneri copertura perdite future che non poteva essere rilevato in base agli IFRS; in questo caso si dovrà rilevare il fondo oppure no? e in caso affermativo è ragionevole ritenere che la

sua rilevazione debba essere fatta a diretta riduzione del PN, presumendo che non ci sia un avviamento rilevato?);

Si segnala inoltre che l'Appendice A non fornisce indicazioni sul trattamento contabilmente delle passività per corrispettivo potenziale (*contingent consideration*) rilevate in accordo all'IFRS 3 e delle passività per *put option* su minoranze rilevate in accordo alle disposizioni dello IAS 32;

- **Par. A.7, sub a:** la disposizione “*procedere al deconsolidamento nell'anno di prima applicazione dei principi contabili nazionali*” e non dalla data di transizione comporta la redazione di un bilancio comparativo che non è in realtà comparabile in quanto avrebbe una variazione nell'area di consolidamento solo a partire dal primo esercizio in cui vengono applicati gli OIC. Si segnala peraltro che questa disposizione sarebbe applicabile solo alle società controllate e consolidate alla data di transizione e quindi la società sarebbe comunque obbligata a deconsolidare eventuali controllate che erano state consolidate durante il periodo comparativo in accordo agli IFRS, ma che non sarebbero consolidate in base agli OIC. Si suggerisce, quindi, di prevedere la modifica dell'area di consolidamento a partire dalla data di transizione anche con riferimento alle controllate da deconsolidare;
- **Par. A.6 e A.9** (e quindi BC.9 e BC.14): la previsione di poter utilizzare *tout court* (e quindi anche quando non vi siano effettive difficoltà a ricostruire i valori ovvero eccessiva onerosità) il *fair value* come sostitutivo del costo alla data di transizione ai fini della valutazione del magazzino, dei titoli e delle partecipazioni non si ritiene opportuna in quanto appare assai improbabile che una società che ha applicato gli IFRS non abbia un sistema contabile (e gestionale) che tenga memoria del valore originario di costo di un bene, di un titolo ovvero di una partecipazione (o quanto meno dei titoli e delle partecipazioni) e quindi non riesca senza particolari sforzi a ricostruire il costo di acquisto dei predetti *asset* e procedere poi a valutarli per l'iscrizione in bilancio secondo le rispettive disposizioni nazionali.

Si ritiene quindi che l'OIC xx *de quo* debba prevedere detta “eccezione” (rectius, “esenzione”) solo qualora non si possa agire diversamente no-

nostante ogni ragionevole sforzo ovvero qualora sia eccessivamente oneroso;

- **Appendice B:** non sono chiari i motivi per cui l'Appendice B non è parte integrante del principio dato che declina alcune casistiche non trattate nelle altre parti del principio e che sembrano introdurre ulteriori esenzioni all'applicazione retroattiva degli OIC (v. ad es. par. B.10);
- **Par. B.4:** si ritiene necessario riformulare la frase "*Se, nel passaggio ai principi contabili nazionali, la società decide di avvalersi del modello di rilevazione degli oneri finanziari a conto economico, nelle circostanze in cui la separazione ...*" come segue: "*Se, nel passaggio ai principi contabili nazionali, la società decide di **non** avvalersi della **facoltà** ~~modello di rilevazione~~ **capitalizzare** degli oneri finanziari ~~a conto economico~~, nelle circostanze in cui la separazione ...*"

Ciò in quanto il comportamento base/normale secondo l'OIC 16 è quello di non capitalizzare e, quindi, la facoltà è quella di capitalizzare; non viceversa come invece risulterebbe dalla lettura della bozza in commento;

- **Par. B.5:** il titolo dello IAS 16 è "*Property, plant and equipment*" e non "*Tangible assets*";
- **Par. B.6:** si ritiene che la semplice indicazione di stornare dal bilancio con effetto a PN l'attività per il diritto d'utilizzo e la passività per leasing risulti eccessivamente semplicistica e foriera di causare distorsioni (con effetto anche sui conti economici successivi). Alla data di transizione, oltre allo storno delle suddette attività e passività, andrebbero altresì ripristinati i ratei e i risconti attivi per consentire poi una rilevazione a conto economico lineare dei costi per leasing operativi che erano stati contabilizzati in base alle disposizioni dell'IFRS 16. Si pensi ad esempio ad un leasing per cui era stato pagato un maxi-canone che era incluso nell'attività per il diritto d'utilizzo. Con il passaggio agli OIC andrebbe ripristinato il risconto attivo per poterlo poi riversare a CE nel corso del periodo del leasing.

\* \* \*

Si segnalano infine alcuni argomenti che non sono stati trattati nel documento e per i quali non è chiaro se debbano essere trattati sulla base del

principio generale di applicazione retroattiva degli OIC, salvo i casi in cui tale applicazione retroattiva sia eccessivamente onerosa:

- transazioni con soci di minoranza (*non-controlling interest*);
- rivalutazioni di partecipazioni a seguito di una “*loss of control*”;
- attività biologiche (IAS 41);
- accordi di servizi in concessione (IFRIC 12);
- pagamenti basati su azioni, incluse le *stock option* (IFRS 2);
- perdite su crediti (IFRS 9 vs OIC 15);
- cespiti o investimenti immobiliari valutati al *fair value*, rispettivamente per l’applicazione del modello della rideterminazione del valore previsto dallo IAS 16 e il modello del *fair value* previsto dallo IAS 40;
- trattamento contabile corrispettivi potenziali (“*earn out*”) e operazioni a termine (opzioni/*futures* su partecipazioni) nel primo bilancio consolidato e d’esercizio redatto in conformità agli OIC.

\* \* \* \* \*

Con riferimento alla **domanda in calce all’OIC xx** in commento, pertinente all’opportunità di allineare il trattamento contabile delle imposte differite attive tra IAS/IFRS e OIC e quindi modificare il parametro della “*ragionevole certezza*” di cui all’OIC 25 in quello della “probabilità di recupero”, non si ritiene così necessario data la sostanziale coincidenza tra le due disposizioni (in particolare alla luce di quanto precisato nell’OIC 25 al par. 41) ed onde evitare che l’eventuale cambiamento venga inteso e percepito dai destinatari degli OIC come una riduzione del grado di prudenza da porre a fondamento dell’appostazione delle imposte anticipate in bilancio.

Peraltro lo IAS 12 non fa riferimento solo al parametro della “probabilità di recupero” ma, per alcune fattispecie, anche all’“esistenza di prove convincenti”.

\* \* \* \* \*

Milano, 14 ottobre 2019