



STRUMENTI

OIC 29: CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Data ultimo aggiornamento:
15 dicembre 2017

Ultimo documento considerato:

**Bozza di revisione del Principio contabile
OIC n. 29 pubblicata il 13 ottobre 2017**

INDICE

OIC 29: CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

PARTE PRIMA: IL PRINCIPIO CONTABILE NAZIONALE OIC 29	4
1. I CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI.....	5
1.1 La rilevazione in bilancio.....	5
1.2 Esempio di cambiamento di principio contabile.....	6
1.3 L'informativa nella Nota integrativa.....	7
2. I CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI.....	8
2.1 La rilevazione in bilancio.....	10
2.2 Esempio di cambiamento di stima contabile.....	10
2.3 L'informativa nella Nota integrativa.....	12
3. LA CORREZIONI DI ERRORI.....	12
3.1 La rilevazione in bilancio.....	13
3.2 Esempio di correzione di errori contabili.....	15
3.3 L'informativa nella Nota integrativa.....	16
4. I FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO.....	17
4.1 La rilevazione in bilancio.....	18
4.2 Esempio di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.....	19
4.3 L'informativa nella Nota integrativa.....	20
PARTE SECONDA – IL PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE IAS 8:	20
1. I SOGGETTI INTERESSATI.....	20

2. FINALITÀ	21
3. IL CAMBIAMENTO DI PRINCIPI CONTABILI	22
3.1 La rilevazione in bilancio	22
3.2 Le informazioni integrative.....	24
4. IL CAMBIAMENTO DELLE STIME CONTABILI.....	24
4.1 La rilevazione in bilancio.....	25
4.2 Le informazioni integrative.....	25
5. LA CORREZIONE DEGLI ERRORI.....	25
5.1 La rilevazione in bilancio	26
5.2 Le informazioni integrative.....	28
PARTE TERZA – CONFRONTO TRA L'OIC 29 E LO IAS 8	28
1. IL CAMBIAMENTO DI PRINCIPI CONTABILI	28
2. IL CAMBIAMENTO DI STIMA CONTABILE.....	29
3. LA CORREZIONE DI ERRORI.....	29

OIC 29: CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI E DI STIME CONTABILI, LA CORREZIONE DI ERRORI E I FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

a cura di CLA Consulting S.R.L.

PARTE PRIMA: IL PRINCIPIO CONTABILE NAZIONALE OIC 29

Il Principio contabile nazionale OIC 29 (denominato “*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio*”) disciplina il trattamento contabile e l’informativa da fornire nella Nota integrativa degli eventi che riguardano:

- i cambiamenti di principi contabili;
- i cambiamenti di stime contabili;
- la correzione di errori;
- i fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio.

Nella seguente tabella indichiamo le definizioni previste dall’OIC 29 relativamente alle sopra citate aree di intervento.

DEFINIZIONI
<p>I principi contabili: sono quei principi (altresì regole e procedure) che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri e i metodi di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio.</p>
<p>Le stime: nell’ambito di un predeterminato principio contabile, sono i procedimenti ed i metodi in base ai quali si perviene alla determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi.</p>
<p>L’errore: consiste in una rappresentazione qualitativa o, altresì quantitativa, non corretta di un dato di bilancio oppure di un’informazione fornita in Nota integrativa.</p>
<p>I fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio: sono quei fatti, positivi e negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d’esercizio.</p>

Nella prima parte di questo documento verrà analizzata la disciplina contabile nazionale prevista in merito ai cambiamenti di principi contabili, ai cambiamenti delle stime contabili, alla correzione di errori e alle modalità di rilevazione dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio, in conformità con quanto definito dall’OIC 29.

Nella seconda parte verranno esaminati i cambiamenti nelle stime contabili e le modalità di correzione degli errori per i soggetti che redigono il bilancio in base a quanto previsto dal principio contabile internazionale IAS 8 (denominato “*Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*”).

Infine, verranno esposte le principali implicazioni di natura fiscale che riguardano le fattispecie sopra delineate così come previsto dal DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR).

1. IL CAMBIAMENTO DI PRINCIPI CONTABILI

Le regole e le procedure previste per la valutazione e l'esposizione delle poste in bilancio sono disciplinate dall'articolo 2423-bis, comma 1, numero 6, del Codice civile, in cui è previsto che "... i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro". In virtù di quanto stabilito dal comma 2 della medesima disposizione, eventuali deroghe all'applicazione di questo principio sono consentite soltanto in casi eccezionali. In questi casi, la Nota integrativa deve motivare la deroga e indicare l'influenza della stessa sulla rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Le vigenti norme civilistiche non definiscono quali possono essere i casi eccezionali in cui è possibile derogare alla continuità di applicazione di un principio contabile, né stabiliscono le regole e le modalità da seguire per indicare in Nota integrativa gli effetti derivanti dalle modifiche dei criteri di valutazione. Parimenti nessuna specificazione è fornita in merito alle modalità con cui indicare in bilancio le rettifiche che derivano dal cambiamento dei criteri di valutazione. Nonostante quanto sopra, l'iscrizione in Nota integrativa di queste deroghe deve essere tale da permettere al lettore del bilancio di poter comprendere l'influenza del cambiamento sulla rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria del risultato economico.

A titolo esemplificativo, una circostanza eccezionale che può giustificare il cambiamento di un criterio di valutazione è rappresentata dall'ingresso in un gruppo che adotta il criterio di valutazione FIFO per una società che valuta le rimanenze con il metodo LIFO.

In questo caso, è il gruppo acquirente ad imporre di cambiare il criterio di valutazione delle rimanenze (da LIFO a FIFO), al fine di armonizzare i criteri di valutazione e di consentire la redazione del bilancio consolidato.

Occorre altresì considerare che, secondo quanto previsto dall'OIC 29, non costituiscono eventi idonei ad essere classificati tra i "cambiamenti di principi contabili":

- a. l'adozione di un principio contabile al fine di rappresentare fatti o operazioni che differiscono nei contenuti dai fatti o dalle operazioni precedentemente verificatesi;
- b. la prima applicazione di un principio contabile al fine di rappresentare fatti o operazioni che non si sono mai verificati precedentemente, ovvero che prima erano contabilizzati diversamente poiché considerati non rilevanti.

1.1 La rilevazione in bilancio

Un cambiamento di principio contabile è ammesso solamente se:

- richiesto da nuove disposizioni legislative ovvero da nuovi principi contabili (si tratta dei c.d. "**cambiamenti obbligatori di principi contabili**");
ovvero
- adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità, per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (si tratta dei "**cambiamenti volontari di principi contabili**").

I cambiamenti obbligatori di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie CHE SONO contenute nella legge o nei principi contabili. pertanto, in assenza di specifiche disposizioni transitorie, i cambiamenti obbligatori di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità a quanto previsto dallo stesso OIC 29 in vigore.

Occorre altresì considerare che gli effetti derivanti dal cambiamento dei principi contabili deve essere determinati retroattivamente. Ciò implica la necessità di rilevare il cambiamento di un principio contabile nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile. In questo caso i relativi effetti devono essere e contabilizzati sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso (solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo). Tuttavia, se ritenuto più appropriato, a rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto.

L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la necessità di rideterminare egli effetti che si sarebbero avuti nel caso in cui il nuovo principio contabile fosse stato applicato da sempre. Pertanto, in questo caso, ai soli fini comparativi, occorrerà rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato.

Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è possibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o ciò risulti eccessivamente oneroso, non è necessario presentare i dati comparativi rettificati, ma occorrerà applicare il nuovo principio al valore contabile delle attività e passività così come risultanti all'inizio dell'esercizio in corso, con conseguente rettifica sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

Se, in aggiunta, il calcolo dell'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio dovesse risultare eccessivamente oneroso, il nuovo principio contabile dovrà essere applicato a partire dalla prima data in cui ciò risulti fattibile. Se questa data dovesse coincidere con l'inizio dell'esercizio in corso, il nuovo principio contabile dovrà essere applicato prospettivamente.

1.2 Esempio di cambiamento di principio contabile

Si riporta di seguito un esempio di cambiamento di principio contabile, utilizzando il metodo "retrospettivo" e quello "prospettivo" sopra illustrato.

ESEMPIO – CAMBIAMENTO DI PRINCIPIO CONTABILE								
Si consideri la società ALFA che presenta i seguenti movimenti negli acquisti, nelle vendite e nella formazione di scorte merci.								
		Anno 1	Anno 2			Anno 1	Anno 2	
	Scorte iniziali	0	30		Quantità vendute	240	280	
	Quantità acquistate	50	310		Scorte finali	40	60	
	Quantità acquistate	230						
I prezzi e i valori attribuiti alle rimanenze, applicando il criterio del LIFO, sono i seguenti:								
		Anno 1	Anno 2			Anno 1	Anno 2	
	Scorte iniziali	0	100		Quantità vendute	130	135	
	Acquisto 1	100	125		Scorte finali	100	125	
	Acquisto 2	120						

Di conseguenza, relativamente agli anni 1 e 2, nel Conto economico dovranno essere rilevati seguenti importi:

Componenti neg.	Anno 1	Anno 2	Componenti pos.	Anno 1	Anno 2
Rimanenze iniziali	0	3000	Ricavi di vendita	31.200	37.800
Costi d'acquisto	32.600	38.750	Rimanenze finali	4.000	7.500

Nell'anno 1, la società ALFA ha calcolato il valore delle rimanenze con il criterio LIFO. Pertanto le scorte finali sono pari a 40 e dovranno essere interamente imputate al primo lotto del costo unitario (pari a 100).

Nell'anno 2, la società ALFA decide di cambiare il criterio di valutazione delle rimanenze, essendo in evidente situazione di crescita dei prezzi. Per questo motivo la società decide di cambiare il metodo di valutazione delle rimanenze finali passando dal LIFO al FIFO. Così facendo, le scorte finali sono pari a 60 vengono interamente imputate all'ultimo lotto del costo unitario di 125

A questo punto si pone l'esigenza di rettificare il valore delle rimanenze iniziali per tenere conto del cambiamento di criterio di valutazione e far incidere il differenziale di valore di reddito.

Metodo retrospettivo

La società ALFA ridetermina il valore delle rimanenze iniziali all'anno 2, stornate, in sede di scritture di riapertura dei conti, all'originario valore di 3.000 appostato nel bilancio dell'anno 1, secondo il nuovo criterio di valutazione. Applicando il FIFO si avrà che:

$$30 \times 120 = 3.600 \text{ valore FIFO della rimanenza iniziale;}$$

$$3.600 - 3.000 = 600 \text{ differenziale di valore derivante dal cambiamento di criterio di valutazione.}$$

Pertanto:

- le rimanenze iniziali all'anno 2 dovranno essere portate da 3.000 a 3.600;
- il redattore del bilancio individuare la voce più appropriata (A5 o B14) in cui ricollocare il provento positivo di 600, avendo cura di fornire la relativa informazione nella Nota integrativa.

Metodo prospettivo

In questo caso non dovranno essere effettuate rettifiche nei valori di conto, ma occorrerà fornire l'informazione nella Nota integrativa. La società ALFA riporterà le informazioni richieste dagli articoli 2427, 2423 e 2423-bis del Codice civile.

1.3 L'informativa nella Nota integrativa

In caso di cambiamenti di principi contabili, l'OIC 29 distingue l'informativa da fornire in Nota integrativa tra:

- le società che redigono il bilancio in **forma ordinaria**;
- le società che redigono il bilancio in **forma abbreviata**, ai sensi dell'articolo 2435-bis del Codice civile;
- le **micro-imprese**, ai sensi dell'articolo 2435-ter del Codice civile.

IL BILANCIO IN FORMA ORDINARIA

Il bilancio in forma ordinaria è disciplinato dall'articolo 2427, comma 1, numero 1, del Codice civile. In particolare questa disposizione prevede la necessità di indicare in bilancio *“i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”*.

Secondo l'articolo 2423, comma 4, del Codice civile: *“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”*.

L'articolo 2423-bis prevede che:

- *“i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro”* (comma 1, numero 6);
- eventuali deroghe *“sono consentite in casi eccezionali. La Nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico”* (comma 2).

Infine, l'articolo 2423-ter, comma 5, del Codice civile prevede che *“se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella Nota integrativa”*.

Sulla base delle disposizioni sopra riepilogate, nella Nota integrativa occorrerà illustrare:

- a. le motivazioni che sono alla base del cambiamento di un principio contabile;**
- b. gli effetti derivanti dal nuovo principio contabile sulle voci di Stato patrimoniale, Conto economico e sul Rendiconto finanziario dell'esercizio in corso e di quello precedente;**
- c. le motivazioni che sono alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse in mancanza comparabilità o di adattamento tra le voci, ai sensi dell'articolo 2423-ter, comma 5, del Codice civile.**

IL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

Ai sensi dell'articolo 2435-bis del Codice civile le società che redigono il bilancio in forma abbreviata devono fornire nella Nota integrativa le informazioni richieste dagli articoli 2427, comma 1, numero 1, 2423 comma 4 e 2423-ter comma 5 del Codice civile.

Pertanto, nella relativa nota integrativa, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata dovranno illustrare:

- a. le motivazioni che sono alla base del cambiamento di principio contabile;**
- b. l'ammontare delle modifiche apportate alle voci dell'esercizio precedente che sono state adattate o le motivazioni alla base dell'impossibilità di adattare le voci dell'esercizio precedente.**

LE MICRO-IMPRESE

Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa quando in calce allo Stato patrimoniale risultano le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del Codice civile, ovvero:

- *“l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati”* (numero 9);
- *“l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria”* (numero 16).

L'organismo Italiano di Contabilità specifica, tuttavia, che, in caso di redazione della Nota integrativa, **le micro-imprese sono tenute ad applicare le disposizioni previste per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata.**

2. I CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

Le stime riguardano le caratteristiche di **elementi presenti alla data di bilancio**, oppure **l'evolversi di eventi futuri che potrebbero influenzare il valore da assegnare ad una determinata voce di bilancio**.

A titolo esemplificativo devono ritenersi tali:

- con riferimento agli “elementi presenti alla data di bilancio”: l'incidenza delle spese che concorrono alla formazione del costo d'acquisto di un bene, oppure la determinazione di una quota parte dei costi indiretti da allocare al costo finale di un prodotto;
- con riferimento “all'evolversi di eventi futuri che potrebbero influenzare il valore di una determinata voce di bilancio”: la stima del valore di futuro realizzo di un credito o di un prodotto in magazzino, la vita utile futura di un impianto produttivo o di un bene immateriale.

La determinazione del valore di bilancio, di ogni classe dell'attivo o del passivo, avviene mediante un **processo logico** che si articola nei seguenti passaggi:

1. inizialmente è prevista l'analisi degli obiettivi di ciascun elemento che compone la classe dell'attivo o del passivo considerata;
2. successivamente, ogni singolo componente è oggetto di un procedimento di stima attraverso il quale è possibile valutare la necessità di modificare il valore di bilancio;
3. infine, per aggregazione dei valori eventualmente rettificati, si perviene al dato di bilancio.

Il processo di stima è intrinseco alla formazione del bilancio ed è, per sua natura, soggettivo. Esso, pertanto, deve essere ragionevolmente attendibile, ma non arbitrario, poiché in quest'ultimo caso violerebbe l'obiettivo finale del bilancio, che è quello di fornire la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria relativa alla società ed il risultato economico dell'esercizio.

In particolare il processo di stima deve essere effettuato attraverso l'adozione di un procedimento razionale di raccolta di ogni pertinente informazione, di valutazione critica dell'effetto che ha sul valore oggetto di

stima e, infine, di motivato giudizio sull'esito finale della stima. Sia la stima sia il procedimento che ha condotto alla sua determinazione devono sempre essere verificabili a posteriori.

Da quanto sopra deriva che i cambiamenti di stima sono una conseguenza delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.

Infine, è importante sottolineare che i cambiamenti di stima rientrano nel normale procedimento di formazione del bilancio e, pertanto, non costituiscono correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili.

Nel caso risultasse difficile stabilire se si è in presenza di un cambiamento di principio contabile o di stima, lo stesso OIC prevede la necessità di trattare il cambiamento come un cambiamento di stima.

Esempio:

Si pensi, al caso di un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria in cui, con il passare del tempo, si acquisiscono maggiori informazioni per una migliore definizione dell'eventuale fondo imposte da iscrivere in Stato patrimoniale.

In questo caso le rettifiche da effettuare rientrano nel normale procedimento di formazione di stima, ma non costituiscono correzioni di precedenti errori o cambiamenti di principi contabili.

2.1 La rilevazione in bilancio

I cambiamenti di stima devono essere rilevati nel bilancio relativo all'esercizio in cui si verificano gli stessi. Viceversa, gli effetti del cambiamento devono essere classificati in corrispondenza della voce di Conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

Nella prassi, i cambiamenti di stima sono dovuti alla disponibilità di nuove informazioni o di sviluppi futuri ottenuti dall'esterno che hanno effetto solo sull'esercizio in corso, e che permettono di affinare la stima originaria. Si pensi, ad esempio, alle stime di inesigibilità dei crediti o di recuperabilità di imposte anticipate.

In generale, un cambiamento di stima può avere effetti sul solo esercizio in corso ovvero anche sugli esercizi successivi. In quest'ultimo caso, le rettifiche conseguenti influenzano per la parte di competenza sia l'esercizio corrente sia quelli successivi.

Esempio:

Si consideri, ad esempio, la stima relativa alla vita utile residua di un cespite. Si supponga che, dopo 4 anni, ci si renda conto che un impianto, la cui vita utile era originariamente stimata in 10 anni, in realtà ha una vita utile residua di soli 3 anni (e non più dei rimanenti 6 anni risultanti dalla stima precedente).

In questo caso, il valore residuo (pari a 6/10 del costo originario) dovrà essere ammortizzato nei 3 anni successivi.

2.2 Esempio di cambiamento di stima contabile

Si riporta di seguito un esempio pratico di cambiamento di stima contabile, in caso di evoluzione di stima per controversie legali.

ESEMPIO – CAMBIAMENTO DI STIMA CONTABILE

Gli amministratori della società ALFA in sede di chiusura del bilancio dell'anno 2017 iscrivono un fondo rischi per controversie legali pari a 500.000,00 euro in relazione ad una causa in corso con un cliente.

Nell'esercizio successivo (2018), in base all'evoluzione della causa, i legali stimano probabile la perdita della causa e che conseguentemente la società dovrà esborsare 400.000,00 euro.

Le rilevazioni contabili al 31.12.2017 sono le seguenti:

1. Iscrizione al fondo rischi:

		<u>Accantonamento al fondo rischi per controversie legali</u>	A	<u>Fondo rischi per controversie legali</u>		500.000,00
--	--	---	---	---	--	------------

2. Iscrizione delle attività per imposte anticipate (24% di 500.000):

		<u>Attività per imposte anticipate</u>	A	<u>Imposte differite</u>		120.000,00
--	--	--	---	--------------------------	--	------------

Il bilancio di esercizio della società al 31.12.2017 comprende le seguenti voci:

STATO PATRIMONIALE 31.12.2017

Imposte anticipate	120.000,00	Altri fondi	500.000,00
Totale Attivo		Totale Passivo	

CONTO ECONOMICO 2017

Accantonamenti per rischi	500.000,00
Imposte anticipate	120.000,00

Le rilevazioni contabili al 31.12.2018 sono le seguenti:

3. Parziale storno al fondo rischi:

		<u>Fondo rischi per controversie legali</u>	A	<u>Sopravvenienza attive</u>		100.000,00
--	--	---	---	------------------------------	--	------------

4. Riduzione delle attività per imposte anticipate (24% di 100.000):

		<u>Imposte differite</u>	A	<u>Attività per imposte anticipate</u>		24.000,00
--	--	--------------------------	---	--	--	-----------

Il bilancio di esercizio della società al 31.12.2018 comprenderà le seguenti voci:

STATO PATRIMONIALE 31.12.2018

Imposte anticipate	96.000,00	Altri fondi	400.000,00
Totale Attivo		Totale Passivo	

CONTO ECONOMICO 2018

Altri ricavi e proventi	100.000,00
Imposte anticipate	120.000,00

2.3 L'informativa nella Nota integrativa

Per le società che redigono il **bilancio in forma ordinaria**, in caso di cambiamenti di stima, l'articolo 2427 del Codice civile non prevede la necessità di fornire specifiche informazioni nella Nota integrativa. Tuttavia, in questo caso, sarà necessario fornire un'adeguata informativa quando il cambiamento di stima non sia stato originato dai normali aggiornamenti delle stime (ad esempio, quando il verificarsi di un evento inaspettato richieda una modifica rilevante nella determinazione della stima, ovvero nel caso di operazioni che implicino rischi ed incertezze nella stima stessa). Infatti, in questi casi, nella Nota integrativa dovranno essere illustrate:

- le ragioni del cambiamento;
- il criterio di determinazione degli effetti del cambiamento di stima ed il metodo utilizzato in totale determinazione;
- l'effetto del cambiamento e la relativa incidenza fiscale.

Oltre a quanto sopra, secondo quanto previsto dall'articolo 2423, comma 4, del Codice civile: *“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”*.

Per le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata** e le **micro-imprese**, in caso di cambiamenti di stima non sono previste specifiche informazioni da fornire in Nota integrativa. Tuttavia, anche in questo caso, dovranno essere rispettati gli obblighi previsti dall'articolo 2423, comma 4, del Codice civile sopra citato.

3. LA CORREZIONI DI ERRORI

Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, nel momento in cui lo stesso viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. L'errore, quindi, può consistere in un **errore matematico, nell'erronea interpretazione di fatti ovvero nella negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati.**

Esempio:

- **Errore matematico:** in un bilancio d'esercizio viene effettuato un errore nel calcolo matematico della quota di competenza di un risconto (ad esempio un componente reddituale viene riscontato per 3 mesi anziché 4);
- **Erronea interpretazione di fatti:** analizzando una determinata operazione da contabilizzare viene compiuto un errore nell'individuare la sostanza del contratto a cui la stessa si riferisce giungendo, pertanto, ad una contabilizzazione dell'operazione non in linea con quanto previsto per quella specifica fattispecie;

- **Negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati:** nonostante siano disponibili, non vengono considerate le informazioni relative ad un cliente che, in caso contrario, avrebbero portato alla cancellazione dell'importo a lui riferito con conseguente imputazione a conto economico dello storno.

Gli errori non devono essere confusi né con i cambiamenti di stima né con i cambiamenti di principi contabili, in quanto quest'ultimi hanno una diversa natura. In particolare, **non costituiscono errori:**

- a. le variazioni nelle valutazioni e nelle stime fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento;
- b. l'adozione di criteri contabili (fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento) diversi da quelli che sono stati originariamente utilizzati con la tenuta di un comportamento diligente.

Indirettamente, poi, il principio contabile n. 29 individua due categorie di errori, distinte a seconda della qualità dell'errore in questione, ovvero:

- **l'errore rilevante:** deve considerarsi tale quello che può individualmente, ovvero unitamente ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso, ed è valutata a seconda delle circostanze;
- **l'errore non rilevante:** è di tipo residuale rispetto al primo, e ricomprende quegli errori che non sono pregiudizievoli per gli utilizzatori del bilancio.

Da quanto sopra risulta quindi evidente che l'OIC:

- a. (da un lato) non offre metodi matematici per definire la categoria degli "errori", in quanto manca l'indicazione di una di una soglia quantitativa minima (ciò è dovuto, presumibilmente, nella maggiore importanza che viene riconosciuta alla qualità che non alla quantità dell'errore commesso);
- b. (dall'altro) non si sofferma sulle conseguenze giuridiche che l'errore può generare, tanto da evidenziare che *"esula dall'ambito di applicazione di questo principio, in quanto di natura strettamente giuridica, la trattazione delle circostanze che possono dar luogo all'invalidità della delibera di approvazione del bilancio"*.

3.1 La rilevazione in bilancio

In linea generale la correzione di un errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui lo stesso è individuato e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento.

L'individuazione della tipologia di errore è decisiva per poter applicare il corretto comportamento contabile ai fini della correzione dello stesso. A quest'ultimo riguardo, lo stesso OIC 29 suggerisce alcuni passaggi da compiere per eseguire correttamente la modifica. In particolare è prevista la necessità di:

1) verificare se l'errore individuato può essere considerato rilevante o meno, in quanto:

- a. se rilevante: la correzione è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui è stato individuato l'errore (nella prassi, la rettifica viene rilevata negli "utili portati a nuovo", ma può anche essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se ritenuto più appropriato);
- b. se irrilevante: l'errore è da imputare nel Conto economico relativo all'esercizio in cui lo stesso è individuato (questa ipotesi è la più semplice e deve essere coordinata con le altre previsioni che sono attualmente in vigore relativamente alle modalità di imputazione degli elementi di reddito nel Conto economico. In particolare, l'eliminazione della parte straordinaria del Conto economico obbliga ad

imputare anche queste poste in base alla relativa “natura” in corrispondenza delle singole voci dello schema di Conto economico);

- 2) **verificare se l'errore rilevante si riferisce ad un esercizio precedente**: in questo caso, ai soli fini comparativi, è necessario operare una correzione retroattiva dell'errore nel primo bilancio successivo alla sua individuazione. In particolare la correzione dell'errore deve essere contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui lo stesso viene individuato. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo ma, se ritenuto più appropriato, può anche essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto. In particolare
- a. **se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente**: occorrerà **rideterminare gli importi comparativi per l'esercizio precedente**;
- b. **se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente**: occorrerà **rideterminare i saldi di apertura delle attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente**.

Pertanto, un errore rilevante commesso in un esercizio precedente deve essere corretto con una determinazione retroattiva dei dati comparativi, fatta eccezione per il caso in cui non sia possibile determinare o l'effetto di competenza dell'esercizio precedente ovvero l'effetto cumulativo derivante dall'errore. In queste ipotesi occorrerà rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente.

Il concetto di “rilevanza” è quindi essenziale poiché lo stesso ha effetto sulle modalità di contabilizzazione della correzione. La “rilevanza” dell'errore deve essere valutata avendo riguardo al postulato espresso dall'articolo 2423 comma 4, del Codice civile, in base al quale è previsto 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”*.

In senso analogo, nel principio contabile OIC 11 (denominato *“Bilancio d'esercizio, finalità e postulati”*), lo stesso OIC ha sottolineato che, in conformità al postulato relativo alla *“significativa e rilevanza dei fatti economici”*, *“la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio d'esercizio”*.

Come visto sopra, le indicazioni in merito la corretta contabilizzazione della modificazione di errori rilevanti prevede un impatto diretto sul patrimonio netto. Questa soluzione non rappresenta una novità assoluta, in quanto già la precedente versione dell'OIC 29 conteneva una soluzione simile. Infatti, nel documento approvato nel 2014 la regola generale era quella per cui la correzione dell'errore dovesse rettificare la voce patrimoniale che a suo tempo era stata interessata dall'errore stesso, con imputazione della relativa contropartita nel Conto economico in corrispondenza della voce *“proventi ed oneri straordinari – componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti”* (E20 e E21) ovvero, in particolare, nella sottovoce *“componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti”*. Tuttavia questa regola era derogata nel caso di errori commessi nel rilevare fatti che non avevano mai avuto influenza diretta sul Conto economico (ad esempio per gli errori commessi nel rivalutare le immobilizzazioni o effettuando le scritture contabili operate a seguito di operazioni straordinarie). Questa situazione non è più richiamata dallo standard attuale, e ciò potrebbe generare dei dubbi in merito al comportamento da adottare nel caso in cui dovesse essere operata la correzione di un **errore ritenuto non rilevante che però non ha mai avuto un impatto sul Conto economico**.

In questo caso, seguendo le indicazioni dell'OIC 29, la regola generale dovrebbe essere quella di effettuare la correzione dell'errore *“... nel Conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore”*.

Tuttavia, in questo modo si verrebbe a creare un disallineamento con le finalità dell'OIC 29 stesso, in quanto lo scopo principale della correzione è quello di ristabilire la situazione previgente. Pertanto, in presenza di errori non rilevanti, seguendo la regola generale di imputazione a Conto economico, si giungerebbe a

“ristabilire” una situazione mai intervenuta nel passato. Per questo motivo, nonostante il silenzio dell’OIC 29, si può ritenere che la correzione di errori non rilevanti che non hanno avuto influenza diretta sul Conto economico debba ancora transitare per il patrimonio netto.

3.2 Esempio di correzione di errori contabili

Si riporta di seguito un esempio pratico di cambiamento di stima contabile, in caso di evoluzione di stima per controversie legali.

ESEMPIO – CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI				
<u>Sopravvenienza Attiva</u>				
La società ALFA rileva e corregge errori commessi nell’esercizio precedente. In particolare la società ha:				
<ul style="list-style-type: none"> • rilevato un costo inesistente per 100 euro; • rilevato un maggior costo per 200 euro; • rilevato un ricavo non contabilizzato per 50 euro; • rilevato un ricavo per un importo ridotto di 40 euro. 				
1) Rettifica di errore contabile per costo inesistente: in questo caso la società ALFA storna tra le Sopravvenienze attive il costo inesistente pari a 100 euro, con la seguente rilevazione.				
	Fornitore	A	Diversi Sopravvenienze attive Iva a debito	122 100 22
2) Rettifica di errore contabile per costo maggiorato: in questo caso la società ALFA storna tra le Sopravvenienze attive il costo maggiorato pari a 200 euro, con la seguente rilevazione.				
	Fornitore	A	Diversi Sopravvenienze attive Iva a debito	244 200 44
3) Rettifica di errore contabile per ricavo non contabilizzato: in questo caso la società ALFA storna tra le Sopravvenienze attive un ricavo non contabilizzato per 50 euro, con la seguente rilevazione.				
	Cliente	A	Diversi Sopravvenienze attive Iva a debito	61 50 11
4) Rettifica di errore contabile per ricavo ridotto: in questo caso la società ALFA storna tra le Sopravvenienze attive un ricavo per un importo ridotto di 40 euro, con la seguente rilevazione.				
	Cliente	a	Diversi Sopravvenienze attive Iva a debito	48,8 40 8,8
<u>Sopravvenienza Passiva</u>				
La società ALFA rileva e corregge errori commessi nell’esercizio precedente. In particolare la società ha:				

- rilevato un costo non contabilizzato per 100 euro;
- rilevato un minor costo per 200 euro;
- rilevato un ricavo inesistente per 50 euro;
- rilevato un ricavo per un importo maggiorato di 40 euro.

1) **Rettifica di errore contabile per costo non rilevato:** in questo caso la società ALFA storna tra le Sopravvenienze passive il costo inesistente pari a 100 euro, con la seguente rilevazione.

		Diversi		Fornitore					122
		Sopravvenienze passive	a			100			
		Iva a debito				22			

2) **Rettifica di errore contabile per costo ridotto:** in questo caso la società ALFA storna tra le Sopravvenienze passive il costo maggiorato pari a 200 euro, con la seguente rilevazione.

		Diversi		Fornitore					244
		Sopravvenienze passive	A			200			
		Iva a debito				44			

3) **Rettifica di errore contabile per ricavo inesistente:** in questo caso la società ALFA storna tra le Sopravvenienze passive un ricavo non contabilizzato per 50 euro, con la seguente rilevazione.

		Diversi		Cliente					61
		Sopravvenienze passive	A			50			
		Iva a debito				11			

4) **Rettifica di errore contabile per ricavo maggiorato:** in questo caso la società ALFA storna tra le Sopravvenienze passive un ricavo per un importo ridotto di 40 euro, con la seguente rilevazione.

		Diversi		Cliente					48,8
		Sopravvenienze passive	A			40			
		Iva a debito				8,8			

3.3 L'informativa nella Nota integrativa

L'articolo 2423-ter, comma 5, del Codice civile prevede, per le società che redigono il **bilancio in forma ordinaria**, che "se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella Nota integrativa". Pertanto, in caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti, nella Nota integrativa dovranno essere indicati:

- la descrizione dell'errore commesso;
- l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello Stato patrimoniale e del Conto economico interessata;
- le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse quando non è fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti.

Queste indicazioni valgono anche per le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata**, in conformità a quanto previsto dall'articolo 2435-bis del Codice civile, mentre non assumono rilevanza per le **micro-imprese** che sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa se presentano le condizioni descritte nel precedente paragrafo 1.2.

4. I FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio rappresentano gli eventi, le circostanze e le forze, interne ed esterne, favorevoli o avverse all'attività aziendale.

Il trattamento contabile relativo ai fatti che sono intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e prima dell'approvazione del bilancio, viene distinto dal principio contabile n. 29 tra:

- a) i fatti che devono aver impatto già nel bilancio chiuso al 31 dicembre;
- b) i fatti per i quali si rende necessaria solamente un'informativa da fornire in Nota integrativa.

Nello specifico, l'OIC 29 identifica tre tipologie di eventi successivi al bilancio, ovvero:

1. **i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio**: sono tali quei fatti (positivi e/o negativi) che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano soltanto dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza¹.

A titolo esemplificativo, devono considerarsi tali:

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
- la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio:

- a) **da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore ovvero riduzioni del valore di mercato rispetto al costo**. A titolo esemplificativo, devono considerarsi tali:

- il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura del bilancio (questa situazione, normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di redazione del bilancio);
- la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, (questa situazione è indicativa dell'esistenza di un minor valore di realizzo già alla data di bilancio);

- b) **che evidenziano situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidono sulle relative valutazioni da fornire nel bilancio stesso**;

2. **I fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio**: sono tali quei fatti che indicano situazioni che sono sorte successivamente alla data di bilancio e che non richiedono una variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo. Devono considerarsi tali:

¹ Si veda in merito l'OIC 11 "Bilancio d'esercizio: finalità e postulati".

- la diminuzione nel valore di mercato degli strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio (qualora questa riduzione rifletta condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio);
 - la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
 - la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
 - la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio²;
 - la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio;
- 3. i fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale:** alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale.

A titolo esemplificativo:

- a) gli amministratori possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa;
- b) le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.

In queste ipotesi, , nelle valutazioni di bilancio si dovrà tenere conto degli effetti derivanti dal venir meno della continuità aziendale.

4.1 La rilevazione in bilancio

A livello contabile, la tipologia di fatti **1** (ovvero i “fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio”) e **3** (“fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale”) **devono essere rilevati in bilancio al fine di riflettere l'effetto che questi eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.**

Viceversa, i fatti relativi alla tipologia **2** (ovvero i “fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio”) devono essere rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio. Tuttavia, **se considerati rilevanti, gli stessi devono essere illustrati nella Nota integrativa** (in caso contrario, infatti, la mancata comunicazione di questi avvenimenti potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare valutazioni corrette e prendere decisioni appropriate).

Il termine entro cui il fatto si deve verificare affinché sia necessario tenerne conto è costituito dalla data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori.

Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione dello stesso da parte dell'organo assembleare dovessero verificarsi eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori sono tenuti a modificare adeguatamente il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione dello stesso.

² Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19 “Debiti”.

Nella seguente tabella si riportano alcuni esempi di fatti successivi che non sono rilevati in bilancio e che richiedono un'informativa da fornire in Nota integrativa.

FATTI SUCCESSIVI NON RILEVATI NEL BILANCIO CHE RICHIEDONO UN'INFORMATIVA NELLA NOTA INTEGRATIVA
Operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio.
Annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività.
Acquisti o cessioni di un'azienda significativa.
Distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali.
Annuncio o avvio di piani di ristrutturazione.
Emissione di un prestito obbligazionario.
Aumento di capitale.
Assunzione di rilevanti impegni contrattuali.
Significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio.
Fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture.
Richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

4.2 Esempio di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Si riportano di seguito alcuni esempi di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, esponendo il caso dell'incidenza sul reddito e sul capitale dell'esercizio chiuso.

ESEMPIO – FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
<p><u>Incidenza sul reddito e sul capitale dell'esercizio chiuso</u></p> <p>Si elencano di seguito alcuni esempi relativi a fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, ma di cui è necessario tenere conto nella determinazione del reddito e del capitale chiuso. In particolare incidono sul reddito e sul capitale dell'esercizio chiuso:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. la definizione di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data; b. le condizioni e le circostanze che rivelano che le attività in essere alla data di bilancio avevano già subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo;

- c. le condizioni e le circostanze, ipotizzate nella formulazione di stime e congetture, incidenti sulle valutazioni di fine periodo, quali:
- il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura la quale segnala che la perdita del credito poteva essere già stimata alla data di bilancio. È necessario, pertanto, operare una adeguata svalutazione dei crediti verso quel debitore;
 - la vendita di prodotti, giacenti a magazzino a fine anno, a prezzi inferiori rispetto al costo il che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo rispetto a quello stimato alla data di redazione del bilancio;
- d. la fissazione di un maggior prezzo di acquisto di un'attività acquisita o di un minor prezzo di vendita di un'attività ceduta prima della fine dell'esercizio;
- e. la determinazione di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- f. la scoperta di un errore o di una frode.

4.3 L'informativa nella Nota integrativa

Le società che redigono il **bilancio in forma ordinaria** devono indicare la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio ai sensi dell'articolo 2427, comma 1, numero 22 *quater*) del Codice civile.

L'OIC 29 considera fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.

Nell'illustrazione del fatto intervenuto si deve fornire la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.

Le medesime indicazioni sovra esposte per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria valgono anche per le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata**, mentre non assumono rilevanza per le **micro-imprese** esonerate dalla redazione della Nota integrativa se presentano le condizioni descritte nel precedente paragrafo 1.2.

PARTE SECONDA – IL PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE IAS 8

Gli *International Accounting Standard* (emanati fino al 2001) o *International Financial Reporting Standard* (emanati a partire dal 2001) sono dei principi contabili di redazione del bilancio emessi dallo *International Accounting Standards Board* e approvati con regolamento comunitario, il cui scopo è quello di creare un linguaggio contabile comune per le imprese che operano all'interno della Comunità Europea, così da rendere più semplice e trasparente il confronto tra i bilanci e l'informativa finanziaria delle aziende operanti nei diversi Paesi, a beneficio degli investitori.

1. I SOGGETTI INTERESSATI

Con il regolamento C.E. 19 luglio 2002 n. 1606, l'Unione Europea ha reso obbligatoria l'adozione dei principi internazionali nei bilanci consolidati delle società quotate, delle banche e delle assicurazioni a partire dal bilancio 2005.

L'Italia, nel recepire la normativa comunitaria con il D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, ha esteso l'obbligo anche ai bilanci d'esercizio delle stesse società, assicurazioni escluse, per gli esercizi chiusi al 31 dicembre

2006 e ha previsto la facoltà per i bilanci consolidati di tutte le altre società (a esclusione dei soggetti minori) a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2005.

Stante quanto sopra, a partire dall'anno 2006, pertanto, **i soggetti obbligati all'utilizzo dei principi contabili internazionali** per la redazione del bilancio d'esercizio e consolidato sono i seguenti:

- **le società quotate;**
- **le banche e gli intermediari finanziari soggetti a vigilanza;**
- **le società emittenti strumenti finanziari diffusi;**
- **le società assicurative non quotate con riferimento al solo bilancio consolidato;**
- **le società assicurative quotate.**

Viceversa, l'adozione dei principi contabili internazionali ai fini della redazione del bilancio d'esercizio (e consolidato) è prevista, in via facoltativa, per:

- **le società che sono incluse nel consolidato di società obbligate a redigere il bilancio consolidato in conformità agli IAS;**
- **le società che sono sottoposte all'obbligo di redazione o che sono incluse in un bilancio consolidato.**

2. LE FINALITÀ DELLO IAS 8

La finalità del principio contabile internazionale IAS 8 (denominato “*Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*”) è quella di definire i criteri per la selezione e il cambiamento di principi contabili, unitamente al relativo trattamento contabile e all'informativa da fornire sui cambiamenti di principi contabili, nelle stime contabili e le correzioni di errori. In particolare lo IAS 8 si propone di migliorare la significatività, l'attendibilità e la comparabilità dei bilanci nel tempo con i bilanci di altri soggetti.

Pertanto, di seguito illustreremo quanto previsto dai principi contabili internazionali con riferimento ai cambiamenti di principi contabili, ai cambiamenti di stima contabile ed alla correzione di errori.

Al riguardo, lo stesso IAS 8 fornisce le seguenti definizioni:

DEFINIZIONI
<u>Cambiamenti di principi contabili:</u> devono considerarsi tali gli specifici principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi che sono applicati nella preparazione e nella presentazione del bilancio.
<u>Cambiamenti di stime contabili:</u> sono tali le rettifiche del valore contabile di un'attività o passività o della valutazione del sistematico deprezzamento di un'attività, che risulta dalla valutazione dell'attuale condizione dei futuri benefici attesi e delle obbligazioni associate a questa.
<u>Correzione di errori:</u> sono tali le correzioni ad omissioni o errate misurazioni di voci nel bilancio delle società per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erroneo di informazioni attendibili.

3. IL CAMBIAMENTO DI PRINCIPI CONTABILI

Lo IAS 8, dopo aver definito i cambiamenti di principi contabili come gli specifici concetti che sono utilizzati nella preparazione e nella presentazione del bilancio, chiarisce che il suo ambito applicativo riguarda i cambiamenti di principi contabili che sono connessi all'entrata in vigore di un nuovo principio o alla revisione di uno vecchio, restando salva l'applicazione dell'IFRS 1 "Prima adozione degli International Financial Reporting Standard" per la prima applicazione degli IAS/IFRS.

Nel caso in cui la disciplina del cambiamento di un principio contabile prevista da uno specifico IAS/IFRS sia in contrasto con le generiche previsioni contenute nello IAS 8, sono valide le disposizioni previste dallo specifico standard in quanto, come previsto dal *framework*, le norme specifiche prevalgono sulle disposizioni di carattere generico.

In linea generale, in mancanza di un determinato principio o di norme specifiche, **il soggetto che redige il bilancio deve fare uso del proprio giudizio nello sviluppare e applicare un principio contabile al fine di fornire una informativa che sia:**

- a. **rilevante ai fini delle decisioni economiche da parte degli utilizzatori;** e
- b. **attendibile**, in modo che il bilancio:
 - i. **rappresenti fedelmente la situazione patrimoniale-finanziaria**, il risultato economico e i flussi finanziari della società;
 - ii. **rifletta la sostanza economica** delle operazioni, altri eventi e circostanze, e non semplicemente la forma legale;
 - iii. **sia neutrale**, cioè esente da pregiudizi;
 - iv. **sia prudente;** e
 - v. **sia completo** con riferimento a tutti gli aspetti rilevanti.

Nell'esercitare il proprio giudizio, è necessario considerare l'applicabilità delle seguenti fonti in ordine di gerarchia decrescente:

1. **le disposizioni degli IFRS che trattano casi simili e correlati;**
2. **le definizioni, i criteri di rilevazione e i concetti di valutazione per la contabilizzazione di attività, passività, ricavi e costi contenuti nel Conceptual Framework.**

Nel caso in cui queste fonti non dovessero essere sufficienti, la stessa dirigenza aziendale potrà considerare le disposizioni più recenti emanate da altri organismi di formazione contabile, che utilizzano un quadro sistematico concettualmente simile, per sviluppare i principi contabili, nella misura in cui queste non siano in conflitto con le fonti sopracitate, rispettando sempre il criterio della coerenza, dettato dal Framework che dispone la comparabilità e l'uniformità tra le poste di bilancio.

Pertanto, l'Amministrazione al fine di rispettare le prescrizioni descritte, nel predisporre l'informativa, deve fare riferimento alle guide applicative contenute nei principi e nelle interpretazioni che trattano casi simili o correlati e al *Framework*.

3.1 La rilevazione in bilancio

Il cambiamento effettivo di un principio contabile può avvenire soltanto se lo stesso è richiesto da un principio IAS/IFRS o da una interpretazione SIC/IFRC, ovvero se la sua applicazione è in grado di determinare un'informazione più attendibile.

OIC 29: CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Secondo lo IAS 8, non rappresentano cambiamenti di principi contabili le seguenti situazioni:

- a. l'applicazione di un principio contabile per operazioni, altri fatti o circostanze che differiscono nella sostanza da quelli verificatisi precedentemente³;
- b. l'applicazione di un nuovo principio contabile per operazioni, fatti o circostanze che non si sono mai verificati precedentemente o che erano irrilevanti (Si pensi, a titolo esemplificativo, al caso di alcuni saldi e operazioni infragruppo che sono sempre stati eliminati perché considerati irrilevanti, ma che a causa dell'adozione di un nuovo principio contabile devono essere rilevati).

In caso di cambiamento di principio contabile, la prassi contabile internazionale ne prevede l'applicazione retroattiva. Ciò comporta che il soggetto che redige il bilancio deve rettificare il saldo d'apertura di ciascuna componente del patrimonio netto interessata per il più remoto esercizio presentato, e gli altri importi comparativi indicati per ciascun esercizio precedente presentato come se il nuovo principio contabile fosse stato applicato da sempre.

Nello specifico, l'effetto economico connesso alla rettifica incide generalmente sulla voce degli utili portati a nuovo e, pertanto, non transita per il Conto economico.

ESEMPIO DI CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI

La società ALFA provvede a modificare il criterio di valutazione delle rimanenze passando dal costo medio ponderato al FIFO, in quanto questo cambiamento garantisce un'informazione maggiormente attendibile. Questa modifica produce una riduzione del valore delle rimanenze di 500 euro.

In questo caso, pertanto, la società dovrà rilevare contabilmente la seguente operazione:

		Utili portati a nuovo	a	Rimanenze	500	
--	--	-----------------------	---	-----------	-----	--

Questa scrittura deve essere riferita al primo esercizio presentato. In seguito, occorrerà rivedere anche gli esercizi successivi.

L'applicazione retroattiva del cambiamento di un principio contabile presenta alcune limitazioni illustrate dallo stesso IAS 8. A tal riguardo, infatti, non è possibile adottare il metodo retroattivo nei seguenti casi:

- a. quando specifiche disposizioni transitorie del principio o dell'interpretazione stabiliscono un'applicazione diversa;
- b. quando non è possibile determinare gli effetti specifici dell'esercizio interessato derivanti dal cambiamento di un principio contabile sulla informativa comparativa per uno o più esercizi precedenti presentati (in questo caso il soggetto che redige il bilancio dovrà applicare il nuovo principio contabile al valore contabile a partire dall'inizio dell'esercizio più remoto per il quale risulta fattibile l'applicazione retroattiva, rettificando in maniera corrispondente il saldo di apertura, per l'esercizio coerente, di ciascuna componente del patrimonio netto interessata);
- c. quando non è possibile determinare l'effetto cumulativo derivante dall'applicazione di un nuovo principio contabile all'inizio dell'esercizio corrente per tutti gli esercizi precedenti (in questo caso, il soggetto che redige il bilancio dovrà procedere alla rettifica del saldo degli utili portati a nuovo

³ A titolo esemplificativo, l'applicazione iniziale di un principio per rideterminare il valore delle attività secondo quanto previsto dallo IAS 16 ("Immobili, impianti e macchinari") o dallo IAS 38 ("Attività immateriali") è un cambiamento di principio contabile da trattarsi come una rideterminazione del valore secondo quanto previsto dagli stessi IAS sopra citati, piuttosto che ai sensi dello IAS 8.

dell'esercizio in cui il cambiamento è effettuato, allo scopo di consentire l'applicazione del nuovo principio contabile **prospetticamente** per tutti gli esercizi precedenti presentati, partendo dalla prima data in cui questo risulta possibile);

Nel caso in cui il principio vada applicato retroattivamente, occorrerà rettificare il saldo di apertura di ciascun componente del patrimonio netto che è interessato dal cambiamento e gli altri importi comparativi che sono stati indicati in ogni esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse stato applicato da sempre.

3.2 Le informazioni integrative

Le informazioni integrative che il redattore del bilancio deve fornire quando l'applicazione iniziale di un principio genera un effetto sull'esercizio corrente o su qualsiasi esercizio precedente sono le seguenti:

- **il titolo del principio o l'interpretazione dello stesso;**
- (quando applicabile) che il **cambiamento di principio contabile è effettuato secondo quanto previsto dalle disposizioni transitorie** (definite, ad esempio, da nuovo IFRS);
- **la natura del cambiamento** del principio contabile;
- (quando applicabile) **una descrizione delle disposizioni transitorie;**
- (quando applicabile) **le disposizioni transitorie che possono avere un effetto su esercizi futuri;**
- per l'esercizio corrente e per ciascun esercizio precedente presentato, nei limiti in cui ciò è fattibile: **l'importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata;**
- **l'importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati**, nei limiti in cui ciò è fattibile;
- **se l'applicazione retroattiva non è fattibile per un particolare esercizio precedente o per esercizi antecedenti a quelli presentati**, le circostanze che hanno portato all'esistenza di questa condizione.

Se il soggetto redattore non ha applicato un nuovo principio o una nuova interpretazione, che è già stato emesso ma non è ancora in vigore, lo stesso dovrà fornire adeguata informativa, indicando:

- questo fatto;
- le informazioni conosciute o ragionevolmente stimabili, rilevanti per valutare il possibile impatto che l'applicazione del nuovo Principio o della nuova Interpretazione avrà sul bilancio dell'entità nell'esercizio di applicazione iniziale.

Ovviamente, tutte queste informazioni non devono essere ripetute nei bilanci relativi agli esercizi successivi.

4. IL CAMBIAMENTO DELLE STIME CONTABILI

Il processo di stima si basa su un giudizio maturato in base alle ultime informazioni disponibili e, pertanto, si può verificare il mutamento delle circostanze sulle quali la stima stessa è stata basata. In questa ipotesi, a differenza di quanto visto ai precedenti paragrafi, il cambiamento di stima non rappresenta la correzione d'errore e non è correlata alle rilevazioni già operate negli esercizi precedenti.

Alcuni esempi di cambiamento di stima possono riguardare:

- l'esigibilità dei crediti;
- il processo di obsolescenza del magazzino;
- la valutazione al *fair value* delle attività e passività finanziari;
- la durata della vita utile dei beni ammortizzabili.

4.1 La rilevazione in bilancio

Secondo lo IAS 8, l'effetto del cambiamento delle stime contabili deve essere rilevato prospetticamente includendo lo stesso:

- nel risultato economico relativo all'esercizio in cui è avvenuto il cambiamento:** se quest'ultimo è in grado di influire unicamente su quell'esercizio (ad esempio, nel caso di un credito di dubbio realizzo);
- nel risultato economico relativo all'esercizio in cui è avvenuto il cambiamento e negli esercizi futuri:** se il cambiamento è in grado di influenzare entrambi questi esercizi (ad esempio, nel caso di cambiamento della vita utile stimata relativa ad un bene ammortizzabile).

La rilevazione di un **cambiamento nella stima contabile** deve essere eseguita rettificando il valore contabile dell'attività, della passività o della posta di patrimonio netto interessata nell'esercizio in cui si è verificato questo cambiamento.

Occorre, inoltre, eseguire una **rilevazione prospettica** dell'effetto derivante dal cambiamento nella stima contabile. In sostanza, il cambiamento è applicato alle operazioni, agli altri eventi e alle circostanze che si sono verificati a partire dalla data in cui si verifica il cambiamento di stima.

4.2 Le informazioni integrative

Il redattore del bilancio deve fornire delle **informazioni integrative** al fine di indicare la natura e l'importo derivante dal cambiamento nella stima contabile e avente effetto sull'esercizio corrente o che si prevede abbia un effetto su esercizi futuri.

Nel caso in cui non sia possibile effettuare la stima dell'effetto prodotto sugli esercizi futuri, il soggetto che redige il bilancio ha comunque l'obbligo di indicare in bilancio questa circostanza.

5. LA CORREZIONE DEGLI ERRORI

Nella redazione del bilancio si possono scoprire errori relativi a esercizi precedenti, riguardanti errori di calcolo, errori nell'applicazione di principi contabili, negligenze di vario tipo o frodi. In generale, l'effetto della correzione di questi errori partecipa normalmente alla determinazione dell'utile o della perdita di esercizio corrente.

Gli errori commessi nella rilevazione, valutazione, presentazione o informativa di elementi di bilancio possono incidere sulle risultanze del bilancio d'esercizio stesso. Quest'ultimo, infatti, non può essere considerato conforme agli IFRS se indicante:

1. **errori rilevanti:** sono tali le omissioni o le errate misurazioni di voci se commessi, individualmente o nel complesso, per influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori prendono sulla base del bilancio;

2. **errori irrilevanti:** sono tali le omissioni o le errate misurazioni commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità;
3. **errori potenziali:** sono tali le omissioni o errate misurazioni dell'esercizio corrente, scoperti nel medesimo esercizio, e corretti prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione.

Gli errori si distinguono dal cambiamento di stime contabili in quanto le stime contabili rappresentano delle approssimazioni che si possono rivedere qualora si venga a conoscenza di informazioni aggiuntive (a titolo esemplificativo si pensi all'utile o alla perdita che viene rilevata in conseguenza di sopravvenienze che in precedenza non potevano essere stimate in maniera attendibile. Questa fattispecie non rappresenta certamente la correzione di un errore).

5.1 La rilevazione in bilancio

In merito al trattamento contabile della correzione di errori è **necessario distinguere a seconda che l'errore si riferisca all'esercizio corrente ovvero ad esercizi precedenti di cui è già stato pubblicato il bilancio.**

Nel primo caso, se gli errori vengono corretti prima della pubblicazione del bilancio, non si avranno problemi. Viceversa, nella seconda ipotesi, gli errori rilevanti derivanti da precedenti esercizi, dovranno essere corretti retroattivamente nel primo bilancio pubblicato a seguito della relativa scoperta.

In particolare questa correzione deve essere effettuata:

- (in linea generale) rideterminando gli importi comparativi per gli esercizi precedenti in cui è stato commesso l'errore;
- (se l'errore è stato commesso precedentemente al primo esercizio presentato): rideterminando i saldi di apertura delle attività e passività e patrimonio netto per il primo esercizio presentato.

Il documento introduce anche le modalità di rilevazione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti, ovvero rettificando il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore e solitamente la rettifica viene rilevata nella voce utili portati a nuovo.

La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è, invece, contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore. Tuttavia la correzione dei valori con effetto retroattivo non è fattibile nel caso in cui sia impossibile determinare:

1. l'effetto retroattivo di un errore riferibile specificamente ad un esercizio: in questo caso il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto dovrà essere rideterminato nel primo esercizio in cui la determinazione retroattiva del valore interessato è fattibile ⁴(che può coincidere con l'esercizio corrente);
2. l'effetto cumulativo dell'errore all'inizio dell'esercizio corrente per tutti gli esercizi precedenti: in questa situazione, nell'informativa comparativa dovranno essere rideterminati i valori che sono stati interessati dall'errore, al fine di correggere l'errore in modo prospettico a partire dalla prima data possibile.

La correzione di errori deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui l'errore stesso è stato individuato e, contemporaneamente, sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento.

⁴ Per esempio, negli esercizi precedente i dati possono non essere stati raccolti in maniera tale da permettere l'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile o da consentire la determinazione retroattiva dei valori per correggere un errore di un esercizio precedente, e non può essere fattibile risalire all'informazione.

Si riporta di seguito un esempio pratico correzione di errori, esponendo il caso di una correzione di importi connessi all'ammortamento di un impianto.

ESEMPIO – LA CORREZIONE DI UN ERRORE CONTABILE SECONDO LO IAS 8

In data 30 giugno 2016, la società ALFA acquista un impianto al costo di € 2000.

Questo valore viene contabilizzato (così come previsto, dal trattamento contabile alternativo stabilito dallo IAS 16) al costo storico ed ammortizzato in quote costanti nel corso dei vari esercizi.

In sede di redazione del bilancio al 2020, la direzione aziendale si accorge che, in realtà, il bene aveva un valore economico assai inferiore sin dalla data del suo acquisto. In particolare, il valore reale riscontrato è pari a 500.

1) La rilevazione contabile iniziale dell'operazione

La prima scrittura contabile operata al momento di acquisto del bene è stata la seguente:

		Impianti	a	Cassa		2000		
--	--	----------	---	-------	--	------	--	--

L'impianto viene ammortizzato in 10 anni ad aliquota piena.

Pertanto, alla data del 31 dicembre 2016, si ha la seguente situazione:

		Ammortamento impianti	a	Fondo ammortamento impianti			200	
--	--	-----------------------	---	-----------------------------	--	--	-----	--

2) La correzione dell'errore

La correzione di errore prevede la necessità di modificare gli utili portati a nuovo del primo bilancio successivo all'acquisto del bene. In aggiunta è necessario rettificare l'importo connesso alla quota di ammortamento relativa al periodo 30 giugno / 31 dicembre 2016 per un importo complessivo pari a 150 (quota ammortamento originaria – quota ammortamento effettiva).

Pertanto, in partita doppia, si avranno le seguenti scritture contabili:

		Utili portati a nuovo	a	Impianti			1500	
		Fondo ammortamento impianti	a	Utili portati a nuovo		150		

Nel contempo, occorrerà altresì rivedere gli importi connessi all'ammortamento a partire dal 2017 in poi, in quanto il minor valore attribuito al bene comporta altresì la necessità di stanziare quote di ammortamento inferiori.

Pertanto, dal 1 gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2019 avevamo ammortizzato il cespite per un importo pari a 600 (200 + 200 + 200).

Con la valutazione rivista, questo valore dovrà essere modificato e il fondo ammortamento rettificato per un importo di 300 (600 – (100 + 100 + 100)).

		Fondo ammortamento impianti	a	Utili portati a nuovo		300		
--	--	-----------------------------	---	-----------------------	--	-----	--	--

Infine, le quote di ammortamento per gli anni futuri dovranno essere calcolate in conformità al nuovo minor valore economico attribuito al bene.

5.2 Le informazioni integrative

Secondo i principi contabili internazionali, in caso di correzione di un errore contabile, l'impresa deve fornire le seguenti **informazioni integrative**:

- c. **la natura dell'errore relativo ad un esercizio precedente;**
- d. **se fattibile**, per ogni esercizio precedente, **l'importo della rettifica**:
 - per ciascuna voce di bilancio interessata; ovvero
 - relativamente all'utile per azione di base e diluito (se all'impresa trova applicazione lo IAS 33);
- e. **l'importo della correzione all'inizio del primo esercizio presentato;**
- f. **se non è possibile determinare retroattivamente il valore per un particolare esercizio precedente**, le circostanze che hanno portato all'esistenza di tale condizione e una descrizione di come e da quando l'errore è stato corretto.

Non è necessario ripetere l'informativa nei bilanci degli esercizi successivi.

PARTE TERZA – CONFRONTO TRA L'OIC 29 E LO IAS 8

Dal confronto tra l'OIC 29 e lo IAS 8 emergono diverse analogie e alcune differenze nelle modalità di rilevazione dei cambiamenti dei principi contabili, delle stime contabili e nella correzione degli errori.

Va, inoltre, segnalato che, a differenza di quanto previsto dall'OIC 29, **lo IAS 8 non affronta direttamente le operazioni ed i fatti che sono intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.**

1. IL CAMBIAMENTO DI PRINCIPI CONTABILI

Le maggiori differenze esistenti tra i principi contabili nazionali e internazionali in merito agli effetti derivanti dal **cambiamento di principi contabili**, risiedono nei **motivi che ammettono questa variazione** e nelle **informazioni integrative da fornire nella Nota integrativa**.

A) Le motivazioni relative al cambiamento di un principio contabile

I **principi contabili nazionali** riconoscono la possibilità di modificare un principio contabile soltanto se:

- a) **richiesto da nuove disposizioni legislative ovvero da nuovi principi contabili** (trattasi di un "**cambiamento obbligatorio di principio contabile**");
- b) **adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società** (trattasi di un "**cambiamento volontario di principio contabile**").

A differenza di quanto sopra, i **principi contabili internazionali** riconoscono la possibilità di modificare il principio contabile di riferimento soltanto per i seguenti motivi:

- a) **se richiesto da un principio ovvero da un'interpretazione;**

b) se ciò permette al bilancio di fornire informazioni attendibili e più rilevanti sugli effetti delle operazioni.

B) Le informazioni da fornire in Nota integrativa

Secondo quanto previsto dai **principi contabili nazionali**, in caso di cambiamento di un principio contabile, in Nota integrativa occorrerà indicare:

- il motivo per cui si è cambiato il criterio;
- gli effetti derivanti dall'adozione del nuovo principio contabile sulle voci di Stato patrimoniale e, di Conto economico e del rendiconto finanziario dell'esercizio in corso e di quello precedente.

Viceversa, secondo i **principi contabili internazionali**, in caso di modifica dei principi contabili nella Nota integrativa occorrerà fornire un'informativa completa quando l'applicazione iniziale di un Principio o di una Interpretazione ha un effetto sull'esercizio corrente ovvero su eventuali esercizi precedenti.

Nel caso in cui non fosse possibile rilevare questo effetto o l'effetto che la variazione potrebbe generare negli esercizi futuri, il soggetto che redige il bilancio dovrà indicare le circostanze che hanno portato all'esistenza di questa condizione e la descrizione di come e da quando il cambiamento di principio contabile è stato applicato.

2. IL CAMBIAMENTO DI STIMA CONTABILE

A) Gli effetti generati dal cambiamento di stima

I **principi contabili nazionali** prevedono che il cambiamento di stima può avere effetti sull'esercizio in corso, e sugli esercizi futuri.

Allo stesso modo, secondo i **principi contabili internazionali**, l'effetto derivante dal cambiamento di stima contabile deve essere inserito a Conto economico nell'esercizio in cui si verifica questo cambiamento e, ove influente, anche negli esercizi successivi. In particolare il cambiamento deve essere inserito nel Conto economico nella stessa voce che era stata utilizzata per operare la stima iniziale.

B) Le informazioni da fornire in Nota integrativa

Il **principio contabile nazionale** ammette che i cambiamenti di stima possono alterare significativamente la comparabilità dei bilanci. In questi casi, la Nota integrativa deve motivare le ragioni del cambiamento, fornire l'effetto sul bilancio del cambiamento e, qualora questo sia ragionevolmente stimabile, la relativa incidenza ai fini fiscali.

Coerentemente con quanto sopra, il soggetto che redige il bilancio in conformità ai **principi contabili internazionali** deve indicare la natura e l'importo di un cambiamento nella stima contabile avente effetto sull'esercizio corrente o che si prevede abbia un effetto su esercizi futuri, fatta eccezione per l'indicazione degli effetti prodotti su esercizi futuri quando non è fattibile effettuare questa stima. In quest'ultimo caso ciò andrà comunque indicato.

3. LA CORREZIONE DI ERRORI

A) La rilevazione contabile della correzione di errore

Il **principio contabile nazionale** prevede la necessità di contabilizzare la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti sul saldo d'apertura del patrimonio netto relativo all'esercizio in cui è stato individuato l'errore. Generalmente questa rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo ma, se ritenuto più appropriato, la stessa può essere apportata anche ad un'altra componente del patrimonio netto.

La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio di individuazione dello stesso.

Viceversa, secondo i **principi contabili internazionali**, la correzione di un errore relativo ad un esercizio precedente non è in grado di incidere sul risultato economico relativo all'esercizio in cui lo stesso è stato scoperto. Eventuali informazioni su esercizi precedenti (quali, a titolo esemplificativo, i prospetti storici relativi ai dati di bilancio) devono essere rettificati a partire dalla data il più possibile remota.

B) Le informazioni da fornire in Nota integrativa

I **principi contabili nazionali** prevedono, nel caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti, la necessità di indicare in Nota integrativa la descrizione dell'errore commesso e l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello Stato patrimoniale e del Conto economico interessata.

Viceversa, i **principi contabili internazionali** prevedono la necessità di indicare in Nota integrativa:

- a) la natura dell'errore commesso in un esercizio precedente;
- b) l'importo della rettifica (se possibile per ogni periodo precedente),
- c) l'importo della correzione all'inizio del primo esercizio presentato;
- d) se non è possibile determinare retroattivamente, le circostanze che hanno portato all'esistenza di tale condizione.