



In collaborazione con



SAF
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE
DELLE TRE VENEZIE



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Venezia**



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

«I NUOVI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI»

Presentazione dell'aggiornamento dei principi contabili nazionali

Dott. Massimo Tezzon – Segretario Generale OIC

Mestre, 21 febbraio 2017

Legge 11 agosto 2014, n. 116, art. 9-bis – Ruolo e funzioni dell'OIC

1. *L'OIC, istituto nazionale per i principi contabili:*

- 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 lo IASB, con l'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.

2. *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.*

Il D.lgs. 139/2015 e il ruolo dell'OIC

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

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

2.

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



Il D.lgs. 139/2015 e il ruolo dell'OIC

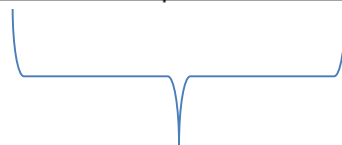
La Relazione illustrativa al D.lgs. 139/2015 precisa che:

*«... ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio **quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica**), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte».*

Quadro statistico italiano (bilanci 2014)



	Micro	Piccole	Medie	Grandi	Totale
	SP 175.000 Ricavi 350.000 Dipendenti < 5	SP 4,4ML Ricavi 8,8ML Dipendenti < 50	SP 20ML Ricavi 40ML Dipendenti < 250		
società	565.621	324.285	23.996	5.461	919.363
%	61%	35%	3%	1%	100%



96%



Principali novità apportate ai Principi contabili

- introduzione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione in bilancio dei crediti, debiti e titoli di debito. Obbligatorio solo per le imprese tenute alla redazione del bilancio in forma ordinaria
- trattamento degli strumenti finanziari derivati: valutazione al *fair value*, *cash flow hedge*, *fair value hedge* e scorporo dei derivati incorporati in altri strumenti finanziari. Non applicabile alle micro-imprese
- riformulazione delle regole inerenti l'ammortamento dell'avviamento e dei costi di sviluppo. Obbligatorio per tutte le imprese
- divieto di capitalizzazione dei costi di pubblicità e ricerca. Obbligatorio per tutte le imprese

Principali novità apportate ai Principi contabili

- eliminazione della sezione straordinaria dal conto economico per tutte le imprese
- obbligo di redazione del rendiconto finanziario per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria
- divieto di iscrizione all'attivo delle azioni proprie, da iscrivere direttamente a riduzione del patrimonio netto attraverso una riserva negativa. Obbligo per tutte le imprese.

Il principio della sostanza economica



Direttiva 2013/34/UE

- art. 6 comma 1, lettera h, e comma 3: *«la rilevazione e la presentazione delle voci nel conto economico e nello stato patrimoniale tengono conto della sostanza dell'operazione o del contratto in questione» «Gli Stati membri possono esentare le imprese dagli obblighi di cui al paragrafo 1, lettera h)».*

D.lgs. 139/2015

- ha soppresso dall'art. 2423-bis n. 1) c.c. l'inciso *«nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato»* per inserire un nuovo numero in cui si prevede che *«1 bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto».*

È UNA MODIFICA CON FINALITÀ DI CHIAREZZA. NON È UNA NOVITÀ



Declinazione del principio di sostanza economica

OIC 15 Crediti: Costo ammortizzato in presenza di attualizzazione

«Nel caso dei crediti finanziari, la differenza tra le disponibilità liquide erogate ed il valore attuale dei flussi finanziari futuri, determinato (...) utilizzando il tasso di interesse di mercato, è rilevata tra gli oneri finanziari o tra i proventi finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale, **salvo che la sostanza dell'operazione o del contratto non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura. In tal caso, la società valuta ogni fatto e circostanza che caratterizza il contratto o l'operazione.**»

Analoghe disposizioni sono previste in materia di debiti finanziari nell'OIC 19 *Debiti*.



Il principio della sostanza economica



Declinazione del principio di sostanza economica

OIC 15 Crediti: ***Rilevazione iniziale dei crediti originati dalla compravendita di beni***

Tali crediti si rilevano quando «*si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici. Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente:*

- *in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;*
- *per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;*
- *nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, la rilevazione del ricavo e del relativo credito avvengono alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà.»*

Analoghe disposizioni sono contenute nell'OIC 19 per i debiti.

Il principio della sostanza economica

OIC 16 Immobilizzazioni Materiali: sono state meglio formulate e chiarite le regole da seguire al momento dell'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali, secondo cui le stesse sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito, precisando poi che il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà.

In ogni caso il principio stabilisce che *«se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici»* e che comunque *«nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali»*.

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

Il principio della sostanza economica

OIC 32 Strumenti finanziari derivati: nell'ambito della disciplina dei derivati incorporati, il contratto ibrido è definito come un contratto composto da uno strumento finanziario derivato (derivato incorporato) e un contratto primario (contratto non derivato regolato a normali condizioni di mercato) e sono disciplinate le condizioni e le modalità di separazione dello strumento ibrido nelle sue componenti. Nel dettaglio, sebbene il codice civile faccia riferimento esclusivamente a contratti primari di natura finanziaria: *«in virtù del principio della sostanza dell'operazione o del contratto, anche nei casi in cui i contratti primari non abbiano natura finanziaria, in via analogica, si applicano le medesime regole di separazione previste per i derivati incorporati in altri strumenti finanziari»*.

È il caso di una società italiana che stipula un contratto di acquisto di petrolio, in franchi svizzeri, con una società norvegese. Dal momento che il contratto è stipulato in una valuta, i franchi svizzeri, che non è specifica di nessuna delle due parti contrattuali né è quella in cui generalmente il petrolio è scambiato a livello internazionale (normalmente i dollari americani), il contratto di acquisto è un contratto ibrido composto da:

- un contratto primario non finanziario (acquisto/vendita di petrolio in dollari)
- un derivato incorporato da separare rappresentato da *forward* a termine di acquisto/vendita di franchi svizzeri.

Il principio della rilevanza

Direttiva 2013/34/UE

- art. 6 comma 1, lettera j, e comma 4: *«non occorre rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione, informativa e consolidamento previsti dalla presente direttiva quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti». «Gli Stati membri possono limitare l'ambito di applicazione del comma 1, lettera j), alla presentazione e all'informativa».*
- considerando 17: *«Il principio di rilevanza dovrebbe regolare la rilevazione, la valutazione, la presentazione, l'informativa e il consolidamento nei bilanci. In base al principio di rilevanza, informazioni considerate irrilevanti possono ad esempio essere aggregate nei bilanci. Tuttavia, mentre un singolo elemento potrebbe essere considerato irrilevante, elementi irrilevanti di natura analoga potrebbero essere considerati rilevanti ove presi nel loro insieme. Si dovrebbe consentire agli Stati membri di limitare l'applicazione obbligatoria del principio di rilevanza alla presentazione e all'informativa. Il principio di rilevanza non dovrebbe pregiudicare eventuali obblighi nazionali relativi alla tenuta di registri completi da cui risultino le operazioni commerciali e la situazione finanziaria».*

Il principio della rilevanza

D.lgs. 139/2015

- Ha inserito un nuovo comma 4 all'art. 2423 c.c.: ***“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.”***
- di conseguenza sono stati eliminati dal Codice civile:
 - l'art. 2426 n. 12 (i.e. iscrizione delle attrezzature e materie prime ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio)
 - alcune espressioni presenti nella nota integrativa che evocavano il principio della rilevanza, es. art. 2427 nn. 7 (composizione delle voci ratei e risconti attivi/passivi e altri fondi), 10 (ripartizione dei ricavi per categorie di attività e aree geografiche) e 22-bis (operazioni con parti correlate).

Il principio della rilevanza

Declinazione del principio della rilevanza

OIC 19 Debiti: le disposizioni in tema di informativa da rendere in nota integrativa sui criteri con cui la società ha dato attuazione al principio generale della rilevanza prevedono che:

«Se ad esempio una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi o di non attualizzare un debito nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato, la società ai sensi di tale previsione normativa deve illustrare in nota integrativa le politiche di bilancio adottate».

Analogamente, è previsto che: *« il criterio del costo ammortizzato può non essere applicato se gli effetti sono irrilevanti; ciò è presumibile se i costi di transazione, le commissioni pagate tra le parti e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo».*

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

Il principio della rilevanza

Declinazione del principio della rilevanza

OIC 20 Titoli di debito: le disposizioni in tema di informativa da rendere in nota integrativa prevedono che: *«Se, ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per titoli di debito immobilizzati con costi di transazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza di scarso rilievo, la società ai sensi di tale normativa illustra in nota integrativa le politiche contabili adottate».*

E ancora: *«Se, ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i titoli non immobilizzati detenuti in portafoglio per un periodo inferiore ai 12 mesi, la società ai sensi di tale normativa illustra in nota integrativa le politiche contabili adottate».*

Il principio della rilevanza

OIC 13 Rimanenze: esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in nota integrativa, in materia di determinazione del costo delle rimanenze con metodi alternativi al LIFO, FIFO e costo medio ponderato, sono rappresentati da: *«l'utilizzo del metodo dei costi standard, del prezzo al dettaglio, oppure del valore costante delle materie prime, sussidiarie e di consumo»*. Il paragrafo 46 dell'OIC 23 prevede che tali tecniche di determinazione del costo delle rimanenze *«possono essere impiegate per praticità se i risultati approssimano il costo effettivo delle rimanenze»*.

OIC 16 Immobilizzazioni materiali: esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in nota integrativa, sono rappresentati:

- *«dall'iscrizione in bilancio ad un valore costante delle attrezzature industriali e commerciali, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilancio e quando non si hanno variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali,*
- *o l'utilizzo ai fini dell'ammortamento della metà dell'aliquota normale per i cespiti acquistati nell'anno, se la quota d'ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso»*.