

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 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.

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	

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.

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~~ si applica alle società che redigono ~~i bilanci~~ il bilancio 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");~~
- ~~5.2.~~ ~~i bilanci redatti in sede di ritorno ai~~ Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo "I cambiamenti di principi contabili nazionali da bilanci precedentemente presentati secondo altri principi, 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.
- ~~6.10.~~ 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.
- ~~7.11.~~ 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.

Definizioni

- ~~— Un *cambiamento di principio contabile* è una *variazione rispetto al principio contabile adottato nel precedente esercizio*.~~
- ~~— 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.~~
- ~~— 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.~~
- ~~— 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.~~

CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI

- ~~8.12.~~ 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.
- ~~9.13.~~ 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.

~~10.14.~~ Non sono, ~~invece~~, 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 ~~non erano~~ prima erano contabilizzati diversamente poiché non rilevanti.

Classificazione

~~— 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~~

~~15.~~ Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se ~~validamente motivato e 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.

~~11.17.~~ 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.

~~12.~~ ~~ed i relativi fatti ed operazioni sono trattati in conformità al nuovo principio, che può essere applicato considerandone gli effetti retroattivamente o prospetticamente.~~

~~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.

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 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.

~~— 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.~~

~~— Gli effetti dei cambiamenti di principi contabili e i relativi effetti 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.~~

~~— 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

~~— 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.~~

~~— 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 contabilizzati sul saldo d'apertura del~~

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.

- 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 inizi ali	rimanenze final i	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:

“Effetto cumulativo” sul 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 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: se più appropriato. Rimanenze iniziali a LIFO

Rimanenze iniziali a FIFO	1.100
Effetto cumulativo del cambiamento	300

- “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

Nota integrativa

~~Con riferimento ai cambiamenti di principi contabili, l'articolo~~ Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria

~~19-21.~~ L'articolo 2427, comma 1, numero 1, codice civile richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa:

"1) i criteri applicati ~~nelle valutazioni~~ nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in ~~euro~~": moneta avente corso legale nello Stato".

~~20-22.~~ ~~Come indicato al precedente paragrafo numero 4, l'articolo~~ 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".

~~21-23.~~ ~~Nella descrizione dell'influenza sulla situazione patrimoniale e sul risultato economico~~ Pertanto la nota integrativa illustra:

~~– le motivazioni alla base del cambiamento di principio contabile, le e~~

~~– modalità di applicazione del nuovo principio contabile:~~

~~– in caso di applicazione retroattiva motivazioni alla base 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 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 del nuovo principio contabile sulle voci di stato patrimoniale interessate, nonché sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al lordo e al netto dell'incidenza fiscale e di conto economico dell'esercizio in corso.~~

~~22-24.~~ 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".

~~16-25.~~ Pertanto la nota integrativa illustra le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse dai paragrafi 19 e 20.

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 progressivo 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).~~

Definizione

~~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.~~

~~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.~~

CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

~~17.—~~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.

~~27-26.~~ 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.

~~28-27.~~ 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.

~~20.— Il procedimento processo 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.~~

~~30-28.~~ Il processo di stima è intrinseco alla formazione del bilancio Il processo di stima è 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. ~~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”.

- ~~22. 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.~~
- ~~23. 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.~~
- ~~24. 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

- ~~26. 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.~~

~~dei cambiamenti di stime~~

- ~~35-29.~~ 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 **necessaria** conseguenza **della periodica preparazione dei bilanci, in particolare nei casi ove le stime dipendono dall’evolversi degli eventi, l’acquisizione di maggiori o delle** ulteriori informazioni **e/o l’acresciuta esperienza sui** che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti **e/o eventi su cui fatti sui quali** era fondata la stima originaria, ~~che necessariamente conducono ad~~.
- 36-31. Premesso che le stime sono i **procedimenti ed i metodi in base ai quali si perviene alla determinazione di un aggiornamento della** valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi; i cambiamenti di ~~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 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 ~~rivelano necessari ed~~

opportuni, ed ~~verifica~~ il ~~processo~~ cambiamento.

~~37.34.~~ Gli effetti del cambiamento di stima ~~porta alla determinazione~~ sono classificati nella voce di un ammontare ragionevolmente attendibile conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

~~38.35.~~ 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 ~~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

~~— 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.~~

~~— 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

Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria

~~32.—~~ 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 ~~di valore effettuati in precedenti esercizi~~; ad esempio, quando il verificarsi di ~~eventi straordinari~~ un evento inaspettato richieda una sostanziale modifica rilevante nella determinazione della stima, ovvero nel caso di operazioni che implicino rischi ed incertezze nella stima stessa.

~~33.36.~~ 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

~~35. 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.~~

~~36.37. Un errore consiste, quindi, nella impropria 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 tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.~~

~~43.38. 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, non costituiscono errori:~~

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

~~b.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~~

~~— 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~~

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

~~38. Gli Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori marginali o addirittura irrilevanti non possono essere assimilati a quegli errori, influenzare le decisioni economiche che invece arrecano pregiudizio alla conformità del gli utilizzatori assumono in base al bilancio con il postulato della rappresentazione veritiera e corretta.~~

~~39. Data l'estrema varietà delle possibili fattispecie, non è possibile definire le soglie di significatività e. La rilevanza di un errore che possano determinare la non conformità al postulato della rappresentazione veritiera e corretta prevista dall'articolo 2423, comma 2.~~

~~40.39. 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 Una simile conclusione dipende da un complesso di dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle 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

~~— 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

~~47.40. Una correzione di errore deve essere rilevata in bilancio~~ 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 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.
- 43.46. 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

composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari" del conto economico, quando l'ammontare dell'errore rilevato in dette voci sia apprezzabile".

45. ~~Nel fornire tale informativa~~

49.47. L'articolo 2427, comma 1, del codice civile richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa: "13) per le correzioni di errori; tuttavia nel caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti la nota integrativa illustra:

- la natura~~descrizione~~ 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~~interessata.

OPERAZIONI ED EVENTI STRAORDINARI

~~1. — 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

~~1. — 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.~~

~~1. 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

~~1. 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.~~

~~1. 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.~~

~~-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").~~

~~1. 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".~~

~~1. L'articolo 2435 bis codice civile non richiede l'informativa sulla composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari" del conto economico.~~

Definizione

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Tipologie

59.48. 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 ~~modificano~~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 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, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la ~~definizione~~determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, ~~di un maggior prezzo del costo di acquisto~~attività acquistate o del corrispettivo di un'attività acquisita o di un minor prezzo di vendita di un'attività cedutaattività vendute, prima della ~~fine~~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 ~~modificano~~indicano situazioni ~~esistenti alla~~sorte dopo la 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~~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 ~~delle parità~~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 ~~dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio~~

~~60.49.~~ 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.

~~61.50.~~ I fatti del tipo (b) non sono rilevati ~~in~~ nei prospetti quantitativi del bilancio; tuttavia sono illustrati nella nota integrativa perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione ~~comprometterebbe~~ potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

~~62.51.~~ 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.

~~63.52.~~ 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) ~~sorti~~ 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

~~52.53.~~ L'articolo ~~2428~~2427, comma ~~31~~, numero ~~522~~ quater) del codice civile richiede che ~~dalla relazione sulla gestione devono in ogni caso risultare~~ 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 ~~dello stesso di bilancio~~, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione ~~comprometterebbe~~ potrebbe compromettere 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

~~54.~~ L'OIC La presente edizione dell'OIC 29 si applica prospettivamente ai bilanci ~~chiusi~~ con esercizio avente inizio a partire dal ~~31 dicembre~~ 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.
- ~~65.~~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*.