

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

## PRINCIPI CONTABILI

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



Agosto 2014



## **PRESENTAZIONE**

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

L'OIC predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non profit e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali. Inoltre, l'OIC, quale standard setter nazionale in materia contabile, partecipa all'attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, fornendo supporto tecnico agli organismi internazionali competenti e coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei. L'OIC svolge altresì un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

L'OIC si propone infine la promozione della cultura contabile ed il progresso della prassi aziendale e professionale con la pubblicazione di documenti e ricerche in materia, nonché con l'organizzazione di convegni, seminari e incontri di studio.

Per il conseguimento dei compiti assegnati, i Fondatori hanno concepito e realizzato un assetto istituzionale in grado di assicurare, negli organi che governano la Fondazione, una equilibrata presenza delle parti sociali – private e pubbliche – interessate all'informazione contabile e, al contempo, atta a garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte. Il conseguimento dell'autorevolezza necessaria per influire efficacemente in ambito nazionale e internazionale sulla disciplina dell'informazione contabile è infatti maggiore quanto più ampia e rappresentativa è la composizione dei soggetti investiti dei ruoli decisionali.

Il governo dell'OIC è attribuito ai seguenti organi: Collegio dei Fondatori, Consiglio di Sorveglianza, Consiglio di Gestione, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori.

I principi contabili, le guide operative e le applicazioni dell'OIC sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

**OIC 29 CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, EVENTI E OPERAZIONI STRAORDINARIE, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO - INTRODUZIONE**

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 29, allo scopo di renderne più agevole 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.
2. Con riguardo ai temi di dettaglio, rispetto al precedente OIC 29 (nella versione rivista del 13 luglio 2005) si è provveduto a:
  - riformulare la disciplina della determinazione degli effetti del cambiamento di principio in maniera più puntuale, limitando l'applicazione del metodo prospettico a specifici casi;
  - rivedere la disciplina della rilevazione degli errori al fine di garantire uniformità di trattamento degli stessi, eliminando la distinzione tra "errori determinanti" ed "errori non determinanti";
  - ampliare la trattazione degli eventi successivi alla data di bilancio con l'obiettivo di trattare in maniera più esaustiva la possibilità che tali eventi possano comportare un problema di continuità aziendale.

## INDICE

<b>FINALITÀ DEL PRINCIPIO</b> .....	1
<b>AMBITO DI APPLICAZIONE</b> .....	2-3
<b>CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI</b> .....	4-24
Definizioni.....	5-8
Classificazione .....	9
Rilevazione in bilancio dei cambiamenti di principi contabili.....	10-18
<i>Determinazione degli effetti di un cambiamento nell'ipotesi di applicazione retroattiva</i> .....	15-17
<i>Determinazione degli effetti di un cambiamento rilevato prospetticamente</i> .....	18
Nota integrativa.....	19-24
<b>CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI</b> .....	25-41
Definizioni.....	25-33
Classificazione .....	34
Rilevazione in bilancio dei cambiamenti di stime contabili.....	35-38
Cambiamenti di stima e cambiamenti di principi contabili.....	39-40
Nota integrativa.....	41
<b>CORREZIONE DI ERRORI</b> .....	42-49
Definizione.....	42-45
Classificazione .....	46
Rilevazione in bilancio della correzione di errori.....	47
Nota integrativa.....	48-49
<b>OPERAZIONI ED EVENTI STRAORDINARI</b> .....	50-57
Definizione.....	51-52
Classificazione .....	53-54
Rilevazione in bilancio delle operazioni e degli eventi straordinari .....	55
Nota integrativa.....	56-57
<b>FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO</b> .....	58-64
Definizione.....	58-59
Rilevazione in bilancio dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio .....	60-63
Nota integrativa.....	64
<b>DATA DI ENTRATA IN VIGORE</b> .....	65

## **FINALITÀ DEL PRINCIPIO**

1. Il principio contabile OIC 29 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.

## **AMBITO DI APPLICAZIONE**

2. Il presente principio contabile è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.
3. Non rientrano nell’ambito di applicazione dell’OIC 29:
  - i bilanci di liquidazione (OIC 5 “*Bilanci di liquidazione*”);
  - i bilanci redatti in sede di ritorno ai principi contabili nazionali da bilanci precedentemente presentati secondo altri principi.

## **CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI**

4. L’articolo 2423 *bis*, comma 1, numero 6, codice civile 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 esempio il criterio di valutazione delle rimanenze è la valutazione 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 esempio, 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'articolo 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'articolo 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 in bilancio dei cambiamenti di principi contabili**

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. 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.
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.

***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. L'effetto cumulativo del cambiamento di un principio contabile è determinato all'inizio dell'esercizio, ipotizzando che il nuovo principio sia sempre stato utilizzato anche in esercizi precedenti. L'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. 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.
17. 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	200
Maggior utile ordinario con nuovo principio	100



### ***Determinazione degli effetti di un cambiamento rilevato prospetticamente***

18. 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.

### **Nota integrativa**

19. Con riferimento ai cambiamenti di principi contabili, l'articolo 2427, comma 1, codice civile richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa
- “1) i criteri applicati nelle valutazioni, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in euro”*..
20. Come indicato al precedente paragrafo numero 4, l'articolo 2423-bis prevede, al numero 6) del comma 1, che *“i criteri di valutazione non possano essere modificati da un esercizio all'altro”* e, al comma 2, 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”*.
21. Nella descrizione dell'influenza sulla situazione patrimoniale e sul risultato economico la nota integrativa illustra:
- le modalità di applicazione del nuovo principio contabile:
    - a. in caso di applicazione retroattiva del cambiamento di principio contabile, 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.
22. L'articolo 2423-ter, comma 5, 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”*.
23. 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 evidenzi le voci dell'esercizio precedente, adattate per riflettere l'applicazione del nuovo principio contabile anche a fatti ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti.
24. Segue un esempio di nota integrativa in caso di applicazione retroattiva.

### *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).

## **CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI**

### **Definizione**

25. 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.
26. 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.
27. 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.
28. 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.
29. 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.
30. 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”.*

31. 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.
32. Per tutto quanto qui esposto, tali rettifiche rientrano nel normale procedimento di formazione di stima e non costituiscono correzioni di precedenti errori e, di norma, neppure comportano l’evidenza di elementi straordinari di reddito.
33. 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**

34. 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.

#### **Rilevazione in bilancio dei cambiamenti di stime**

35. 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.
36. 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.
37. 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.
38. Un cambiamento di stima può avere effetti sul solo esercizio in corso o anche sugli esercizi successivi.  
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.

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 stime e cambiamenti di principi contabili**

39. In genere è agevole distinguere un cambiamento di stima da un cambiamento di 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.
40. 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**

41. L'articolo 2427 codice civile non prevede specifiche informazioni nella nota integrativa per i cambiamenti di stima; tuttavia un'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.

In detti casi, la nota integrativa illustra:

- 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 la relativa incidenza fiscale.

## **CORREZIONI DI ERRORI**

### **Definizione**

42. L'errore contabile è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'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.

43. 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 dimostratesi 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.

44. 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*.

45. 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'articolo 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**

46. 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 "E) Proventi ed oneri straordinari" (E20 e E21) creando la sottovoce "*componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti*". Tale classificazione è conforme a quanto indicato al paragrafo 9.

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 in bilancio della correzione di errori**

47. 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**

48. L'articolo 2427, comma 1, codice civile richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa:  
*“13) la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari” del conto economico, quando l'ammontare dell'errore rilevato in dette voci sia apprezzabile”.*
49. Nel fornire tale informativa nota integrativa illustra:
- 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.

### **OPERAZIONI ED EVENTI STRAORDINARI**

50. 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**

51. L'attività straordinaria include i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della società. Sono considerati straordinari i proventi e gli oneri che derivano da:
- eventi accidentali ed infrequenti;
  - operazioni infrequenti che sono estranee all'attività ordinaria della società.
52. 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**

53. Le operazioni e gli eventi straordinari sono classificati nelle voci E20 ed E21, 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;
- imposte relative ad esercizi precedenti;
- componenti reddituali che costituiscono l'effetto di cambiamento di un principio contabile.

Un elenco esemplificativo, non esaustivo, di costi e ricavi classificabili tra i proventi ed oneri straordinari, è contenuto nell'OIC 12 “*Composizione e schemi del bilancio di esercizio*”, cui si rinvia.

54. L'articolo 2435-*bis* codice civile, che disciplina il bilancio in forma abbreviata, prevede che nel conto economico del bilancio in forma abbreviata nella voce E20 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 in bilancio delle operazioni e degli eventi straordinari**

55. 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 31 “*Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto*” (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**

56. Con riferimento ai proventi e oneri straordinari, l'articolo 2427, comma 1, codice civile richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa:

“13) la composizione delle voci “*proventi straordinari*” e “*oneri straordinari*” del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile”.

57. L'articolo 2435-*bis* codice civile non richiede l'informativa sulla composizione delle voci “*proventi straordinari*” e “*oneri straordinari*” del conto economico.

## FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

### Definizione

58. 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.

59. 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 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 "Debiti";



- 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 in bilancio dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**

60. 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.
61. 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.
62. 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.
63. 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**

64. L'articolo 2428, comma 3, numero 5 del codice civile richiede che dalla relazione sulla gestione devono in ogni caso risultare i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Si considerano fatti di rilievo quelli 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. In tal caso, per completezza dell'informativa di bilancio, è necessario darne menzione anche nella nota integrativa. Ciò può avvenire anche mediante un richiamo all'illustrazione fatta dagli amministratori nella relazione sulla gestione.

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

### **DATA DI ENTRATA IN VIGORE**

65. L'OIC 29 si applica ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014.