



SCUOLA DI ECONOMIA, MANAGEMENT E STATISTICA

All'Organismo Italiano Contabilità
ROMA
Mail: staffoic@fondazioneoic.it

Oggetto: risposta alla pubblica consultazione sui documenti OIC 15, OIC 19 e OIC 29

Con riferimento alla pubblica consultazione da Voi promossa negli scorsi mesi, si allega la risposta elaborata per conto di questa Scuola nell'ambito dei corsi di Laurea in Economia dell'impresa e di Laurea magistrale in Amministrazione e gestione d'impresa. La risposta si riferisce ai documenti OIC 15 e OIC 19 e all'OIC 29, limitatamente alla parte riguardante la prima applicazione dei nuovi documenti.
Distinti saluti

IL VICEPRESIDENTE DELLA SCUOLA
Prof. Sergio Brasini

PRINCIPI CONTABILI

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



29

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 31 maggio 2016 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.69766830.

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

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“*istituto nazionale per i principi contabili*” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali 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.

* * *

L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 29 per tenere conto delle novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.Lgs. 139/2015, che ha attuato la Direttiva 2013/34/UE.

Nella nuova versione dell'OIC 29:

- a) è stata eliminata la disciplina degli eventi straordinari,
- b) è stata modificata la disciplina in tema di cambiamenti di principi contabili e di correzione di errori,
- c) è stata rivista la forma della trattazione ove necessario in relazione alle novità normative ed a un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC.

È in fase di predisposizione un'appendice che tratterà le informazioni che devono essere fornite dalle società che predispongono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-*bis* e ai sensi dell'art. 2435-*ter*.

La precedente edizione del principio è stata pubblicata nell'agosto 2014 ed aggiornava la versione del luglio 2005.

INDICE

FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2-3
DEFINIZIONI	4-11
CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI	12-25
Rilevazione in bilancio	15-20
Nota integrativa	21-25
<i>Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria</i>	21-25
CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI	26-36
Rilevazione in bilancio	33-35
Nota integrativa	36
<i>Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria</i>	36
CORREZIONE DI ERRORI	37-47
Rilevazione in bilancio	40-46
Nota integrativa	47
<i>Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria</i>	47
FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO	48-53
Tipologie	48
Rilevazione in bilancio	49-52
Nota integrativa	53
<i>Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria</i>	53
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	54
I CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, I CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, LE CORREZIONI DI ERRORI, I FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA MOTIVAZIONI ALLE BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE	

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;
 - i fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo “I cambiamenti di principi contabili, i cambiamenti di stime contabili, le correzioni di errori, i fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio nella legislazione civilistica” in calce al presente documento.
3. Vanno osservate le regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative ai cambiamenti di principi contabili, ai cambiamenti di stime contabili, alla correzione di errori, ai fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio.

DEFINIZIONI

4. I *principi contabili* sono le regole, ivi incluse le 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.
5. I criteri di valutazione sono le regole adottate ai fini della rappresentazione delle voci di bilancio. I metodi di valutazione sono le modalità con cui un criterio di valutazione è applicato e quindi con cui viene in concreto determinato. 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; i metodi di valutazione del costo di acquisto dei beni in magazzino sono il LIFO, il FIFO o il costo medio ponderato.
6. Si ha *applicazione retroattiva* quando il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato.

7. Si ha *applicazione prospettica* quando il nuovo principio viene applicato solo ad eventi e operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento di principio contabile. Gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti continuano ad essere riflessi in bilancio in conformità al precedente principio.

8. Il *bilancio in forma ordinaria* è il bilancio redatto secondo le disposizioni del codice civile dalle società che non redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-*bis* c.c. e dalle società che non redigono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-*ter* c.c..
9. 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.
10. L'*errore* è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa.
11. 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.

CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI

12. 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.
13. 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.
14. Non sono cambiamenti di principi contabili:
 - a. l'adozione di un principio contabile per rappresentare fatti o operazioni che differiscono nei contenuti dai fatti o dalle operazioni precedentemente verificatesi;
 - b. la prima applicazione di un principio contabile esistente per rappresentare fatti o operazioni che non si sono mai verificati precedentemente, ovvero che prima erano contabilizzati diversamente poiché non rilevanti.

Rilevazione in bilancio

15. Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se:
 - è richiesto da nuove disposizioni legislative o da nuovi principi contabili (cambiamenti obbligatori di principi contabili); o
 - è adottato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (cambiamenti volontari di principi contabili).
16. I cambiamenti obbligatori di principi contabili sono contabilizzati in base a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie contenute nella legge o nei nuovi principi contabili. In assenza

di specifiche disposizioni transitorie, i cambiamenti obbligatori di principi contabili sono contabilizzati come previsto dal presente principio.

17. Gli effetti dei cambiamenti di principi contabili sono determinati retroattivamente. Ciò comporta che il cambiamento di un principio contabile è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile e i relativi effetti sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato.
18. L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile. Pertanto, la società deve 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.

OSSERVAZIONI

L'attuale OIC 29, al par. 16 così recita: *“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.”* Come vedremo in seguito, l'eliminazione dal conto economico dell'area dei componenti straordinari potrebbe creare qualche difficoltà.

Il motivo specifico della necessità d'imputare al conto economico gli effetti del cambiamento è spiegato compiutamente nella precedente versione dell'OIC 29, che così precisa:

“A.III.b.2. La prassi internazionale nel passato permetteva di registrare gli effetti del cambiamento dei criteri contabili sia rettificando il patrimonio netto iniziale, sia facendo ricadere tali effetti sulla determinazione degli utili o delle perdite dell'esercizio in cui il cambiamento si è verificato, ciò ha generato diverse incertezze interpretative e determinato comportamenti difformi, anche da parte di società quotate in borsa.

Tuttavia, nell'attuale contesto normativo italiano, la prima alternativa sopra indicata non è perseguibile, come generalmente ritenuto anche da autorevole dottrina. Infatti tale contabilizzazione potrebbe non apparire in linea con la disposizione di cui all'art. 31, lettera f) della IV direttiva (e ripresa dall'art. 7 del D. Lgs. 87/92 ma non dal codice civile) secondo la quale “lo stato patrimoniale di apertura di un esercizio deve corrispondere allo stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente”.

La stessa Consob con la comunicazione n. 99016997 dell'11 marzo 1999 e con la successiva n. 99059009 del 30 luglio 1999, ha formulato alcune osservazioni in ordine al

trattamento contabile da adottare in sede di contabilizzazione degli effetti derivanti da cambiamenti di criteri contabili, indicando che nell'ordinamento nazionale, al di là dei casi specifici previsti dalla legge, può trovare applicazione unicamente il trattamento contabile alternativo, secondo il quale gli effetti dei cambiamenti di principi contabili devono essere imputati al conto economico dell'esercizio in cui avviene il cambiamento.

Parimenti si è espressa la Banca d'Italia con riferimento ai bilanci bancari (cfr. Comunicazione della Banca d'Italia del 3 agosto 1999 su "Mutamento dei criteri contabili: trattamento in bilancio" riportata in Circolare ABI, serie tecnica n.123 del 1 novembre 1999).

Alla luce delle suddette considerazioni si ritiene, pertanto, che l'effetto di un mutamento di criterio contabile vada riflesso nel conto economico e classificato come componente straordinario del risultato dell'esercizio."

Questa motivazione deve considerarsi pienamente conforme alla normativa attuale, dato che nulla è stato cambiato in merito alla vigenza del principio di continuità dei bilanci, che, anzi, ora è stato reso inderogabile dalla nuova direttiva. Infatti, mentre la quarta direttiva CEE, all'art. 31 n. 2 prevedeva che "In casi eccezionali sono ammesse deroghe a detti principi generali", la nuova direttiva, invece, consente agli stati membri di derogare solo ad alcuni di tali principi, fra i quali non figura l'obbligo di continuità dei bilanci, previsto dall'art. 6, n. 1), lettera e)¹. Da ciò si desume che tale norma è ora inderogabile. Del resto, detta norma era presente nel nostro ordinamento anche in precedenza, espressamente indicata per i bilanci delle banche e degli altri enti finanziari.

Concludendo, si ritiene che non sia possibile applicare la disposizione contenuta nel paragrafo 18, ovvero non si possa intervenire sui saldi di apertura, ma si debba eseguire un'apposita scrittura contabile nel corso dell'anno nel quale avviene il cambiamento di principi.

19. Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o ciò risulti eccessivamente oneroso, la società non deve presentare i dati comparativi rettificati. Pertanto la società si limita ad applicare il nuovo principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettua una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.
20. Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa, la società applica il nuovo principio contabile a partire dalla prima data

¹ Direttiva 2013/34/UE: Articolo 6 - Principi generali di bilancio

1. Le voci esposte nei bilanci d'esercizio e consolidati sono rilevate e valutate conformemente ai seguenti principi generali:

[...] e) lo stato patrimoniale di apertura di un esercizio corrisponde allo stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente; [...]

2. In deroga al paragrafo 1, lettera g) [compensazione fra voci], gli Stati membri possono, in casi specifici, consentire o imporre alle imprese di effettuare una compensazione fra voci dell'attivo e del passivo, nonché fra quelle dei costi e dei ricavi, purché gli importi compensati siano indicati come importi lordi nella nota integrativa.

3. Gli Stati membri possono esentare le imprese dagli obblighi di cui al paragrafo 1, lettera h) [prevalenza della sostanza sulla forma].

4. Gli Stati membri possono limitare l'ambito di applicazione del paragrafo 1, lettera j) [rilevanza], alla presentazione e all'informativa.

in cui ciò risulti fattibile. Quando tale data coincide con l'inizio dell'esercizio in corso, il nuovo principio contabile è applicato prospetticamente. Ad esempio, si ipotizzi il caso in cui la società passi dalla contabilizzazione a conto economico alla capitalizzazione degli oneri finanziari su un'immobilizzazione materiale. La società non è in grado di calcolare, all'inizio dell'esercizio corrente, l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio contabile per tutti gli esercizi precedenti (ie come se avesse sempre capitalizzato gli oneri finanziari), ma soltanto per le immobilizzazioni materiali costruite nell'ultimo biennio. Pertanto, la società, ai soli fini comparativi, rettifica i dati comparativi applicando il nuovo principio contabile solo alle immobilizzazioni materiali costruite negli ultimi due esercizi.

Nota integrativa

Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria

21. L'articolo 2427, comma 1, numero 1, codice civile richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa:
“1) 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”.
22. 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”.*
23. Pertanto la nota integrativa illustra:
 - le motivazioni alla base del cambiamento di principio contabile, e
 - gli effetti del nuovo principio contabile sulle voci di stato patrimoniale e di conto economico dell'esercizio in corso.
24. 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”.*
25. Pertanto la nota integrativa illustra le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse dai paragrafi 19 e 20.

CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

26. 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. 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.

27. 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.
28. Il processo di stima è intrinseco alla formazione del bilancio ed è, per sua natura, soggettivo. Esso deve essere ragionevolmente attendibile, 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.
29. 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.
30. 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.
31. Premesso che 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; i cambiamenti di stima rientrano nel normale procedimento di formazione del bilancio e non costituiscono correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili.
32. Quando è difficile stabilire se si è in presenza di un cambiamento di principio contabile o di stima, il cambiamento è trattato come un cambiamento di stima.

Rilevazione in bilancio

33. I cambiamenti di stima sono rilevati nel bilancio dell'esercizio in cui si verifica il cambiamento.
34. Gli effetti del cambiamento di stima sono classificati nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.
35. 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 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.

Nota integrativa

Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria

36. L'articolo 2427 del 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; 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. 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

37. Un errore consiste nell'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 le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

38. Gli errori non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili, che hanno entrambi diversa natura. In particolare, non costituiscono errori:

- a. 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
- b. 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.

39. Un errore è *rilevante* se può individualmente, o insieme 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.

Rilevazione in bilancio

40. Una correzione di errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento.

41. La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica

viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato. La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

42. Salvo quanto previsto al paragrafo 43, la società, ai soli fini comparativi, deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione come segue:
 - a. se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente; o
 - b. se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente, rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.
43. 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 fattibile determinare o l'effetto di competenza dell'esercizio precedente ovvero l'effetto cumulativo dell'errore.
44. Quando non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante, la società deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente. Anche in questo caso, la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.
45. Quando non è fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti, la società deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.
46. 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'invalidità della delibera di approvazione del bilancio.

Nota integrativa

Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria

47. L'articolo 2427 del codice civile non prevede specifiche informazioni nella nota integrativa per le correzioni di errori; tuttavia nel caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti la nota integrativa illustra:
 - la descrizione dell'errore commesso;
 - l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata.

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Tipologie

48. 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 evidenziano 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 emerge 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, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- 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.

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

Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, 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, qualora 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 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 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

49. I fatti del tipo (a) e (c) 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.
50. I fatti del tipo (b) non sono rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio; tuttavia sono illustrati nella nota integrativa perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.
51. 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 da 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.
52. 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) 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.

Nota integrativa

Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria

53. L'articolo 2427, comma 1, numero 22 *quater*) del codice civile richiede che la nota integrativa deve indicare *la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio*. Si considerano 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 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

54. La presente edizione dell'OIC 29 si applica prospetticamente ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o da data successiva.

I CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, I CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, LE CORREZIONI DI ERRORI, I FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano i cambiamenti di principi contabili, i cambiamenti di stime contabili, le correzioni di errori, i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

- Articolo 2423-*bis*, comma 1, numero 6: *“I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro”*.
- Articolo 2423-*bis*, comma 2: *“Deroghe al principio enunciato nel numero 6) del comma precedente 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”*.

- Articolo 2423-ter comma 5: *“Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l’importo della voce corrispondente dell’esercizio precedente. 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”*.
- Articolo 2427, comma 1, numero 1: *“La nota integrativa deve indicare (...) i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato”*.
- Articolo 2427, comma 1, numero 22 quater): *“La nota integrativa deve indicare (...) la natura e l’effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell’esercizio”*.
- Articolo 2435-bis, comma 4: *“Fermo restando le indicazioni la nota integrativa fornisce le indicazioni richieste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 1), 2)...8), 9)...”*.
- Articolo 2435-ter, comma 2: *“Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall’articolo 2435-bis. Le micro imprese sono esonerate dalla redazione: ... 2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 9) e 16); ...”*

MOTIVAZIONI ALLE BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Tali considerazioni hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte contabili fatte dall’OIC e non sono parte integrante dell’OIC 29

La versione finale delle motivazioni alla base delle decisioni assunte ovviamente terrà conto degli esiti della consultazione.

Cambiamenti di principi contabili

1. L’articolo 29 della IV direttiva (*“1. Nelle voci «Proventi straordinari» o «Oneri straordinari» devono figurare i proventi o gli oneri non derivanti dalle attività ordinarie della società. 2. Se i proventi o gli oneri di cui al paragrafo 1 hanno rilevanza per la valutazione del risultato economico, nell’allegato se ne devono dare spiegazioni in merito al loro importo ed alla loro natura. Lo stesso avviene per i proventi e gli oneri imputabili a un altro esercizio.”*) è stato eliminato dalla Direttiva 34/2013.
2. Di conseguenza è stata eliminata, dall’art. 2425 c.c., la sezione straordinaria dallo schema di conto economico.
3. La Commissione Europea nell’ambito di uno dei *workshop* organizzati tra il 2013 e il 2014 in merito al recepimento della Direttiva 34/2013 ha chiarito che le disposizioni dello IAS 8 sulla

contabilizzazione dei cambiamenti di principi contabili e sulla correzione di errori è compatibile con la Direttiva.

4. A livello europeo, paesi quali la Francia, la Gran Bretagna e la Spagna sono già allineati all'orientamento espresso dalla Commissione europea nell'ambito del *workshop*.
5. Alla luce di quanto sopra l'OIC propone di allineare l'OIC 29 alle disposizioni dello IAS 8, pertanto:
 - a) è stato chiarito che i cambiamenti di principi contabili sono ammessi solo se il cambiamento è richiesto da nuove norme o da nuovi principi contabili (cd cambiamenti obbligatori di principi contabili); o se adottato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (cd cambiamenti volontari di principi contabili);
 - b) è stato specificato che i cambiamenti obbligatori di principi contabili sono contabilizzati in base alle disposizioni transitorie contenute nelle nuove norme o nei nuovi principi contabili. Pertanto tali cambiamenti di principio sono contabilizzati come previsto dall'OIC 29 solo se non vi sono specifiche disposizioni transitorie;
 - c) è stato previsto che i cambiamenti di principi contabili sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui avviene il cambiamento di principio;
 - d) ai soli fini comparativi, è stato richiesto di rettificare i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato. Tuttavia sono state previste due agevolazioni:
 - i. quando non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, la società non deve rettificare i dati comparativi;
 - ii. quando non è fattibile determinare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio contabile la società deve applicare il nuovo principio contabile a partire dalla prima data in cui ciò risulti fattibile;
 - e) sono state riviste le informazioni da fornire in nota integrativa, per esempio non è più necessario fornire il prospetto economico patrimoniale sintetico pro forma che evidenziava le voci dell'esercizio precedente, impattate dal nuovo principio contabile;
 - f) è stato specificato che quando è difficile distinguere tra un cambiamento di principio contabile e di stima, il cambiamento è trattato come un cambiamento di stima. Sono stati di conseguenza eliminati alcuni esempi;
 - g) è stata fornita una definizione di errore rilevante allineata a quella dello IAS 8;
 - h) è stato previsto che la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore, mentre gli errori irrilevanti sono contabilizzati a conto economico;
 - i) è stato previsto, ai soli fini comparativi, che se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, i dati comparativi devono essere rideterminati. Tuttavia anche in questo caso sono state previste delle agevolazioni quando non è fattibile determinare o l'effetto di competenza dell'esercizio precedente o l'effetto cumulato pregresso dell'errore.

6. Sono state inoltre eliminate dall'OIC 29 le parti che indicavano le modalità applicative del concetto di rilevanza che saranno trattate dall'OIC 11, ivi compresa la disposizione del art. 2423 comma 4 del codice civile.
7. Sono stati inseriti, spostati o modificati alcuni paragrafi per renderli conformi agli altri principi contabili rivisti. In particolare sono state rese coerenti le disposizioni in tema di cambiamenti di principi contabili, di cambiamenti di stime e di correzioni di errori.
8. È in fase di predisposizione un'appendice che tratterà le informazioni che devono essere fornite dalle società che predispongono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-*bis* e ai sensi dell'art. 2435-*ter*.