

PRINCIPI CONTABILI



OIC xx Passaggio ai principi contabili nazionali

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il **15 ottobre 2019** all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.67766830.

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

Tale bozza di principio contabile potrebbe subire delle modifiche, anche significative, a seguito dell'esito della consultazione. La versione definitiva del principio contabile sarà pubblicata solo dopo le deliberazioni successive alla fase di consultazione.

INDICE

	<i>pag.</i>
FINALITÀ DEL PRINCIPIO	3
AMBITO DI APPLICAZIONE	3
DEFINIZIONI.....	3
RILEVAZIONE E VALUTAZIONE INIZIALE	4
NOTA INTEGRATIVA	6
Appendice A: Eccezioni all'applicazione del principio generale	8
Appendice B: Casi applicativi	11
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE	16

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile nazionale xx 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.).
2. Obiettivo dell'OIC xx 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 xx 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 ai cambiamenti 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. La società nella fase di transizione non applica le specifiche regole di transizione contenute nei principi contabili nazionali salvo nel caso espressamente disciplinato al paragrafo A11.
6. Il principio si applica sia al bilancio d'esercizio, sia al bilancio consolidato.

DEFINIZIONI

7. **Principi contabili nazionali:** Per principi contabili nazionali si intendono i principi contabili emessi dall'OIC.
8. **Data di transizione:** 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).

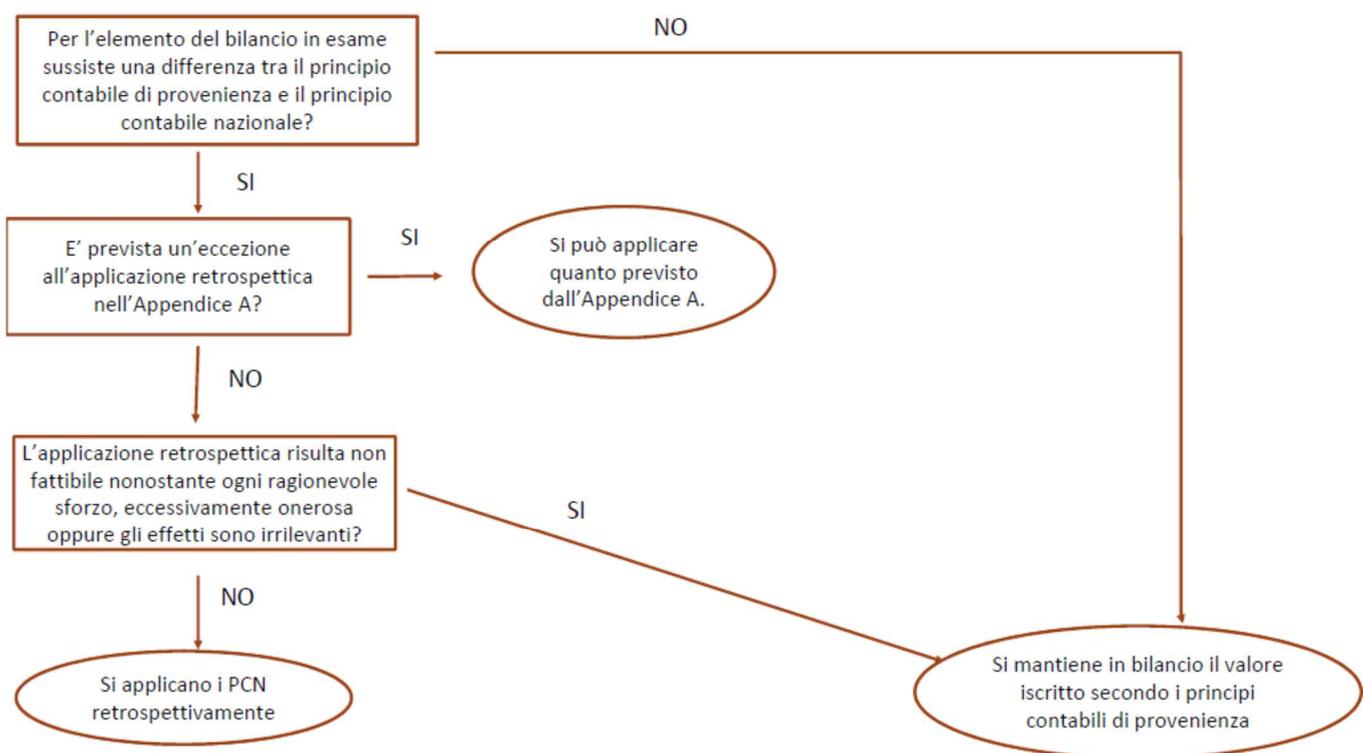
9. Si ha **applicazione retroattiva** quando sussiste una differenza tra il principio contabile adottato in precedenza ed il nuovo principio contabile. In tal caso, il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, 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, ai sensi dell'art. 2423, comma 4, codice civile, non incide 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. Le voci di apertura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali sono determinate applicando retroattivamente tali principi salvo i casi in cui ciò risulti non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente oneroso oppure gli effetti sono irrilevanti. 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. È fatta salva la facoltà per la società di applicare retroattivamente i principi contabili nazionali nelle fattispecie descritte nell'Appendice A.
13. Ferme restando le fattispecie previste dall'Appendice A, nei casi particolari in cui l'applicazione retrospettiva dei principi contabili nazionali risulti non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente onerosa o ai sensi dell'art. 2423, comma 4, codice civile gli effetti sono irrilevanti, la società applica i principi contabili nazionali prospetticamente dalla data di transizione.
14. La società applica i principi contabili nazionali vigenti alla data di chiusura del primo bilancio

redatto in conformità ai principi contabili nazionali come se avesse da sempre adottato tali regole. Sulla base dei valori così calcolati la società determina lo stato patrimoniale, il conto economico ed il rendiconto finanziario del periodo comparativo e redige lo stato patrimoniale del passaggio ai principi contabili nazionali.

15. Pertanto, nella situazione patrimoniale di apertura riferita alla data di transizione:
 - 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.
16. Le stime contabili fatte in sede di determinazione delle voci di apertura devono tener conto degli elementi informativi disponibili al tempo in cui la stima si riferisce. Ciò implica che, in caso di applicazione retroattiva se i principi di valutazione sono differenti, le stime prendono in considerazione solo le informazioni disponibili all'epoca in cui le stime erano state fatte.
17. Il saldo patrimoniale derivante dall'applicazione del paragrafo 12 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, 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:

- a. 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. Tali differenze sono esposte al lordo del relativo effetto fiscale, con separata evidenza dello stesso;
- b. l'elenco delle voci di bilancio per la determinazione delle quali la società si è avvalsa delle eccezioni previste nell'Appendice A del presente principio;
- c. 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;

- d. qualora la società si sia avvalsa dell'eccezione 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 materiali*.

25. Alla nota integrativa del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali si applicano le disposizioni previste per la redazione della nota integrativa previste dai vigenti OIC alla data di transizione.

Appendice A: Eccezioni all'applicazione del principio generale

La presente appendice è parte integrante del principio OIC xx

- A.1 Come previsto al paragrafo 12, nella presente Appendice sono disciplinate le fattispecie per le quali non è necessario fornire appropriate spiegazioni sul mancato rispetto del principio della retroattività.
- A.2 La società può applicare una o più delle eccezioni previste nella presente Appendice. La società che si avvale di un'eccezione della presente Appendice applica l'eccezione 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'eccezione di cui sopra per un'aggregazione aziendale avvenuta in passato, non può applicare l'eccezione 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'eccezione 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'eccezione 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 *Immobilizzazioni Immateriali*.

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 delle regole non previste dai principi contabili nazionali. Alla data di transizione ai principi contabili nazionali la società può:

- a. nel caso di controllate da deconsolidare, evitare di escludere dal bilancio comparativo la controllata e procedere al deconsolidamento nell'anno di applicazione dei principi contabili nazionali;
- b. nel caso di controllate da consolidare, 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.

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. Ciò è possibile quando sussiste una ragionevole concordanza fra i portafogli definiti nei due *framework* contabili, e pertanto 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 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.

Appendice B: Casi applicativi

La presente appendice, che non è parte integrante del principio OIC xx, 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.

Stime contabili – principi di valutazione differenti (cfr. paragrafo 16)

Imposte differite attive

B.1 Si ipotizzi che la società abbia rilevato, nel bilancio redatto secondo i principi contabili internazionali, un'attività fiscale differita su perdite fiscali pregresse non utilizzate (in quanto è probabile che sarà realizzato negli esercizi futuri un reddito imponibile a fronte del quale l'attività fiscale differita potrà essere utilizzata beneficiando, quindi, di una riduzione dell'imposta). Alla data di transizione ai principi contabili nazionali, la società valuta se l'attività fiscale differita soddisfa i criteri di rilevazione iniziale. Per stabilire se tali imposte possano continuare ad essere rilevate anche in base ai principi contabili nazionali, la società stima la ragionevole certezza del loro futuro recupero in rispetto al principio della prudenza (OIC 25 *Imposte sul reddito*), cioè l'esistenza negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare. Considerata la differenza di principio con gli IAS/IFRS, nel valutare l'iscrivibilità della differita attiva secondo l'OIC 25, la società tiene conto esclusivamente delle informazioni disponibili circa la recuperabilità delle perdite fiscali alla data di transizione.

Aggregazioni aziendali (cfr. parr. A3-A5)

B.2 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'eccezione 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.3 Per quanto riguarda l'aggregazione aziendale per cui ci si è avvalsi dell'eccezione 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.4 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 avvalersi del modello di rilevazione degli oneri finanziari a conto economico, 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.5 Una società che opera nel settore petrolchimico ha iscritto, in conformità allo IAS 16 *Tangible Assets*, 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.6 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.

- B.7 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.8 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.9 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 *Financial Instruments*. 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.10 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.11 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.12 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'eccezione 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.13 Tali titoli di debito normalmente dovrebbero essere destinati 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 20 è effettuata alla data di transizione tenendo conto del *fair value* del titolo di debito determinato in base all'IFRS 9 a tale data.

OIC 21 Partecipazioni

Partecipazioni valutate al fair value rilevato nel conto economico

- B.14 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'eccezione 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.15 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 è effettuata alla data di transizione tenendo conto del *fair value* della partecipazione determinato in base all'IFRS 9 a tale data.
- B.16 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'eccezione di cui al paragrafo A10.

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

- B.17 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 valutato al *fair value* nello stato patrimoniale e le variazioni di *fair value* sono imputate nelle altre componenti di conto economico complessivo.

- B.18 Nel passaggio ai principi contabili nazionali, il valore contabile della partecipazione determinato in base agli IAS/IFRS integrato o rettificato dalla riserve di patrimonio netto rappresenta il costo a tale data ai sensi dell'OIC 21.
- B.19 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* del titolo determinato in base all'IFRS 9 a tale data.
- B.20 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'eccezione 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 contabile fatte dall'OIC e non sono parte integrante del principio contabile.

Finalità del principio

BC.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 xx 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

BC.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.

BC.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

BC.4 Come detto al paragrafo BC 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 l'OIC ha individuato alcune fattispecie in cui l'applicazione retroattiva potrebbe risultare particolarmente complessa. Di conseguenza quando la società applica una delle eccezioni dell'Appendice A non deve fornire spiegazioni sul perché si sia avvalso dell'eccezione. Tuttavia, l'OIC ha ritenuto che la società abbia la facoltà di applicare retroattivamente i principi contabili nazionali anche a suddette fattispecie qualora lo ritenga opportuno.

Appendice A: Eccezioni al principio generale di applicazione retroattiva

Aggregazioni aziendali

BC.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 Combination*. Possono, inoltre, aver effettuato operazioni di aggregazione aziendale interne al gruppo contabilizzate secondo criteri diversi da quelli dell'IFRS 3.

BC.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.

BC.7 Una serie di ragioni inducono 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).

BC.8 Il paragrafo A4 prevede che nei casi in cui la società opti per l'eccezione 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

BC.9 È stata inserita un'eccezione 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

BC.10 L'eccezione 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.

OIC 20 Titoli di debito e OIC 21 Partecipazioni

BC.11 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.

BC.12 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 libero di classificare le attività finanziarie in base alle valutazioni fatte in data di adozione dei principi contabili nazionali.

BC.13 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.

BC.14 Con riferimento all'eccezione 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).

BC.15 Con riguardo all'eccezione 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

BC.16 Con riferimento all'eccezione 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.

BC.17 L'OIC ha osservato che: l'OIC 32 *Strumenti finanziari derivati* 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 finanziaria, 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*.

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

OIC 15 Crediti

BC.18 I crediti ai sensi dell'OIC 15 *Crediti* sono valutati al presumibile valore di realizzo. Pertanto, la società deve svalutare il credito quando si ritiene probabile che abbia perso valore. Tale valutazione è effettuata a livello di singolo credito o di portafoglio crediti, quando i crediti sono numerosi ed il loro ammontare non è individualmente significativo. La valutazione del portafoglio prevede le applicazioni di percentuali di svalutazione che tiene conto di serie storiche aggiornate per tenere conto della congiuntura corrente.

BC.19 In base al sistema di regole precedenti i crediti potrebbero essere valutati prendendo a riferimento altri fattori. Non si è ritenuto necessario prevedere una eccezione in quanto va valutato caso per caso se il set informativo utilizzato nel sistema di regole precedenti è sufficiente a determinare la svalutazione dei crediti secondo le previsioni dell'OIC 15. Si applica dunque il principio generale per cui qualora l'applicazione retroattiva risultasse eccessivamente onerosa o produce effetti irrilevanti le previsioni dell'OIC 15 si applicano prospetticamente dalla data di transizione.

Ricavi

BC.20 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.

BC.21 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'eccezione 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.

BC.22 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

BC.23 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

BC.24 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 retrospettiva eliminando gli effetti della precedente contabilizzazione nel bilancio di apertura.

Joint Venture e Joint Operation

BC.25 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 dovessero esservi 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. 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 retrospettiva. 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 eccezioni al principio generale in quanto la ricostruzione retrospettiva del costo di un numero limitato di partecipazione non necessariamente dovrebbe comportare particolari complessità.

DOMANDA

Nell'ambito dei lavori di elaborazione della bozza del principio contabile OIC XX *Passaggio ai principi contabili nazionali* 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. Ciò premesso, sembra opportuno cogliere l'occasione di questa consultazione per raccogliere l'opinione degli operatori sull'eventuale allineamento del trattamento contabile delle differite attive tra IAS/IFRS e OIC. L'esito della consultazione potrebbe infatti fornire all'OIC gli elementi necessari per intervenire o meno sul riferito allineamento in tempo utile per l'approvazione della versione finale del principio OIC XX *Passaggio ai principi contabili nazionali*.