

OIC 29 *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio* - Sintesi dei principali interventi

- La disciplina della determinazione degli effetti del cambiamento di principio è riformulata in maniera più puntuale limitando l'applicazione del metodo prospettico a specifici casi.
- La disciplina della rilevazione degli errori è rivista al fine di garantire uniformità di trattamento degli stessi, eliminando la distinzione tra "errori determinanti" ed "errori non determinanti".
- La trattazione degli eventi successivi alla data di bilancio è ampliata con l'obiettivo di trattare in maniera più esaustiva la possibilità che tali eventi possano comportare un problema di continuità aziendale.

È auspicabile che i commenti ricevuti:

- se riferiti ad aspetti trattati dal documento, includano un preciso riferimento al numero del relativo paragrafo;
- risultino chiaramente motivati;
- esprimano delle alternative rispetto ai trattamenti previsti nel documento.

Si invita a far pervenire eventuali osservazioni preferibilmente entro il **30 giugno 2012** all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.69766830.

PRINCIPI CONTABILI



CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, EVENTI E OPERAZIONI STRAORDINARIE, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 30 giugno 2012 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.67766830.

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

OIC 29 – Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio

Nell’ambito del progetto di aggiornamento dei principi contabili (2010), l’OIC ha elaborato una nuova edizione dell’OIC 29, allo scopo di renderne più agevole e coordinata la lettura e l’utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC.

INDICE

	Paragrafi
Finalità del principio	1
Ambito di applicazione	2-3
Cambiamenti di principi contabili	4-25
Definizioni	5-8
Classificazione	9
Rilevazione iniziale	10-14
Valutazione	15-19
Nota integrativa	20-25
Cambiamenti di stime contabili	26-45
Definizioni	26-34
Classificazione	35
Requisiti per la rilevazione	36-37
Rilevazione iniziale	38-41
Cambiamenti di stima e cambiamenti di principi contabili	42-43
Nota integrativa	44-45
Correzione di errori	46-53
Definizione	46-49
Classificazione	50
Rilevazione	51
Nota integrativa	52-53
Operazioni ed eventi straordinari	54-67
Definizione	55-57
Classificazione	58-63
Rilevazione	64
Nota integrativa	65-67
Fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio	68-74
Definizione	68-69
Rilevazione	70-73
Nota integrativa	74

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il presente Principio contabile 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
 - Gli eventi e operazioni straordinari
 - I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.In particolare, il principio definisce le nozioni delle suddette fattispecie e fornisce i criteri per la loro classificazione, rilevazione e valutazione nel bilancio d'esercizio nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.
3. Nel caso in cui un altro principio contabile OIC disciplini il trattamento di una specifica fattispecie la società applica quel principio specifico nel rispetto dei principi generali contenuti in questo principio.
Ad esempio, alcune tipologie disciplinate in specifici principi sono:
 - I bilanci di liquidazione;
 - I bilanci redatti in sede di ritorno ai principi contabili nazionali da bilanci precedentemente presentati secondo i principi internazionali.

CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI

4. L'art. 2423 bis, comma 1, numero 6, c.c. stabilisce che i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Il comma 2, inoltre, stabilisce che deroghe a tale principio sono consentite in casi eccezionali, e che in questi casi la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.
Tuttavia le vigenti norme civilistiche non definiscono quali possano essere i casi eccezionali in cui è possibile derogare alla continuità di applicazione di un principio contabile. Inoltre, non stabiliscono regole e modalità da seguire per indicare in nota integrativa gli effetti delle modifiche dei criteri di valutazione, né specificano come debba essere riflessa in bilancio la rettifica risultante dal cambiamento di criterio di valutazione.

Definizioni

5. Un cambiamento di principio contabile è una variazione rispetto al principio contabile adottato nel precedente esercizio.
6. Per principi contabili si intendono quei principi, ivi inclusi le procedure ed i metodi di applicazione, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio.
Non sono, invece, cambiamenti di principi contabili:
 - L'adozione di un principio contabile per rappresentare fatti o operazioni che differiscono nei contenuti dai fatti o dalle operazioni precedentemente verificatesi;
 - La prima applicazione di un principio contabile esistente per rappresentare fatti o operazioni che non si sono mai verificati precedentemente, ovvero che non erano rilevanti.
7. Per criteri di valutazione si intendono le regole di valutazione adottate ai fini della rappresentazione delle voci di bilancio. Ad es.: "il criterio di valutazione delle rimanenze è pari al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato".
8. Per metodi di valutazione si intendono le modalità con cui un criterio di valutazione è applicato e quindi con cui viene in concreto determinato. Ad es., vi sono diversi metodi alternativamente utilizzabili per la determinazione del costo di acquisto dei beni in magazzino, quali il LIFO, il FIFO o il costo medio ponderato.

Classificazione

9. Gli effetti reddituali dell'adozione di nuovi e diversi criteri contabili sono rilevati a conto economico, tra i proventi e oneri straordinari.
Tale classificazione, infatti, consente il rispetto del principio della continuità nel tempo dei bilanci; di cui all'art 31, numero 1, della IV Direttiva Comunitaria ("lo stato patrimoniale di apertura di un esercizio deve corrispondere allo stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente") e si conforma alla disciplina prevista dall'art 29, numero 2 della stessa Direttiva laddove prevede la classificazione alla voce oneri e proventi straordinari anche nel caso in cui tali proventi ed oneri siano "imputabili a un altro esercizio".

Rilevazione iniziale

10. Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se validamente motivato e se adottato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società.

11. Il cambiamento di un principio contabile è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato ed i relativi fatti ed operazioni sono trattati in conformità al nuovo principio, che può essere applicato considerandone gli effetti retroattivamente o prospetticamente.
12. Si ha applicazione *retroattiva* quando il nuovo principio contabile è applicato anche a fatti ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato.
Si ha applicazione *prospettica* quando il nuovo principio viene applicato solo a eventi e operazioni a partire dall'esercizio in cui interviene il cambiamento. Ad esempio, nel caso in cui il nuovo principio preveda l'imputazione a conto economico di costi che in precedenti esercizi venivano capitalizzati. Gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti continuano ad essere riflessi in bilancio in conformità al precedente principio.
13. Gli effetti dei cambiamenti di principi contabili sono rilevati retroattivamente, salvo i seguenti casi:
 - non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento di principio;
 - la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa;
 - il nuovo principio preveda l'imputazione a conto economico di costi che in precedenti esercizi venivano capitalizzati
14. L'imputazione al conto economico di certi costi ed oneri a causa di dubbi insorti sulla loro utilità futura non costituisce cambiamento di principio contabile, bensì cambiamento di stima.

Valutazione

Determinazione degli effetti di un cambiamento nell'ipotesi di applicazione retroattiva

15. Gli effetti prodotti dal cambiamento di principio contabile sono riconducibili alla differenza tra i valori determinati secondo il nuovo principio e quelli determinati secondo il principio precedente.
16. La normativa civilistica non specifica come debba essere determinato l'effetto cumulativo del cambiamento di un principio contabile. Nell'ipotesi di applicazione retroattiva, l'effetto del cambiamento di principio può essere calcolato con due diverse modalità:
 - a) Calcolo dell'effetto cumulativo all'inizio dell'esercizio. Secondo questa impostazione "l'effetto cumulativo" è determinato all'inizio dell'esercizio, ipotizzando che il nuovo principio sia sempre stato utilizzato anche in esercizi precedenti. Tale effetto è calcolato come differenza tra il patrimonio netto iniziale dell'esercizio in cui avviene il cambiamento e l'ammontare dello stesso che si sarebbe ottenuto se il nuovo principio fosse già stato adottato in esercizi precedenti.
 - b) Calcolo dell'effetto cumulativo alla fine esercizio. In questo caso l'effetto del cambiamento evidenzia di quanto sarebbe stata diversa la voce "Utili (perdite) portati a nuovo" a fine esercizio continuando a seguire lo stesso principio contabile del passato. Tale effetto è calcolato come differenza tra il saldo di chiusura della voce di bilancio a fine anno, secondo il nuovo principio contabile, e quello calcolato, sempre a fine anno, secondo il vecchio principio contabile.

Mentre nell'alternativa a) l'effetto cumulativo è calcolato all'inizio del periodo, per cui il risultato ordinario dell'esercizio (prima di tale effetto) tiene già conto dell'applicazione del nuovo principio, con l'alternativa b) il risultato ordinario dell'esercizio si basa sull'ipotesi di aver continuato ad applicare il vecchio principio. In questa seconda ipotesi, l'effetto cumulativo incorpora sia quello pregresso calcolato secondo l'alternativa a) all'inizio dell'esercizio, sia l'ulteriore effetto che si sarebbe determinato sul risultato dell'esercizio qualora si fosse continuato con il vecchio principio.
17. L'alternativa a) è quella tecnicamente più corretta. Infatti con questo trattamento contabile il risultato ordinario dell'esercizio non è inficiato dall'effetto cumulativo del cambiamento e tiene già conto dell'applicazione del nuovo principio; pertanto l'effetto cumulativo si calcola all'inizio del periodo ed è riflesso nel conto economico tra i componenti straordinari.
18. A chiarimento di quanto sopra, quanto segue esemplifica il trattamento nel caso di modifica di criterio di valutazione delle rimanenze di magazzino. Si ipotizzi che la società abbia sempre valutato in passato le rimanenze con il metodo LIFO e che a fine esercizio passi al metodo FIFO e che i valori, applicando i diversi criteri di valutazione, siano i seguenti:

	rimanenze iniziali	rimanenze finali	differenza
Valutazione LIFO	800	1.000	200
Valutazione FIFO	1.100	1.400	300
Differenza	300	400	100

Per semplicità, si considerano gli effetti in bilancio prima delle imposte. In relazione a questa situazione si possono calcolare i seguenti effetti:

- a) "Effetto cumulativo" sul patrimonio netto iniziale che si sarebbe avuto applicando retroattivamente il nuovo metodo, che va rilevato come componente straordinario di conto economico. Tale effetto si calcola come segue:

Rimanenze iniziali a LIFO	800
Rimanenze iniziali a FIFO	1.100
Effetto cumulativo del cambiamento	300

- b) "Effetto sul risultato ordinario" dell'esercizio (prima delle componenti straordinarie) a seguito della modifica del metodo di valutazione, ossia del non aver continuato a seguire il metodo precedente. Tale effetto si calcola come segue:

Variazione rimanenze finali a FIFO	300
------------------------------------	-----

Variazione stesse rimanenze a LIFO	<u>200</u>
Maggior utile con nuovo principio	<u>100</u>

L'effetto che si sarebbe prodotto sul risultato dell'esercizio qualora si fosse continuato ad applicare il vecchio principio, esemplificato al punto b), è quindi illustrato nella nota integrativa.

Determinazione degli effetti di un cambiamento rilevato prospetticamente

19. L'applicazione prospettica di un cambiamento di principio contabile non comporta, di per sé, modifiche ai valori esistenti all'inizio dell'esercizio, per i quali continua ad applicarsi il precedente principio contabile. Tali valori verranno invece a modificarsi nel corso dell'esercizio e di quelli successivi man mano che si manifesteranno i fatti e le circostanze modificativi degli stessi.

Ne consegue che l'applicazione del vecchio principio contabile, negli esercizi precedenti al cambiamento continuerà ad influenzare non solo il risultato dell'esercizio in cui si attua il cambiamento, ma anche il risultato degli esercizi successivi. Ad esempio, in presenza di un cambiamento di principio contabile che escluda la facoltà di capitalizzare certi oneri, altrimenti differibili, per effetto dell'applicazione prospettica l'ammortamento di quelli precedentemente capitalizzati influenzerà, per la quota non ammortizzata, non solo il conto economico dell'esercizio in cui avviene il cambiamento, ma anche quelli successivi, finché non siano completamente ammortizzati.

Nota integrativa

20. Con riferimento ai cambiamenti di principi contabili, l'art. 2427, comma 1, c.c. richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio (numero 1)
- le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo (numero 4)
- la composizione delle voci: «proventi straordinari» e «oneri straordinari» del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile (numero 13).

21. Come indicato al precedente paragrafo n. 4, la norma civilistica prevede che i criteri di valutazione non possano essere modificati da un esercizio all'altro e che 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.

22. L'art. 2423 ter, comma 5, c.c. 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.

23. Ai sensi dell'art. 2423, comma 3, si considerano informazioni complementari da fornire nella nota integrativa:

- le modalità di applicazione del nuovo principio contabile.
 - a. in caso di applicazione retroattiva del cambiamento di principio contabile: l'effetto cumulativo sugli utili a nuovo iniziati che si sarebbe avuto applicando retroattivamente il nuovo principio (componente retroattiva, riflessa fra le componenti straordinarie), nonché l'effetto sulle componenti ordinarie dell'esercizio, prima delle componenti straordinarie, per non aver adottato il criterio precedente (componente corrente); oppure
 - b. in caso di applicazione prospettica, ove consentito, del nuovo principio contabile, l'effetto, se ragionevolmente determinabile, che si sarebbe avuto sulle componenti del risultato dell'esercizio precedente, se il nuovo principio contabile fosse stato applicato anche in precedenza;
- gli effetti di cui ai punti precedenti sulle voci di stato patrimoniale interessate, nonché sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al lordo e al netto dell'incidenza fiscale.

24. Ove tali effetti siano rilevanti e/o si ripercuotano su una pluralità di voci interessate, la nota integrativa può includere un prospetto economico-patrimoniale sintetico pro-forma che evidenzia le voci dell'esercizio precedente, adattate per riflettere l'applicazione del nuovo principio contabile anche a fatti ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti.

25. Seguono due esempi di nota integrativa, rispettivamente in caso di applicazione retroattiva ed in caso di applicazione prospettica.

Cambiamento nel metodo di valutazione delle rimanenze di magazzino

Nel bilancio al 31 dicembre ... la Società ha cambiato il metodo di valutazione delle rimanenze di magazzino da LIFO a FIFO. Il cambiamento di metodo è stato effettuato in quanto ... Per effetto del cambiamento, il risultato dell'esercizio chiuso al 31 dicembre ... è stato, di circa € ... (€ ... al netto dell'incidenza fiscale) superiore a quello che sarebbe risultato continuando a seguire il metodo precedente. L'effetto cumulativo pregresso del cambiamento, calcolato sulle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio, è stato circa di € ... (€ ... al netto dell'incidenza fiscale) ed è stato imputato alla voce Proventi straordinari. L'effetto complessivo sull'utile d'esercizio e sul patrimonio netto al 31 dicembre ... è stato circa di € ... (€ ... al netto dell'incidenza fiscale).

Cambiamento nel principio di capitalizzazione dei costi di ricerca e sviluppo

Nel bilancio chiuso al 31 dicembre ... la Società ha cambiato il principio di capitalizzazione dei costi di ricerca e sviluppo. Tali costi, che precedentemente venivano capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali ed ammortizzati in tre anni, a decorrere dall'1 gennaio ... sono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti. L'ammortamento dei costi precedentemente capitalizzati è effettuato secondo il piano originario ed ha quindi comportato un onere di € ... a ca-

rico dell'esercizio. Il cambiamento di criterio è motivato da ... Qualora la società non avesse mutato il criterio di capitalizzazione, il risultato d'esercizio ed il patrimonio netto al 31 dicembre ... sarebbero risultati superiori di €... (€... al netto dell'incidenza fiscale) pari ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti nell'anno, al netto degli ammortamenti che si sarebbero calcolati in tal caso.

CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

Definizione

26. Le stime 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.
27. Un bilancio è essenzialmente il risultato di un processo di stima. Nessun elemento patrimoniale, tranne il denaro in cassa in valuta di conto liberamente disponibile, è esente da stime. Le stime possono riguardare 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.
28. Della prima categoria può, ad esempio, far parte l'incidenza di spese che concorrono alla formazione del costo d'acquisto di un bene, oppure la determinazione di una quota parte di costi indiretti da allocare al costo finale di un prodotto. Esempi della seconda categoria sono 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.
29. La determinazione finale del valore di bilancio di ogni classe dell'attivo o del passivo avviene mediante un processo logico che parte dall'analisi dei dati obiettivi di ogni singolo componente la classe (per esempio, il valore nominale di un credito commerciale); successivamente, ogni singolo componente è oggetto di un procedimento di stima (per esempio, il valore di realizzo del credito) per valutare la necessità di modificare il primo valore (per esempio, rettificando in diminuzione il credito per tenere conto della stimata inesigibilità); infine, per aggregazione dei valori eventualmente rettificati, si perviene al dato di bilancio.
30. Il procedimento di stima è intrinseco alla formazione del bilancio e non costituisce un'operazione di carattere straordinario. Non si tratta, cioè, di un'operazione che si effettua solo in presenza di circostanze eccezionali o di accadimenti particolari. È altresì vero che il verificarsi di fatti anomali comporta un riesame critico delle stime precedentemente effettuate.
31. Il processo di stima è, per sua natura, soggettivo, ma non deve essere arbitrario perché violerebbe l'obiettivo finale del bilancio, cioè la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. In proposito, così si esprime la relazione al D.Lgs. 127/91: *L'uso dell'aggettivo veritiero, riferito al rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dai redattori del bilancio - né promettere ai lettori di esso - una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino il risultato.*
32. L'acquisizione di maggiori o ulteriori informazioni o di accresciuta esperienza in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria necessariamente conducono ad un aggiornamento della stima stessa, con conseguenti rettifiche ai valori precedenti e/o al processo di stima.
33. Per tutto quanto qui esposto, tali rettifiche rientrano nel normale procedimento di formazione di stima e non costituiscono correzioni di precedenti errori e neppure comportano l'evidenza di elementi straordinari di reddito.
34. I bilanci di esercizi precedenti, ancorché già recepissero gli effetti di stime a quel tempo ragionevolmente attendibili, per loro stessa natura richiedono un riesame critico ad ogni esercizio successivo. I cambiamenti di stima, quindi, si differenziano dai cambiamenti di principi contabili.

Classificazione

35. Gli effetti del cambiamento di stima, ove non derivanti da stime errate (*v. infra, correzioni di errori*), sono il risultato dell'ordinario processo valutativo per la formazione del bilancio dell'esercizio. Tali effetti, pertanto, sono per la parte di competenza classificati nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

Requisiti per la rilevazione

36. Le stime sono operate attraverso un procedimento razionale di raccolta di ogni pertinente informazione, di valutazione critica dell'effetto che tali informazioni hanno sul valore oggetto di stima ed infine di motivato giudizio sull'esito finale della stima. Inoltre, sia la stima effettuata sia il procedimento che ha condotto alla sua determinazione devono sempre essere verificabili a posteriori.
37. I cambiamenti di stima sono una necessaria conseguenza della periodica preparazione dei bilanci, in particolare nei casi ove le stime dipendono dall'evolversi degli eventi, l'acquisizione di maggiori o ulteriori informazioni e/o l'accresciuta esperienza sui presupposti e/o eventi su cui era fondata la stima originaria, che necessariamente conducono ad un aggiornamento della stima stessa, con conseguenti rettifiche ai valori precedenti e/o al processo di stima. Per quanto esposto, tali rettifiche rientrano nel normale procedimento di formazione del bilancio e non costituiscono correzioni di errori, né comportano la rilevazione di elementi straordinari di reddito.

Rilevazione iniziale

38. I cambiamenti di stima sono rilevati nel bilancio dell'esercizio in cui si rivelano necessari ed opportuni, ed il processo di stima porta alla determinazione di un ammontare ragionevolmente attendibile.

39. Un cambiamento di stima può avere effetti sul solo esercizio in corso o anche sugli esercizi successivi.
40. Normalmente, i cambiamenti di stima dovuti alla disponibilità di nuove informazioni o di sviluppi futuri acquisiti dall'esterno hanno effetto solo sull'esercizio in corso, poiché costituiscono un graduale affinamento della stima originaria. Si pensi, ad esempio, alle stime di inesigibilità dei crediti o di recuperabilità di imposte anticipate.
41. Se i cambiamenti di stima hanno effetto anche sugli esercizi successivi, le rettifiche conseguenti influenzano per la parte di competenza sia l'esercizio corrente sia quelli successivi. Un esempio frequente è la stima della 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, ha in realtà 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 (di 6/10 del costo originario) viene ammortizzato nei 3 successivi anni.

Cambiamenti di stima e cambiamenti di principi contabili

42. In genere è agevole distinguere un cambiamento di stima da un cambiamento principio contabile. Ma vi sono casi in cui tale distinzione non è immediata. Per esempio, per certi oneri differibili, una società può passare dal capitalizzare un onere, ad addebitarlo al conto economico nell'esercizio di sostenimento, perché nuove informazioni indicano incerto l'ottenimento di benefici futuri da quell'onere. Capitalizzazione e addebito al conto economico sono criteri contabili alternativi; tuttavia, in questa ipotesi il cambiamento non rappresenta una scelta generale di politica contabile aziendale, e quindi la modifica è un cambiamento di stima e non di principio.
43. Vi possono essere casi in cui un cambiamento di principio contabile comporta contestualmente anche un cambiamento di stima. In tali casi, poiché il cambiamento di stima è diretta conseguenza del cambiamento di principio, e poiché è difficile, se non impossibile, distinguere tra i due effetti, la rettifica complessiva è rilevata come un cambiamento di principio contabile.

Nota integrativa

44. L'art. 2427 c.c. non prevede specifiche informazioni nella nota integrativa per i cambiamenti di stima; tuttavia una informativa è necessaria, ove il cambiamento di stima non sia originato dai normali aggiornamenti delle stime di valore effettuati in precedenti esercizi; ad esempio, quando il verificarsi di eventi straordinari richieda una sostanziale modifica nella determinazione della stima, ovvero nel caso di operazioni che implicino rischi ed incertezze nella stima stessa.
45. In detti casi, ai sensi dell'art. 2423, comma 3, si considerano informazioni complementari da fornire nella nota integrativa:
- le ragioni del cambiamento
 - il criterio di determinazione degli effetti del cambiamento di stima ed il metodo utilizzato in tale determinazione
 - l'effetto del cambiamento e, ove ragionevolmente stimabile, la relativa incidenza fiscale.

CORREZIONI DI ERRORI

Definizione

46. L'errore contabile è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di una informazione fornita in nota integrativa.

Un errore consiste, quindi, nella impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

47. Gli errori non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili, che hanno entrambi diversa natura e diversa disciplina contabile.

In particolare stanti le caratteristiche qui descritte, non costituiscono errori:

- le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento, né
- l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata.

se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

48. Gli errori marginali o addirittura irrilevanti non possono essere assimilati a quegli errori che invece arrecano pregiudizio alla conformità del bilancio con il postulato della *rappresentazione veritiera e corretta*.

49. Data l'estrema varietà delle possibili fattispecie, non è possibile definire le soglie di significatività e rilevanza di un errore che possano determinare la non conformità al postulato della rappresentazione veritiera e corretta prevista dall'art. 2423, comma 2.

Una simile conclusione dipende da un complesso di circostanze che variano sensibilmente di caso in caso: possono aversi errori che, pur non essendo rilevanti sul piano quantitativo, lo sono tuttavia sul piano qualitativo. In altri casi, possono aversi errori che, pur non essendo rilevanti di per sé, lo divengono a causa delle conseguenze che si sarebbero avute qualora non fossero stati commessi.

Ad esempio, un mero errore di calcolo relativamente modesto commesso nell'iscrivere in bilancio valori liquidi superiori al reale (di per sé non rilevante) potrebbe divenire tale se il mantenimento di un ammontare minimo di liquidità sia una condizione essenziale di un contratto il cui mancato avverarsi comporterebbe rilevanti conseguenze economiche per

l'impresa.

Classificazione

50. La correzione degli errori si effettua rettificando la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, imputando la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso, alla voce "proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti" (E20 e E21) creando la sottovoce "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti". Tale classificazione è conforme a quanto indicato al paragrafo n. 9 di questo Principio contabile.

A tale criterio fanno eccezione quelle correzioni che attengono ad errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico, quali ad esempio:

- le rivalutazioni iniziali di una immobilizzazione a seguito di specifiche norme;
- la correzione di scritture contabili operate a seguito di operazioni di conferimento, fusione, eccetera;

La correzione di errori rientranti in tali fattispecie è portata in contropartita alle relative voci di patrimonio netto.

Rilevazione

51. Un errore è rilevato nel momento in cui si individua una non corretta rappresentazione qualitativa e/o quantitativa di un dato di bilancio e/o di una informazione fornita in nota integrativa e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento.

In alcuni casi un errore commesso nell'esercizio precedente può essere tale da rendere nulla o annullabile la delibera che ha approvato tale bilancio. Esula dall'ambito di applicazione di questo Principio, in quanto di natura strettamente giuridica, la trattazione delle circostanze che possono dar luogo all'annullamento del bilancio.

Nota integrativa

52. L'art. 2427, comma 1, richiede di indicare nella nota integrativa la composizione delle voci «proventi straordinari» e «oneri straordinari» del conto economico, quando l'ammontare dell'errore rilevato in dette voci sia apprezzabile (numero 13)

53. Ai sensi degli art. 2423, comma 3 e 2423-ter, comma 5, si considerano informazioni complementari da fornire nella nota integrativa:

- la natura dell'errore commesso;
- l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della stessa con riferimento agli esercizi precedenti inficiati dagli errori rilevati, qualora determinabile
- per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo "corretto" della voce corrispondente del precedente esercizio, ovvero, se la correzione dell'errore è significativa ai fini delle informazioni comparative con i precedenti esercizi, l'indicazione che i dati e le informazioni comparative non sono stati oggetto di correzione e le ragioni di tale omissione.

OPERAZIONI ED EVENTI STRAORDINARI

54. Il risultato d'esercizio può essere significativamente influenzato dagli effetti di operazioni ed eventi straordinari che, se non sono chiaramente identificati e quantificati, possono inficiare una corretta visione dell'andamento economico della società e possono significativamente alterare la valutazione delle capacità reddituali dell'impresa stessa in condizioni di normalità.

Definizione

55. Le operazioni ed eventi straordinari includono i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della società e si riferiscono ad eventi e fatti casuali ed infrequenti, di entità apprezzabile.

L'attività ordinaria di una società è l'insieme delle attività caratteristiche, marginali e complementari svolte normalmente dall'impresa, e che possono derivare anche da eventi casuali ed infrequenti. L'attività ordinaria della società non deve essere confusa con l'attività caratteristica della stessa né ad essa essere limitata. Infatti possono configurarsi attività accessorie svolte "ordinariamente" dalla società per integrarne i redditi o perché connesse a vario titolo alla sua attività principale.

56. Sono, quindi, considerati straordinari gli eventi o le operazioni quando ricorrono entrambe le seguenti condizioni:

- gli eventi sono casuali o accidentali e infrequenti, e
- le operazioni, connesse o meno a tali eventi, sono estranee all'attività ordinaria dell'impresa.

La straordinarietà dell'evento o della operazione è determinata in funzione della loro natura in relazione alla ordinaria attività dell'impresa. Restano quindi esclusi gli eventi che, pur accidentali e non ricorrenti nel loro verificarsi o nel loro ammontare, sono connessi alla normale attività (per esempio, il crollo accidentale di uno stabilimento è un evento straordinario per una società industriale, mentre non è tale per l'impresa assicuratrice che lo abbia assicurato anche se i suoi effetti sono di estrema rilevanza per la società assicuratrice).

57. Non sono invece considerati eventi o operazioni straordinari:

- scioperi, anche se di rilevante entità, in quanto rientranti nel rischio di impresa;
- utili o perdite derivanti da variazioni dei cambi;
- perdite su crediti, anche se di rilevante entità (per insolvenza del creditore);
- definizione di controversie, se di natura ricorrente e/o pertinenti alla ordinaria gestione dell'impresa.

Classificazione

58. Le operazioni e gli eventi straordinari quando soddisfano i requisiti di cui al precedente par.45 sono classificati nelle voci E 20 ed E 21, rispettivamente, proventi e oneri straordinari, le quali raccolgono anche:

- oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda;
- sopravvenienze e insussistenze;
- correzioni di errori (par. 35-43)
- imposte relative ad esercizi precedenti;
- componenti reddituali che costituiscono l'effetto di cambiamento di un principio contabile.

59. Un elenco esemplificativo, non esaustivo, di costi e ricavi classificabili tra i proventi ed oneri straordinari – oltre a quanto disciplinato dal presente Principio in materia di cambiamenti di principi, di stime e di correzione di errori - è il seguente:

60. *Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda*

- Oneri di ristrutturazioni aziendali e di ristrutturazione dei debiti;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti da:
 - conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie;
 - cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati;
 - operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo;
 - espropri o nazionalizzazioni di beni;
 - alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria

Le plusvalenze da alienazione, i cui ricavi non sono iscrivibili alla voce A. 5, e le minusvalenze da alienazione, i cui effetti contabili non sono iscrivibili alla voce B. 14, devono essere iscritte in apposita sottovoce.

61. *Sopravvenienze e insussistenze*

- Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, titoli, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione in cui i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si rileva nella voce B. 14).
- Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).
- Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio.
- Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali.
- Oneri da cause e controversie di natura straordinaria. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc ...
- Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.
- Indennità varie per risoluzione anticipata di contratti;
- contributi in c/impianti per le quote pregresse.

62. *Imposte relative ad esercizi precedenti*

- Per espressa previsione di legge, vanno iscritte alla voce E21 - Oneri straordinari, in apposita sottovoce, tutte le imposte, dirette ed indirette, con i relativi accessori (sanzioni e interessi) relative ad esercizi precedenti e derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, decisioni delle Commissioni Tributarie, concordati stipulati con l'Amministrazione Finanziaria, domande di condono e di sanatoria, conciliazione giudiziale, ecc.

63. L'art. 2435 - bis, c.c. che disciplina il bilancio in forma abbreviata, prevede che nel conto economico del bilancio in forma abbreviata nella voce E 20 non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze e nella voce E21 non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative a esercizi precedenti.

Rilevazione

64. Le operazioni e gli eventi straordinari sono rilevati nell'esercizio in cui l'evento si verifica o l'operazione viene effettuata. Tuttavia, in determinate fattispecie si anticipa, attraverso appositi accantonamenti ai fondi per rischi e oneri, in conformità alla disciplina prevista nell'OIC 19 (cui si rinvia), gli eventuali oneri connessi ad operazioni straordinarie non ancora effettuate, ma i cui presupposti esistono già alla data di bilancio e risultano probabili e quantificabili alla data di redazione del bilancio (v. infra *Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*).

Nota integrativa

65. Con riferimento ai proventi e oneri straordinari, l'art. 2427, comma 1 c.c., richiede di indicare nella nota integrativa la composizione delle voci «proventi straordinari» e «oneri straordinari» del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile (numero 13)
66. Ai sensi dell'art. 2423, comma 3 c.c., si considera informazione complementare da fornire nella nota integrativa la natura e l'importo degli eventi e delle operazioni straordinari.
67. L'art. 2435 bis, c.c. non richiede l'informativa sulla composizione delle voci: "proventi straordinari" e "oneri straordinari" del

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Definizione

68. I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio.

69. Si identificano tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio:

(a) *fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio.*

Sono quei fatti che modificano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

Ne possono essere esempi:

- 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;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
 - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
 - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, 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;
- 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.

(b) *fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio.*

Sono quei fatti che modificano situazioni esistenti alla data di bilancio, ma che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo. Ne possono essere esempi:

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni titoli nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, in quanto tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- la perdita derivante dalla variazione delle parità di cambio con valute estere.
- la rinuncia, tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio, da parte di un finanziatore a richiedere il pagamento immediato di un debito a lungo termine come conseguenza della violazione – entro la chiusura dell'esercizio - di una clausola contrattuale. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19.
- 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 bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19.
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 6.

(c) *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. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa. Oppure 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.

Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale

Rilevazione

70. I fatti del tipo (a) sono rilevati in bilancio per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.

71. I fatti del tipo (b) non sono rilevati in bilancio; tuttavia sono illustrati nella nota integrativa perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

72. Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la 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 da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio.

73. Alcuni esempi di fatti successivi che non sono rilevati nel bilancio e che richiedono un'informativa in nota integrativa sono:

- 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) sorti 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.

Nota integrativa

74. L'art. 2427 c.c., non prevede una specifica informativa relativamente ai fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Tuttavia, l'art. 2428, comma 3, numero 5 c.c. richiede che dalla relazione sulla gestione devono in ogni caso risultare i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. In tal caso, per completezza dell'informativa di bilancio, è necessario darne menzione anche nella nota integrativa. Ciò può avvenire anche mediante un richiamo alla illustrazione fatta dagli amministratori nella relazione sulla gestione.

Ai sensi dell'art. 2423, comma 3, si considerano informazioni complementari da fornire nella nota integrativa quelle relative ai fatti successivi alla data di bilancio che, richiedendo o meno variazioni nei valori dello stesso, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate, devono essere illustrati nella nota integrativa. La nota integrativa illustra la natura e la descrizione del fatto intervenuto, nonché, per quelli di maggiore significatività e rilevanza, la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.