

CAPITOLO IV

I PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI: RUOLO DELL'OIC, VALENZA GIURIDICA E NOVITÀ

- 1 Il ruolo dell'Organismo Italiano di Contabilità · 2 La valenza giuridica dei principi contabili ·
3 Revisione dei principi contabili nazionali

1 IL RUOLO DELL'ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)¹ nasce nel 2001 dall'esigenza, avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costituire uno *Standard Setter* nazionale dotato di ampia rappresentatività, capace di esprimere in modo coeso le istanze nazionali in materia contabile e di emanare i principi contabili nazionali², ereditando, così, la funzione precedentemente svolta, tra gli anni 70 e 90, dalla Commissione congiunta dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri³.

L'OIC ha dato seguito a tale compito provvedendo, negli anni, ad aggiornare i principi contabili nazionali e a emanare nuovi documenti per tenere conto delle novità legislative in materia di bilancio nel frattempo introdotte.

Come noto, per i soggetti che non applicano i principi contabili internazionali, la disciplina di bilancio è contenuta, per il bilancio di esercizio, negli artt. 2423 e

¹ All'OIC partecipano in modo diretto rappresentanti della professione contabile, dei *preparers*, degli *users* e delle borse e, in qualità di osservatori, i rappresentanti della Autorità di settore e dei Ministeri.

² Secondo opinione comune, diffusa in dottrina, la necessità di disporre di un *corpus* di principi contabili qualificati cui fare riferimento per la redazione del bilancio nacque con la L. 216/74, nella parte in cui disponeva la revisione obbligatoria dei bilanci delle società quotate. La previsione di una certificazione obbligatoria imponeva, infatti, l'individuazione di regole ragionieristiche idonee a costituire il parametro da utilizzare per verificare la correttezza formale di un bilancio. In tal senso, l'art. 4 del DPR 136/75, emanato in attuazione della citata L. 216/74, faceva riferimento ad una rilevazione dei fatti di gestione "(...) secondo corretti principi contabili (...)". Il DPR 136/75 spinse alcuni aziendalisti ad affermare che i principi contabili si ponevano, in quanto "usi" (art. 1 n. 4 delle preleggi), quali fonti del diritto, sebbene dovessero essere "corretti": in sostanza, la correttezza dei principi contabili avrebbe implicato sia la conformità a sani e corretti precetti ragionieristici, sia la conformità alle norme di legge. Sul punto v. Caratozzolo M. "Il bilancio d'esercizio", Milano, 1998, p. 879 ss.

³ Il ruolo dei "principi contabili" dell'OIC era stato indicato nei pareri delle Commissioni parlamentari che accompagnano il DLgs 127/91, in cui si legge che: "*Stabilendo (omissis!) che i fatti di gestione debbano essere esattamente rilevati, si è operato un implicito rinvio ai principi contabili ... e se ne è così chiarito il ruolo di criterio tecnico meramente interpretativo e integrativo delle norme di legge, che disciplinano la formazione e il contenuto dei documenti contabili*". L'affermazione è un espresso e rinnovato riconoscimento della necessità dei principi contabili, e attribuisce a questi ultimi il ruolo di criterio interpretativo-integrativo delle norme di legge.

seguenti c.c. e, per il bilancio consolidato, nel DLgs. 127/91 (artt. 25 e seguenti).

Ciononostante, le norme del codice – applicabili in modo rigido come si conviene a un ordinamento giuridico di *civil law*, quale quello nazionale – non sono di per sé sufficienti per professionisti ed operatori a dare completa attuazione alle norme di legge⁴.

I principi contabili assolvono, quindi, una duplice funzione. La prima è interpretare in chiave tecnica le norme di legge in materia di bilancio al fine di fornire specificazioni di tipo applicativo sul contenuto delle norme di legge. La seconda funzione è integrare laddove le norme di legge risultano insufficienti ai fini di rappresentare contabilmente certe operazioni. In particolare, i principi contabili disciplinano:

- i principi di dettaglio che consentono di dare contenuto ai principi generali indicati dal legislatore;
- i criteri, i metodi e le procedure di applicazione per fattispecie previste o non previste dalla legge;
- il contenuto delle informazioni di dettaglio da fornire nella nota integrativa. In considerazione proprio del ruolo e della funzione assolta dai principi contabili ai fini della redazione del bilancio, il legislatore ha più volte sentito l'esigenza di richiamare i principi contabili ai fini della corretta redazione dei bilanci delle società.

2 LA VALENZA GIURIDICA DEI PRINCIPI CONTABILI

I principi contabili nazionali non hanno valenza di legge e sono gerarchicamente di rango inferiore rispetto alle norme di legge. Tuttavia, occorre evidenziare che, al di là dei continui richiami ad essi, fatti dalla prassi giurisprudenziale, la L. 116/2014 ha formalmente riconosciuto il ruolo dell'OIC quale "*istituto nazionale per i principi contabili*" (*standard setter*), dando indirettamente un riconoscimento anche ai principi da questo emanati e indicando le funzioni tecniche a esso attribuite in ambito nazionale e internazionale. La legge è intervenuta in un momento in cui l'OIC ha visto crescere il suo ruolo sul piano internazionale, tanto da vedersi riconoscere – in sede di riforma dell'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) – un posto stabile sia nel *Board* che nel TEG⁵.

⁴ La disciplina legale del bilancio è formata da poche norme a carattere generale che delineano i tratti salienti dell'assetto normativo di riferimento senza però entrare negli aspetti applicativi e senza trattare diverse importanti fattispecie.

⁵ La riforma della *governance* dell'Efrag, che dà alla Commissione Ue consulenza e pareri sui principi contabili internazionali, ha comportato la partecipazione degli *standard setter* nazionali e l'OIC sarà presente in assemblea generale (come membro effettivo). Sinora l'OIC partecipava come osservatore senza diritto di voto. Il riconoscimento con decreto dà all'OIC una posizione di maggiore influenza nei tavoli europei sulle questioni contabili e nella collaborazione con lo IASB, che emana i principi contabili internazionali IAS/IFRS. A tal fine, l'art. 20 del DL 91/2014 integra il DLgs 38/2005 (che si occupa dell'adozione dei principi contabili internazionali), inserendovi gli artt. 9-bis e 9-ter.

Riemerge, dunque, l'originario moto di "giuridicizzazione" dei principi contabili, che ora si avvalgono di un richiamo espresso alle disposizioni del codice civile. In definitiva, i principi contabili nazionali sono destinati ad assumere un ruolo centrale nella redazione del bilancio d'esercizio e nel controllo del medesimo. D'altronde, sempre più spesso, la stessa giurisprudenza richiama i principi contabili per risolvere controversie civilistiche o fiscali⁶.

Dal punto di vista istituzionale, l'emanazione del citato decreto ha anche riconosciuto all'OIC una funzione di "consulente" degli organi legiferanti in materia⁷. Il decreto, infatti, prevede che l'OIC emani i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci ai sensi delle disposizioni previste dal codice civile; fornisca supporto all'attività parlamentare in materia di normativa contabile ed esprima pareri su richiesta delle istituzioni pubbliche o per legge; partecipi al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali, collaborando con l'*International Accounting Standards Board* (IASB), EFRAG ed altri organismi contabili, al fine di favorire l'*endorsement* dei principi contabili internazionali.

La Relazione illustrativa allo Schema di DLgs afferma, ancora, 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. Analogamente, i principi contabili nazionali potranno fornire elementi applicativi ed indicazioni per aspetti specifici di carattere tecnico riguardanti, ad esempio, le operazioni di copertura, il costo ammortizzato e l'attualizzazione"⁸.

⁶ Si pensi, per esempio, in tempi recenti, al richiamo ai "corretti principi contabili" effettuato dall'art. 1 co. 160 lett. b) da parte della L. 147/2013 (legge di stabilità 2014) in merito al riconoscimento delle perdite sulla cessione di crediti.

⁷ *Ex pluribus*: Cass. 10.1.2013 n. 400; Consiglio di Stato 28.4.98 n. 572. È opportuno evidenziare che i PCN assumono particolare rilevanza anche per i riflessi fiscali derivanti dalla loro applicazione. Basti pensare che la disciplina attuale dell'IRAP richiama i principi contabili ai fini della determinazione della base imponibile, prevedendo che "[...] i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa" (art. 5 co. 5 del DLgs 446/97). Lo stesso può dirsi con riguardo all'IRES. Si pensi alle recenti indicazioni del legislatore fiscale, il quale, su un tema di notevole rilevanza pratica quale il riconoscimento della deducibilità fiscale delle perdite su crediti, ha ammesso che la cancellazione dei crediti assume rilevanza fiscale solo se effettuata in applicazione dei principi contabili (art. 101 co. 5 del TUIR). L'Agenzia delle Entrate stessa ha richiamato l'OIC 15 ai fini di una corretta applicazione di questa norma (circ. 14/E/2014).

⁸ Cfr. "Relazione illustrativa allo Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013, relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e abrogazione delle direttive

In ambito nazionale, le modifiche apportate al quadro normativo stanno trovando la loro massima efficacia con il DLgs. 139/2015 che, all'atto di modificare la disciplina di bilancio codicistica, ha introdotto nuovi istituti contabili quali la valutazione al *fair value* dei derivati, il costo ammortizzato per i crediti, i debiti e i titoli, ecc.

Il legislatore, chiaramente, non ha cambiato il ruolo dei principi contabili nazionali. L'OIC, pertanto, pur nella consapevolezza del suo nuovo ruolo istituzionale, continua a lavorare secondo una metodologia ormai consolidata, ed in questa prospettiva ha proceduto all'aggiornamento dei PCN a supporto delle novità introdotte con il DLgs. 139/2015. D'altronde, è lo stesso art. 12 co. 3 del DLgs. 139/2015 che dispone che *"[l]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"*⁹.

3 REVISIONE DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

Con la pubblicazione del DLgs. 139/2015 sulla *Gazzetta Ufficiale* del 4.9.2015 si è completato l'iter di recepimento della direttiva 34/2013/UE¹⁰. Tale decreto ha aggiornato la disciplina del codice civile in merito ai bilanci d'esercizio e la disciplina del DLgs. 127/1991 in tema di bilancio consolidato.

Le modifiche che il DLgs 139/2015 apporta alla disciplina del bilancio d'esercizio contenuta nel nostro codice civile sono numerose e rilevanti. Volendo evidenziare a livello "macro" i principali cambiamenti, va sottolineato innanzitutto l'intervento che riguarda i postulati generali che sottendono la redazione del bilancio.

In particolare viene stabilito che *"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"*. Viene, quindi, dato riconoscimento normativo al principio di rilevanza, che, nonostante trovasse

78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge", p. 19-20.

⁹ Come già precisato, tale attività è svolta dall'Organismo Italiano di Contabilità nell'ambito di quelle a cui è istituzionalmente preposto ai sensi dell'art. 9-bis del DLgs. 38/2005. In particolare la citata norma, oltre che riconoscere nell'Organismo Italiano di Contabilità il soggetto istituzionalmente preposto a fornire supporto sia al Parlamento sia agli Organi Governativi nel processo di formazione della normativa e della regolamentazione contabile, individua in tali attività un interesse pubblico, al cui soddisfacimento deve essere, quindi, improntata l'esecuzione delle funzioni assegnate.

¹⁰ La Direttiva 2013/34/UE ("Nuova direttiva contabile"), relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati di talune tipologie di impresa, sostituisce le precedenti direttive in materia contabile, la 78/660/CEE ("IV Direttiva" bilancio separato) e la 83/349/CEE ("VII Direttiva" bilancio consolidato). La Direttiva, tra le altre cose, contiene al suo interno le nuove linee guida da recepire all'interno degli ordinamenti nazionali. Il legislatore ha individuato nazionali. Il legislatore ha individuato nell'Organismo Italiano di Contabilità il responsabile dell'adeguamento dei principi contabili di riferimento.

riscontro in alcune norme relative alla redazione e al contenuto del bilancio, è stato finora individuato espressamente, tra i postulati del bilancio d'esercizio, soltanto dai PCN.

Con la modifica, inoltre, dell'art. 2423-bis c.c., è eliminata la disposizione in base alla quale la valutazione delle voci deve essere fatta *“tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato”* e viene stabilito che *“la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto”*. Viene, quindi, conferita chiarezza al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, il quale implica che gli eventi e i fatti di gestione siano rilevati sulla base della loro sostanza economica, cioè l'essenza, la vera natura, e non sulla base degli aspetti meramente formali.

Alcune previsioni specifiche adottate dal legislatore, hanno spostato, dunque, il focus della redazione del bilancio da un approccio più *“burocratico”*, basato sulla formalità degli accadimenti economici, ad un approccio più orientato alla comprensione della reale situazione aziendale, basato sulla sostanza degli accadimenti.

Un ulteriore elemento di chiarezza è inoltre fornito dall'evoluzione dell'informativa offerta nel bilancio.

Le nuove previsioni del DLgs. 139/2015¹¹ sono entrate in vigore a partire dai bilanci che hanno inizio dall'1.1.2016.

In virtù di quanto indicato dal legislatore del decreto bilanci, l'OIC ha rivisto i principi contabili direttamente interessati dalle modifiche, tenendo in considerazione anche quanto indicato dalle già richiamate disposizioni transitorie del DLgs. 139/2015¹².

Tale processo di *restyling* segue quello recentemente verificatosi nel corso del 2014 e nei primi mesi del 2015 in cui già si era proceduto a una prima revisione della maggior parte dei principi contabili nazionali e che era stato effettuato al fine di rispondere all'esigenza di tenere in debito conto gli sviluppi verificatisi nella materia contabile nel periodo di tempo trascorso dall'ultima revisione degli stessi principi, sviluppi conseguenti, da un lato, all'evoluzione della normativa e della prassi contabile nazionale e, dall'altro, all'evoluzione degli orientamenti dottrinali e della regolamentazione contabile internazionale.

¹¹ Il DLgs. 139/2015 è una normativa che segue il c.d. *“approccio per Principi Generali”* (*“principle based approach”*).

¹² Il *due process* di emanazione dei PCN è stato rigorosamente rispettato mettendo in consultazione tra il mese di marzo 2016 e il mese di luglio 2016 tutte le bozze dei principi, dando priorità agli *standards* maggiormente impattati dalle novità legislative. Molte sono state le osservazioni raccolte nel periodo di consultazione. Si può affermare che tutti i profili qualificanti la nuova disciplina contabile sono stati oggetto di ulteriore riesame alla luce delle osservazioni ricevute. Come previsto dall'art. 12 dello Statuto, l'OIC, in data 18.11.2016, ha proceduto a richiedere il parere delle Istituzioni e delle Autorità nazionali interessate alla materia contabile (Ministero dell'Economia e delle Finanze, Banca d'Italia, Consob, Ivass ed Agenzia delle Entrate). I pareri sono stati rilasciati privi di osservazioni.

La seguente tabella riporta i principi contabili pubblicati in data 22.12.2016 sul sito dell'OIC.

OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali"
OIC 10 "Rendiconto finanziario"
OIC 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio"
OIC 13 "Rimanenze"
OIC 14 "Disponibilità liquide"
OIC 15 "Crediti"
OIC 16 "Immobilizzazioni materiali"
OIC 17 "Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto"
OIC 18 "Ratei e risconti"
OIC 19 "Debiti"
OIC 20 "Titoli di debito"
OIC 21 "Partecipazioni"
OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione"
OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali"
OIC 25 "Imposte sul reddito"
OIC 26 "Operazioni, attività e passività in valuta estera"
OIC 28 "Patrimonio netto"
OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"
OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto"
OIC 32 "Strumenti finanziari derivati".

Tabella - Principi contabili nazionali rivisti (22 dicembre 2016)

È opportuno evidenziare che la revisione dei principi contabili nazionali va ben oltre il disposto minimale di rettifica delle disposizioni del DLgs. 139/2015, poiché anche il riconoscimento del ruolo di *standard setter* ha comportato una riconsiderazione dell'impostazione dei documenti, adesso più concentrati sugli aspetti contabili di carattere generale, con l'eliminazione degli elementi di natura giuridica e professionale (prassi operativa).

In aggiunta, l'OIC ha con l'occasione rivisto altre disposizioni tecniche non toccate dalla riforma contabile, giungendo spesso a soluzioni adesso più conformi con le prassi generalmente accettate a livello internazionale.

In tal modo è stato avviato un rilevante "avvicinamento" dei PCN ai Principi Contabili Internazionali IAS/IFRS. Tale "avvicinamento" viene "mitigato" per tenere conto delle ridotte dimensioni di una parte delle Società. Tali scelte corrispondono:

- per un verso, alla scelta della Unione Europea (e dell'Italia) di non adottare gli "IFRS for SMEs", ma di procedere ad una convergenza verso gli IAS/IFRS mediante la modifica delle legislazioni nazionali;
- per un altro, alla scelta di "semplificare" talune previsioni contabili per le Piccole e Medie Imprese (SMEs), per non appesantire le stesse di costi a

fronte dei quali non vi è una correlata acquisizione di benefici per la collettività (c.d. rapporto *costs/benefits*).

Il progetto che ruota attorno alla predisposizione della nuova direttiva contabile è articolato sul principio del *"think small first"*. Premesso che le soglie quantitative che determinano le piccole (imprese) sono rimaste inalterate, è opportuno evidenziare che il legislatore ha optato per introdurre nel panorama giuscontabile nazionale anche la categoria delle micro-imprese. Stante la circostanza che la normativa nazionale non ha recepito (giustamente) la categoria delle medie, tutte le imprese più grandi delle piccole sono considerate come "non piccole". In questo contesto, le non piccole hanno norme aggiuntive rispetto al passato, mentre le piccole e le micro imprese sono soggette a norme semplificate, soprattutto, con riferimento all'informativa.

L'OIC ha voluto, quindi, con la recente revisione organica, completare il processo di *restyling* formale e sostanziale dei principi contabili nazionali. Di fatto, tale progetto era stato già approntato nel 2014 e oggi è stato, di fatto, in parte rivisto alla luce della già richiamata formalizzazione del ruolo di *standard setter* dell'OIC.

In questa previsione, i principi contabili nazionali sono adesso in gran parte standardizzati nella loro impostazione; le "sezioni" che rappresentano l'ossatura dei documenti (principalmente quelli che esaminano le poste patrimoniali) sono solitamente rinvenibili in: Finalità del Principio; Ambito di applicazione; Definizioni; Classificazione e contenuto delle voci; Rilevazione iniziale; Valutazione e rilevazioni successive; Nota integrativa; Data di entrata in vigore; Disposizioni di prima applicazione.

È chiaro che ciascun principio risente, poi, delle tipicità connesse al trattamento della posta, richiedendo, in taluni casi, dipartite dallo schema *standard* anziché integrazioni, in ragione anche della normativa di riferimento.

È bene sottolineare che ciascun Principio contiene apposite indicazioni per le società di piccole dimensioni e per le micro-imprese.

I Principi si compongono, quindi, a seconda delle singole circostanze, di: Appendici; Esempi (e/o Esemplificazioni applicative); Motivazioni alla base delle decisioni assunte.

Le Appendici sono *"parte integrante del testo"*. Questo significa che gli operatori devono considerare il contenuto delle stesse come se questo fosse incluso nel Principio medesimo. In sostanza, un bilancio conforme ai Principi contabili dell'OIC deve essere in linea anche con il contenuto di tali Appendici (per esempio: OIC 12, OIC 32, ecc.).

Le Motivazioni espongono la *ratio* sottesa alle previsioni contenute nei Principi. Queste, come le Appendici di cui sopra, non sempre sono presenti. Compaiono, perlopiù, laddove le disposizioni di OIC hanno richiesto un preliminare dibattito in sede di predisposizione del testo (per esempio: OIC 9; OIC 10; OIC 12, OIC 24, etc.), poiché le soluzioni praticabili potevano essere molteplici. L'impostazione

presa dai documenti è, infatti, adesso essenzialmente prescrittiva e non include, per questo motivo, all'interno del testo parti discorsive o divulgative.

Tutto ciò con riferimento ai bilanci da redigere con utilizzo "pieno" dei nuovi principi. Due specifici sotto-paragrafi, di volta in volta, sono stati previsti per i bilanci in forma abbreviata e per le Micro-Imprese.

Indicazioni specifiche, nei singoli OIC, vengono fatte per la c.d. Prima Applicazione (così come per la FTA per gli IAS/IFRS).

Ogni OIC contiene pure un certo numero di esempi ed esemplificazioni (incluse le linee guida dell'OIC 17 "*Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*"); al riguardo va precisato che gli esempi non fanno parte dei principi contabili, nel senso che non contengono aspetti normativi, ma indicare soluzioni applicative per le disposizioni contenute nei principi ritenute meritevoli di una riflessione "operativa", perché l'argomento è di non immediata trasposizione pratica o perché la tematica contiene novità rispetto al passato (come nei casi del costo ammortizzato e degli strumenti finanziari derivati).

Ciascun principio si compone, in ultimo, di una sezione che si occupa appositamente della normativa concernente la tematica in esame.

Sono rimasti fuori dalla revisione, i principi contabili che riguardano particolari fattispecie, quali, per esempio, l'OIC 5, che si occupa di "*Bilanci di Liquidazione*" o l'OIC 6 che si occupa di "*Ristrutturazioni del debito*" e informativa di bilancio.

La nuova normativa contiene, infine, una rilevante serie di modifiche, tale da poterla definire una "svolta" in materia di redazione dei bilanci. L'applicazione delle nuove regole comporterà per un verso aggiornamenti delle regole, in funzione delle problematiche che man mano sorgeranno, per altro verso la necessità di avere procedure di interpretazione delle regole analoghe a quelle che esistono nel sistema IAS/IFRS. Ciò per avere comportamenti uniformi e, quindi, anche sanzioni uniformi (in tutte le sedi, sia amministrative, che civili e penali).