

OIC, allineate con la prassi internazionale le novità degli ultimi documenti

Lo scorso marzo l'OIC ha pubblicato emendamenti ai principi contabili nazionali ed aggiornato il Documento Interpretativo n. 11. Gli emendamenti sono dettati dalla necessità di allineamento tra le definizioni contenute nei diversi principi contabili oppure dall'esigenza di chiarirne specifici punti; l'aggiornamento del Documento Interpretativo n. 11 tiene conto delle modifiche normative intervenute successivamente all'emanazione dello stesso.

Introduzione

Nel corso degli ultimi anni la **disciplina** nazionale sul **bilancio** di esercizio è profondamente **mutata**, con alcuni interventi di portata decisamente pervasiva: sembra di poter affermare che si è passati da un approccio statico ad un approccio dinamico nella definizione delle norme che presidiano la formazione del bilancio. Si tratta a ben vedere di un fenomeno che, oltre ad essere influenzato dalla fluidità del contesto normativo ed imprenditoriale che impone anche alla reportistica finanziaria di stare al passo con i tempi, è **in linea con la prassi internazionale**, in particolare quella dei principi IFRS che continuano ad evolversi anche in modo radicale.

In questo contesto, sono anche stati più chiaramente definitivi i connotati dell'Organismo Italiano di Contabilità (nel seguito "OIC"): a seguito prima della legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del Decreto legge 91/2014, che ha riconosciuto il ruolo e le funzioni dell'OIC, e poi del Decreto legislativo 139/2015 che ha stabilito che l'OIC "aggiorna i principi contabili nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel decreto". La relazione ministeriale di accompagnamento a quest'ultimo Decreto ha chiarito che "ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche" e che "i principi contabili nazionali potranno fornire elementi applicativi ed indicazioni per aspetti specifici di carattere tecnico".

La centralità del ruolo e delle funzioni dell'OIC sono anche ribadite da ulteriori provvedimenti legislativi, tra i quali si richiama il Decreto legge 73/2022 convertito con la legge 4 agosto 2022, n. 122 e successive modificazioni, che nel disciplinare la deroga sulla valutazione dei titoli non immobilizzati di cui si dirà più espressamente nel seguito, ha sancito che "le modalità attuative contabili delle disposizioni [...] sono stabilite dall'Organismo italiano di contabilità".

Queste premesse sono necessarie per collocare all'interno della gerarchia delle fonti del bilancio, che tradizionalmente accoglieva le norme di legge e solo in via interpretativa ed integrativa i principi contabili, anche alcune nuove modalità con cui la disciplina contabile si sta evolvendo.

Emerge *in primis* l'utilizzo degli **emendamenti**, pubblicati per la prima volta con riferimento ai bilanci 2017, come **tecnica di aggiornamento dei principi contabili**. Il ricorso agli emendamenti, come alternativa alla revisione dei principi, pare motivato dal fatto che numerose modifiche sono dettate dalla necessità di allineamento tra le definizioni contenute nei diversi principi oppure ne chiariscono specifici punti. Questa modalità operativa pare ispirarsi alla prassi seguita dallo IASB che periodicamente pubblica cicli di miglioramento agli IAS/IFRS. La presenza degli emendamenti impone all'utilizzatore dei principi contabili nazionali una particolare cautela nel verificare l'utilizzo della versione aggiornata del principio: a tal fine, l'OIC evidenzia, in copertina, la data di emissione del principio nonché – in caso di emendamenti – le date di riferimento di questi ultimi.

In seconda battuta va evidenziato che l'OIC, anche alla luce del nuovo ruolo, ha attivato canali di comunicazione, quali ad esempio la procedura per la segnalazione, da parte di singoli operatori, di **questioni applicative inerenti i principi contabili nazionali**. Le risposte alle segnalazioni ritenute meritevoli di attenzione sono riepilogate nell'apposita sezione del sito dell'OIC e comunicate attraverso le **newsletter** periodiche e comunicati stampa. Le risposte fornite nella newsletter seguono un *due process* che ha punti di contatto con quello richiesto per l'emanazione di un nuovo principio contabile: esse sono approvate dal consiglio di gestione dell'OIC, pubblicate per la consultazione e solo successivamente all'analisi ed eventuale recepimento dei commenti pervenuti, sono pubblicate in forma definitiva sulla newsletter. Si tratta di elementi da considerare a tutti gli effetti nella gerarchia delle fonti della disciplina del bilancio d'esercizio, e che pertanto non possono mancare nella "cassetta degli attrezzi" dell'operatore del bilancio.

Più radicata nel tempo è invece l'elaborazione da parte dell'OIC dei **documenti interpretativi di norme**, che analizzano sotto il profilo tecnico- contabile le norme introdotte dal legislatore. È attraverso tale strumento, ad esempio, che l'OIC ha supportato gli operatori di bilancio durante il contesto della pandemia Covid, con una serie di interventi tempestivi e necessari per la corretta applicazione delle norme emergenziali emanate dal legislatore. Allo stato, risultano in vigore **quattro documenti interpretativi** di norme: il numero 7 (rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni), il numero 9 (sospensione degli ammortamenti), il numero 10 (rivalutazione e riallineamento) e il numero 11 (valutazione dei titoli non immobilizzati).

Va, infine, richiamata l'**attività di consultazione** svolta dall'OIC attraverso strumenti quali *discussion paper* e *survey*. Ancorché si tratti di documenti con finalità consultiva, anch'essi possono risultare d'ausilio nel comprendere ed interpretare le norme di bilancio.

Gli emendamenti 2024

Nella predisposizione dei bilanci occorrerà tenere in debita considerazione le novità pubblicate dall'OIC con il documento **"Emendamenti ai principi contabili nazionali – Marzo 2024"** (Emendamenti 2024).

Il documento è costituito da 23 pagine che riportano, per ciascun principio oggetto degli emendamenti, una sintetica illustrazione delle modifiche proposte e delle relative motivazioni, e quindi il testo dei paragrafi modificati o aggiunti. Al fine di dare evidenza delle variazioni apportate,

le modifiche e le aggiunte sono evidenziate con una sottolineatura, mentre il testo eliminato è evidenziato con carattere barrato.

Va ricordato che il 26 settembre 2023 l'OIC aveva pubblicato la bozza per la consultazione degli Emendamenti 2024. Il periodo di pubblica consultazione si è concluso in data 8 novembre 2023. Va segnalato che rispetto alla versione in consultazione, nella versione definitiva degli Emendamenti 2024 sono state apportate alcune variazioni per tenere conto dei commenti raccolti durante la fase di pubblica consultazione.

È possibile raggruppare le principali modifiche introdotte dagli Emendamenti 2024 nei seguenti filoni.

Modifiche di coordinamento con l'OIC 34 – Ricavi

Un primo filone di modifiche ha interessato gli OIC 12, OIC 15 e OIC 19, come indicato nella successiva tabella, al fine di un maggiore **coordinamento terminologico** con le disposizioni del nuovo principio OIC 34 – Ricavi in vigore dal 1° gennaio 2024.

Modifiche di coordinamento	
Principio modificato	Motivazioni della modifica
OIC 12 par. 56d	A seguito dell'entrata in vigore dell'OIC 34 – Ricavi, le garanzie fornite al cliente che rappresentano una prestazione di vendita separata sono contabilizzate nella voce A1 del conto economico. Fanno eccezione le garanzie previste dalla legge che continuano ad essere contabilizzate tra i fondi per rischi ed oneri. È stato, pertanto, emendato l'OIC 12 per precisare che i fondi per rischi ed oneri includono solo i fondi per oneri per garanzie previste per legge.
OIC 12 par. 56e	È stato eliminato il riferimento alle penalità addebitate a clienti, in quanto disciplinate dall'OIC 34 – Ricavi.
OIC 12 par. 84d	È stato precisato che sono inclusi nella voce B14 del conto economico le penalità “diverse da quelle derivanti da contratti di vendita di beni e prestazione di servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'OIC 34 – Ricavi”. Si tratta, ad esempio, di penalità corrisposte a fornitori.
OIC 12 parr. 49, 92, 94 e 98	A seguito dell'entrata in vigore dell'OIC 34 – Ricavi, sono confluite in tale principio le disposizioni relative alla contabilizzazione degli sconti concessi ai clienti. Sono state, pertanto, eliminate le disposizioni in tema di classificazione degli sconti contenute nel paragrafo 49 dell'OIC 12 ed

	eliminati i riferimenti agli stessi dai paragrafi 92, 94 e 98.
OIC 15 par. 54 OIC 19 par. 66 e 72	Paragrafi che contenevano la disciplina sulla classificazione degli effetti economici degli sconti e che sono stati eliminati.
OIC 15 par. 57	La precedente formulazione disciplinava il trattamento contabile degli sconti e abbuoni finanziari (per esempio per pagamento a pronta cassa). Il paragrafo è stato riformulato per precisare che, nel caso di incasso anticipato, in tutto o in parte, di un credito (rispetto alle originarie scadenze contrattuali) l'eventuale differenza tra il valore contabile residuo del credito e l'incasso è rilevata nel conto economico come componente di natura finanziaria. La nuova formulazione adottata risulta maggiormente coerente con l'applicazione del criterio del costo ammortizzato nel disciplinare il più ampio fenomeno dell'incasso anticipato di un credito, che annovera tra le possibili casistiche anche il caso dei cosiddetti "sconti cassa" riconosciuti ai clienti nel caso di pagamento dei corrispettivi in anticipo rispetto alle scadenze.

Come precisato nelle motivazioni alla base delle decisioni assunte, l'emendamento ha inoltre fornito l'occasione per inserire nel principio contabile OIC 15 un esempio per illustrare il trattamento contabile dell'incasso anticipato di un credito nel caso in cui la società venditrice non applichi il criterio del costo ammortizzato. Non è stato necessario introdurre un esempio per le società che applicano il costo ammortizzato in quanto è già presente nell'OIC 15.

Le modifiche in commento si applicano ai **bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024** o da data successiva e ne è consentita, così come per l'OIC 34, l'applicazione prospettica.

Modifiche derivanti dall'introduzione delle "Global Minimum Tax"

Questo secondo gruppo di modifiche ha riguardato i principi OIC 12 e OIC 25.

Sono stati aggiornati i paragrafi 101 dell'OIC 12, e 27 dell'OIC 25 al fine di prevedere la creazione di una nuova sottovoce alla voce 20 (imposte sul reddito) del conto economico. La nuova sottovoce, numerata 20e, è denominata "**imposte correnti Secondo Pilastro**" ed in essa va esposta la fiscalità corrente derivante dall'applicazione del modello del "**Secondo Pilastro OCSE**". Si tratta delle imposte derivanti dal recepimento nella disciplina nazionale del Modello di Regole Globali Anti-Base Erosion (GloBE Rules), che ha la finalità di porre un freno al trasferimento di utili verso giurisdizioni con imposizione molto bassa o inesistente, nonché alla concorrenza fiscale tra Stati. In estrema sintesi, sulla base di questo nuovo insieme di regole, i grandi **gruppi multinazionali** con ricavi consolidati pari o superiori a 750 milioni di euro sosterranno un livello minimo di imposizione

fiscale effettiva pari al 15% in ogni giurisdizione in cui operano; tali gruppi potranno, pertanto, trovarsi nella situazione di dover rappresentare nel proprio conto economico e liquidare, oltre alle imposte dovute nella propria giurisdizione di residenza, anche tali imposte integrative (cosiddette Top-Up Tax). L'emendamento in commento ha, pertanto, previsto una separata classificazione per tali imposte "integrative" nel conto economico.

È stato, inoltre, previsto nell'OIC 25 che, stante la complessità introdotta dal modello del Secondo pilastro OCSE ed in linea con un'analoga previsione dello IASB per i soggetti IAS-adopter, le disposizioni derivanti dal modello del Secondo Pilastro **non rilevano ai fini della fiscalità differita**. È, tuttavia, stato introdotto l'obbligo di illustrare nella nota integrativa l'ammontare delle imposte sul reddito derivanti dall'applicazione del Secondo Pilastro OCSE che insistono su redditi propri e sui redditi di altre società appartenenti al gruppo.

Le modifiche in questione sono **immediatamente applicabili dal 18 marzo 2024**, data di pubblicazione degli Emendamenti 2024.

Modifiche alla contabilizzazione dei fondi di smantellamento e ripristino

Con un'articolata serie di modifiche agli OIC 16, OIC 24 e OIC 31, è stato **innovato il modello di contabilizzazione dei fondi di smantellamento e/o ripristino**. Il modello contabile introdotto, allineato alla prassi internazionale, prevede l'iscrizione immediata di un fondo oneri pari all'intera passività da sostenere in futuro, ai sensi dei principi generali contenuti nell'OIC 31, in contropartita ad un'immobilizzazione (materiale se riferita a cespiti di proprietà e pertanto già rilevati tra le immobilizzazioni, immateriale se riferita a cespiti in concessione, affitto, usufrutto o leasing, e pertanto non rilevati tra le immobilizzazioni).

Le modifiche in oggetto temperano quindi l'esigenza di fornire informativa sull'entità complessiva della passività con quanto previsto dal postulato della competenza economica, ossia di ripartire nel tempo i componenti negativi di reddito connessi alla passività attraverso il processo di ammortamento del cespite rilevato in contropartita alla stessa.

È stato inoltre inserito nell'appendice all'OIC 31 un nuovo esempio illustrativo di contabilizzazione del fondo oneri per smantellamento e ripristino. Va ricordato che tale appendice riporta esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri e non è parte integrante del principio.

Le modifiche in commento si applicano ai **bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024** o da data successiva e ne è consentita l'applicazione prospettica.

Altre riformulazioni

Gli Emendamenti 2024 hanno poi introdotto le seguenti due riformulazioni dell'OIC 31:

- al paragrafo 64, relativo ai **fondi prepensionamento e ristrutturazioni aziendali**, viene chiarito che pre-requisiti per la rilevazione contabile degli stessi nel corretto periodo di competenza

temporale sono l'approvazione del piano di ristrutturazione da parte degli organi amministrativi del piano di ristrutturazione e la sua comunicazione alle parti interessate;

- al paragrafo 68, relativo ai **fondi per contratti onerosi**, viene esplicitato che la valutazione dell'eventuale onerosità del contratto va effettuata sia al momento dell'assunzione dell'impegno (i.e. nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione) sia in sede di valutazione successiva dello stesso (i.e. negli esercizi successivi).

Documento Interpretativo 11

Congiuntamente agli Emendamenti 2024, l'OIC ha comunicato di aver **aggiornato** il Documento Interpretativo n. 11 intitolato "Decreto Legge 21 giugno 2022, n.73 (convertito con Legge 4 agosto 2022, n. 122) e successive modificazioni - Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati".

Ricordiamo che il documento fornisce indicazioni sugli **effetti contabili di un regime derogatorio**, introdotto per la prima volta nel 2008, che consente ai soggetti OIC-adopter di valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione, come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato, anziché al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

Mutuando dalla prassi generale delle deroghe, la norma prevede che, per la differenza tra i valori registrati in applicazione della deroga e i valori di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento, al netto del relativo onere fiscale, venga destinata a una **riserva indisponibile** una corrispondente quota di utili; in assenza di capienza negli utili, la riserva è integrata utilizzando altre riserve disponibili o, in mancanza, mediante utili degli esercizi successivi. L'OIC ha precisato che l'aggiornamento del documento si è reso necessario a seguito della pubblicazione del Decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze che ha esteso a tutto il 2023 l'applicazione della norma cosiddetta "**salva titoli**" e, a seguito della conversione in legge del Decreto legge 131/2023, che interviene sulle modalità con cui il ministero può prorogare la norma attraverso i decreti ministeriali.

Sotto il profilo tecnico-contabile per le società OIC-adopter **non** sono, pertanto, state introdotte **novità**, ma sono stati **aggiornati i riferimenti temporali** contenuti nel documento ed i testi di legge ivi richiamati. Ad esempio, nei paragrafi che definiscono l'ambito di applicazione della norma, è stato modificato il riferimento temporale all'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato (aggiornato al 31 dicembre 2022 mentre nella precedente versione il riferimento era al 31 dicembre 2021). Analogamente sono stati aggiornati i riferimenti temporali nei paragrafi che disciplinano la costituzione della riserva indisponibile (paragrafo 13) e nelle motivazioni alla base delle decisioni assunte.

Va infine ricordato che le **imprese assicurative** (invero tra i principali destinatari delle disposizioni in commento), pur redigendo bilanci “OIC”, sono sottratte alle disposizioni del Documento Interpretativo, in quanto la norma prevede che le modalità attuative della deroga siano dettate dall’IVASS (Regolamento IVASS n. 52 del 30 agosto 2022 e successive modifiche).

Considerazioni conclusive

Nella redazione dei **bilanci 2024** e, per taluni limitati aspetti come le modifiche introdotte all’OIC 25 dagli Emendamenti 2024 nonché per il seppur poco impattante aggiornamento del Documento Interpretativo n. 11, anche dei **bilanci 2023** occorrerà tenere presente le importanti novità introdotte dall’OIC, certamente “trascinate” da un cambiamento particolarmente iconico come la nuova disciplina sui ricavi dettata dall’OIC 34.

È, quindi, il momento, per gli operatori di bilancio, di rinnovare la propria “cassetta degli attrezzi”, ma anche di acquisire la consapevolezza dell’importanza dell’**aggiornamento professionale** e di un atteggiamento mentale aperto al cambiamento, dato che alcune delle disposizioni introdotte rappresentano un cambiamento di paradigma rispetto al passato.

Inoltre, i recenti cambiamenti renderanno **obsolete alcune fonti professionali**, tra le quali le stesse precedenti versioni dei principi contabili, e particolare cura occorrerà riporre nel verificare che il principio contabile consultato dall’operatore sia **effettivamente quello più aggiornato** ed in vigore con riferimento al bilancio in esame.