

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri
modificati dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario

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



13 luglio 2005

Sostituisce il principio n. 29 del febbraio 2001

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costituire uno "standard setter" nazionale dotato di ampia rappresentatività con il fine di esprimere le istanze nazionali in materia contabile.

L'OIC si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

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

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

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

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

I principi contabili dell'OIC sono soggetti al parere della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'ISVAP e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Comitato Esecutivo.

* * * * *

I principi contabili nazionali sono pubblicati dall'OIC nelle seguenti due serie:

- la serie OIC con nuova numerazione di cui il primo è l'OIC 1 *I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio*;
- la precedente serie a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (attualmente in vigore dal n. 11 al n. 30) che hanno mantenuto la precedente numerazione anche nella versione modificata dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario, allo scopo di facilitarne l'uso da parte del lettore.

INDICE

SCOPO E CONTENUTO	1
NORMATIVA CIVILISTICA	2
CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI.....	2
CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI.....	2
CORREZIONE DI ERRORI.....	2
EVENTI ED OPERAZIONI STRAORDINARI.....	3
FATTI INTERVENUTI DOPO LA DATA DI CHIUSURA DELL'ESERCIZIO.....	3
DEFINIZIONI ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO	4
A. CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI	4
A.I. <i>Premessa</i>	4
A.II. <i>Definizioni e caratteristiche</i>	5
A.III. <i>Rilevazione e rappresentazione</i>	5
A.III.a. Rilevazione dell'effetto secondo i principi contabili.....	5
A.III.b. Rappresentazione in bilancio dell'effetto di un cambiamento di principio contabile applicato retroattivamente	5
A.III.c. Rappresentazione in bilancio dell'effetto di un cambiamento di principio contabile applicato prospetticamente.....	8
A.IV. <i>Informazioni in nota integrativa</i>	8
B. CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI.....	10
B.I. <i>Premessa</i>	10
B.II. <i>Definizioni e caratteristiche</i>	10
B.III. <i>Rilevazione e rappresentazione</i>	11
B.IV. <i>Cambiamenti di stima e cambiamenti di principi contabili</i>	12
B.V. <i>Informazioni in nota integrativa</i>	12
C. CORREZIONE DI ERRORI.....	12
C.I. <i>Premessa</i>	12
C.II. <i>Definizioni e caratteristiche</i>	12
C.III. <i>Correzione dell'errore</i>	14
C.IV. <i>Rilevazione e rappresentazione</i>	14
C.IV.a. Errori non determinanti	14
C.IV.b. Errori determinanti	14
C.V. <i>Informazioni in nota integrativa</i>	16
C.V.a. Correzione di errori non determinanti	16
C.V.b. Correzione di errori determinanti	16
C.V.c. Rifacimento di bilanci di precedenti esercizi	16
D. OPERAZIONI ED EVENTI STRAORDINARI	16
D.I. <i>Premessa</i>	16
D.II. <i>Definizioni e caratteristiche</i>	16
D.III. <i>Rilevazione e rappresentazione</i>	17
D.IV. <i>Informazioni in nota integrativa</i>	17
E. FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO	17
E.I. <i>Premessa</i>	17
E.II. <i>Definizioni e caratteristiche</i>	18
E.III. <i>Rilevazione e rappresentazione</i>	18
E.III.a. Fatti successivi alla data di bilancio che devono essere recepiti nel bilancio.....	18
E.III.b. Fatti successivi alla data di bilancio che non devono essere recepiti nel bilancio.....	19

E.III.c. Continuità aziendale.....	19
E.IV. Informazioni in nota integrativa.....	19

SCOPO E CONTENUTO

L'OIC – Organismo Italiano di Contabilità - ha curato la revisione del Principio contabile 29, emanato nel mese di febbraio 2001 a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Con il decreto legislativo 9 aprile 1991, n° 127, era stata data attuazione alle Direttive CEE n° 78/660 e n° 83/349 in materia societaria relative rispettivamente al bilancio d'esercizio e al bilancio consolidato. La disciplina di bilancio è stata ora modificata con il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n° 6 e successive modifiche ed integrazioni, recante la riforma del Diritto Societario in attuazione alla legge Delega 3 ottobre 2001, n° 366. I Principi contabili direttamente interessati dalle modifiche legislative suddette sono stati aggiornati per riflettere tali cambiamenti specificamente esposti nel Principio contabile OIC 1 e nell'Appendice di aggiornamento allo stesso.

Il presente Principio riedito riporta, dunque, le modifiche rese necessarie per coordinarne il testo con le regole contabili indicate nel principio OIC 1 e nell'Appendice di aggiornamento all'OIC 1.

Dal Principio contabile 29 del febbraio 2001 sono state eliminate, oltre la normativa fiscale ormai superata, anche le parti che sintetizzavano il raffronto tra i principi in esso enunciati ed i principi contabili internazionali in vigore alla data suddetta; infatti, numerosi principi contabili internazionali sono stati oggetto di modifica. Al riguardo, l'OIC si fa parte attiva nell'elaborazione di proposte di modifiche da apportare alla disciplina civilistica del bilancio, finalizzate anche al recepimento delle norme comunitarie in materia di armonizzazione con i principi contabili internazionali e destinate alle imprese che non sono tenute alla applicazione dei principi contabili internazionali. La finalizzazione di tali proposte e il loro eventuale recepimento da parte del legislatore nell'ordinamento civilistico nazionale richiederà un conseguente riesame del presente Principio Contabile.

Scopo del presente Principio contabile è quello di definire i criteri di rilevazione e rappresentazione nel bilancio d'esercizio e consolidato delle imprese mercantili, industriali e di servizi relativamente a taluni fatti e partite i quali (tranne i cambiamenti di stime contabili ed i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio) hanno caratteristiche di straordinarietà e/o di non riferibilità all'attività ordinaria svolta dall'impresa nell'esercizio in cui sono rilevati in bilancio.

In particolare, le fattispecie prese in considerazione sono le seguenti:

- Cambiamenti di principi contabili
- Cambiamenti di stime contabili
- Correzione di errori
- Eventi e operazioni straordinari
- Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

I criteri generali esposti nel presente Principio contabile sono applicabili anche agli enti creditizi e finanziari ed alle imprese di assicurazione, in quanto tali enti ed imprese non presentano peculiarità con riferimento agli argomenti sopra elencati, nè sono in contrasto con la disciplina speciale di bilancio cui le imprese stesse sono assoggettate.

Esula dal presente Principio la trattazione degli aspetti contabili e di bilancio connessi alle operazioni che prevedono bilanci straordinari, quali fusioni, scissioni, liquidazioni, ecc.

NORMATIVA CIVILISTICA

Le principali norme civilistiche che riguardano i cambiamenti di principi contabili, i cambiamenti di stime contabili, gli errori, gli eventi ed operazioni straordinari ed i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio, così come definiti nei capitoli successivi, sono richiamate brevemente nelle pagine che seguono.

CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI

Il codice civile prevede che i criteri di valutazione non possano essere modificati da un esercizio all'altro, se non in casi eccezionali. In simili eventualità è fatto obbligo agli amministratori di motivare in nota integrativa la deroga al principio generale e l'eventuale influenza in bilancio. E ciò in osservanza del principio della rappresentazione corretta stabilita dall'art. 2423 del codice civile e per consentire, durante due o più esercizi, la comparabilità dei bilanci.

In particolare, l'art. 2423-bis, comma 1, n. 6 dispone che "i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro". Lo stesso articolo, al secondo comma stabilisce che le "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".

Un cambiamento di principi contabili può anche essere effettuato facendo ricorso, in casi eccezionali, alla deroga generale obbligatoria prevista dal 4° comma dell'art. 2423.

CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

Non si ravvedono nel codice civile disposizioni specifiche riguardanti i cambiamenti di stime, salvo le previsioni generali di cui al citato art. 2423 e quelle riguardanti le modifiche dei criteri di ammortamento (art. 2426, n. 2). Qualora, peraltro, la variazione di stima fosse diretta conseguenza o risultasse intimamente connessa con un cambiamento di principi contabili, si renderebbero applicabili le disposizioni previste dall'art. 2423-bis, comma 1 sopra descritto.

CORREZIONE DI ERRORI

Le norme civilistiche non disciplinano espressamente il trattamento degli errori, tuttavia sono rilevabili, nell'ambito dei seguenti articoli del codice civile, principi di carattere generale ad essi applicabili.

Art. 2423:

L'art. 2423 del codice civile stabilisce sia il principio generale della rappresentazione veritiera e corretta, sia gli obblighi di informazioni complementari e di eventuali deroghe.

Art. 2423-bis nn. 3 e 4:

I nn. 3 e 4 dell'art. 2423-bis stabiliscono i principi della competenza nella contabilizzazione di proventi ed oneri, nonché della previsione di rischi e perdite riferibili all'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso.

EVENTI ED OPERAZIONI STRAORDINARI

Nel codice civile non si danno definizioni specifiche di oneri e proventi straordinari (ai fini della qualificazione di tali elementi reddituali, occorre fare riferimento a quanto indicato nel Principio contabile 12, nonché, in modo particolare, alle informazioni supplementari fornite nel documento interpretativo del citato Principio contabile 12, Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi¹).

Un riferimento indiretto si ha al n. 13 dell'art. 2427 del codice civile che prevede l'indicazione in nota integrativa della composizione delle voci "proventi straordinari" ed "oneri straordinari", qualora di ammontare significativo. In tale contesto gli eventi ed operazioni straordinari, se di ammontare apprezzabile e ove diano luogo alla contabilizzazione di elementi reddituali di carattere straordinario, richiedono obbligatoriamente adeguata informativa nella nota integrativa.

FATTI INTERVENUTI DOPO LA DATA DI CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Nell'ambito dei principi di redazione di bilancio, l'art. 2423-bis primo comma, n. 4 del codice civile impone al redattore del bilancio l'obbligo di considerare i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso. Tale principio si aggiunge alla disposizione contenuta nel precedente n. 3) dello stesso comma, ove è prevista la contabilizzazione nel bilancio d'esercizio dei proventi e degli oneri in base al principio della competenza.

Va fatta una netta distinzione tra gli effetti di fatti di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo, e gli effetti di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, che non sono di competenza di esso.

L'accertamento dei fatti conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio risponde anche al principio generale della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico stabilito dall'art. 2423 codice civile.

Occorre infine osservare che nella relazione sulla gestione (art. 2428, secondo comma n. 5) si devono illustrare i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

¹ Si faccia riferimento alla descrizione delle voci di conto economico di cui all'aggregato E) Proventi ed oneri straordinari: rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per omesse o errate registrazioni contabili; rettifiche di costi o ricavi di precedenti esercizi per errori di rilevazione di fatti di gestione ed in particolare per erronea applicazione di principi contabili (es.: omissione di accantonamenti, erronea capitalizzazione di costi, ecc.); rettifiche di costi e ricavi per sconti (di natura non finanziaria), abbuoni, resi o premi relativi ad acquisti e vendite di precedenti esercizi; contributi in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi.

DEFINIZIONI ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

Dopo aver considerato la normativa civilistica, l'evoluzione della tecnica in materia di bilanci e tenuto conto del Principio contabile 11 "Bilancio d'esercizio – Finalità e postulati", vengono enunciati i principi contabili indicati nei paragrafi successivi, ritenuti corretti ed atti a rilevare e rappresentare gli effetti dei cambiamenti di criteri contabili, dei cambiamenti di stime contabili, degli errori determinanti, degli eventi e operazioni straordinari e dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio ed i metodi applicativi, nonché l'informativa da fornire nella nota integrativa nel bilancio d'esercizio e nel bilancio consolidato delle imprese, in un sistema contabile tradizionale a valori storici, nonché atti per l'interpretazione e integrazione delle norme di legge in materia.

I principi contabili generali o postulati del bilancio d'esercizio, di cui i principali sono illustrati nel documento relativo a "Bilancio d'esercizio – Finalità e postulati", costituiscono i fondamenti dei principi contabili applicati. In particolare, si richiamano i principi di competenza, di continuità di applicazione dei principi contabili, di significatività e rilevanza dei dati, di prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali, di adeguata informativa nella nota integrativa e di verificabilità dell'informazione.

A. CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI

A.I. *Premessa*

La continuità (o costanza) di applicazione dei principi contabili nel tempo è uno dei cardini della determinazione dei risultati d'esercizio e condizione essenziale della comparabilità dei bilanci. Da quanto detto si deduce che l'indicazione dei cambiamenti nei principi contabili² adottati, ed in particolare nei criteri di valutazione nei loro effetti, è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione del bilancio³.

Pertanto uno dei principi fondamentali della redazione di un bilancio è rappresentato dal postulato della continuità di applicazione dei criteri di valutazione. Al riguardo il legislatore, all'articolo 2423-*bis* del codice civile, primo comma, 6° punto stabilisce che i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Lo stesso articolo, al secondo comma, afferma che deroghe a tale principio sono consentite in casi eccezionali, e che in questi casi la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico. Tuttavia le disposizioni civilistiche allo stato attuale non stabiliscono regole e modalità da seguire per indicare in nota integrativa gli effetti di dette modificazioni dei criteri di valutazione né, tanto meno prevedono come debba essere riflessa in bilancio la rettifica risultante dal cambiamento di criterio di valutazione.

² In questo Principio contabile le espressioni che si riferiscono a modifiche nel "criterio di valutazione", "principio contabile", "criterio contabile" sono state usate in modo equivalente e corrispondono all'espressione inglese "accounting changes".

³ Si rileva che la comparabilità tra bilanci di varie imprese è più complessa della comparabilità tra bilanci della stessa impresa. La maggior difficoltà si origina dall'esistenza di criteri di valutazione alternativi, per cui le differenze risultanti dalle comparazioni possono essere dovute a tali diversi criteri anziché alle diverse strutture d'impresa o alla diversa natura dei fatti economici. La completa comparabilità tra bilanci di varie imprese si verificherebbe solo nei limiti in cui non vi fossero criteri alternativi di valutazione.

In via generale si osserva quindi che la norma civilistica non fornisce sufficienti e complete indicazioni per una corretta rilevazione e rappresentazione in bilancio degli effetti delle modifiche dei criteri di valutazione e necessita di essere integrata sul piano della tecnica dai principi contabili.

A.II. Definizioni e caratteristiche

Un cambiamento di principio contabile è rappresentato da una o più variazioni rispetto ai principi contabili adottati nel precedente esercizio.

Per principi contabili si intendono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione, che stabiliscono i criteri di individuazione dei fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio⁴.

Non rappresentano, invece, cambiamenti di principi contabili:

- l'adozione di un criterio contabile per rappresentare fatti o operazioni che differiscono nei contenuti dai fatti o dalle operazioni precedentemente verificatesi;
- l'adozione di un nuovo criterio contabile per rappresentare fatti o operazioni che non si sono mai verificati precedentemente o che non erano rilevanti.

Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se validamente motivato e se effettuato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni dell'impresa⁵.

A.III. Rilevazione e rappresentazione

A.III.a. Rilevazione dell'effetto secondo i principi contabili

Un cambiamento di principio contabile potrebbe essere applicato retroattivamente o prospetticamente:

- Si ha applicazione *retroattiva* quando il nuovo principio contabile trova applicazione anche su fatti ed operazioni avvenuti negli esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato. Tali fatti ed operazioni vengono quindi riflessi nel bilancio in cui avviene il cambiamento di principio contabile in conformità al nuovo principio.

- Si ha applicazione *prospettica* quando il nuovo principio viene applicato solo ai fatti ed alle operazioni a partire dall'esercizio in cui interviene il cambiamento. I fatti e le operazioni precedenti vengono invece riflessi in bilancio in conformità al vecchio principio.

Salvo i casi appresso indicati un cambiamento di principio contabile deve essere applicato retroattivamente.

L'applicazione prospettica invece: a) si rende necessaria nei casi in cui non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento di principio contabile, e b) è consentita, in deroga alla regola generale di applicazione retroattiva, nel solo caso in cui il nuovo principio contabile preveda l'imputazione al conto economico di costi che precedentemente venivano capitalizzati⁶.

A.III.b. Rappresentazione in bilancio dell'effetto di un cambiamento di principio

⁴ Principio Contabile 11, "Bilancio d'esercizio – Finalità e postulati".

⁵ Si fanno salvi i casi previsti dall'art. 2423-bis ultimo comma.

⁶ È da precisarsi che la decisione di imputare al conto economico taluni costi a motivo dell'insorgere di dubbi sulla utilità futura degli stessi non costituisce cambiamento di principio contabile, bensì cambiamento di stima.

contabile applicato retroattivamente

A.III.b.1. Nel Principio Contabile 12 si indica che gli effetti di una variazione dei criteri di valutazione adottati vanno rilevati tra i proventi e oneri straordinari. Tale impostazione trova conferma nel documento interpretativo del Principio Contabile 12 che, nell'esemplificare le varie categorie di costi e ricavi straordinari, esplicitamente indica al punto f): "Componenti straordinari conseguenti a mutamenti nei principi contabili adottati". Si tratta degli effetti reddituali dell'adozione di un nuovo e diverso criterio contabile. Ad esempio il passaggio da LIFO a FIFO nella valutazione delle rimanenze di magazzino.

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.

A.III.b.3. Ciò detto, l'ulteriore aspetto che occorre considerare sono le modalità di calcolo di tale effetto cumulativo.

Come già accennato, la normativa civilistica (art. 2423-bis codice civile) non specifica come debba essere calcolato l'effetto del cambiamento di un principio contabile. Pertanto, anche per tale aspetto i comportamenti generalmente seguiti dai redattori del bilancio sono stati difformi e possono così riassumersi:

a) *Calcolo dell'effetto cumulativo all'inizio dell'esercizio.* Secondo questa impostazione "l'effetto cumulativo" va determinato all'inizio dell'esercizio, ipotizzando che il nuovo principio sia sempre stato utilizzato anche in esercizi precedenti. Tale effetto è dato dalla differenza tra il patrimonio netto iniziale dell'esercizio in cui avviene il cambiamento e l'ammontare dello stesso che si sarebbe ottenuto se il nuovo principio fosse già stato adottato in esercizi precedenti.

b) *Calcolo dell'effetto cumulativo alla fine esercizio.* In questo caso l'effetto del cambiamento evidenzia di quanto sarebbe stata diversa la voce "Utili (perdite) portati a nuovo" a fine esercizio continuando a seguire lo stesso principio contabile del passato. Tale

effetto è calcolato come differenza tra il saldo di chiusura della voce di bilancio a fine anno, secondo il nuovo criterio di valutazione, e quello calcolato, sempre a fine anno, secondo il vecchio criterio di valutazione.

Mentre nella alternativa a) l'effetto cumulativo è calcolato all'inizio del periodo, per cui il risultato ordinario dell'esercizio (prima di tale effetto) tiene già conto dell'applicazione del nuovo principio, con l'alternativa b) il risultato ordinario dell'esercizio si basa sull'ipotesi di aver continuato ad applicare il vecchio principio. In questa seconda ipotesi, l'effetto cumulativo incorpora sia quello pregresso calcolato secondo l'alternativa a) all'inizio dell'esercizio, sia l'ulteriore effetto che si sarebbe determinato sul risultato dell'esercizio qualora si fosse continuato con il vecchio principio.

A.III.b.4. Nella realtà italiana, si ritiene che al fine di uniformare il trattamento contabile degli effetti delle variazioni nei principi contabili, tale effetto cumulativo vada calcolato all'inizio del periodo e che sia riflesso nel conto economico tra i componenti straordinari.

Infatti, se nell'effetto cumulativo si computasse anche quello relativo all'esercizio in corso, si rileverebbe, quale componente straordinario anche un provento od onere ordinario, quale è quello derivante dall'applicazione all'esercizio in corso del principio contabile ritenuto più corretto e perciò adottato.

Dell'effetto che si sarebbe determinato applicando il vecchio principio va invece data informativa nella nota integrativa come nel seguito precisato.

A.III.b.5. Per chiarire quanto esposto nel precedente paragrafo è utile un esempio di modifica di criterio di valutazione delle rimanenze di magazzino, che è il caso di modifica che più di frequente si incontra nella pratica. Si ipotizzi che la società abbia sempre valutato in passato le rimanenze con il metodo LIFO e che a fine esercizio passi al metodo FIFO e che i valori, applicando i diversi criteri di valutazione, siano i seguenti:

	rimanenze iniziali	rimanenze finali	differenza
Valutazione a LIFO	800	1.000	200
Valutazione a FIFO	1.100	1.400	300
Differenza da valutazioni di bilancio	<u>300</u>	<u>400</u>	<u>100</u>

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

a) "Effetto cumulativo" sul patrimonio netto iniziale che si sarebbe avuto applicando retroattivamente il nuovo criterio. È questo l'effetto che va rilevato come componente straordinario di conto economico⁷. Tale effetto si calcola come segue:

Rimanenze iniziali a LIFO	800
Rimanenze iniziali a FIFO	<u>1.100</u>
Effetto cumulativo del cambiamento	<u><u>300</u></u>

b) "Effetto sul risultato ordinario" dell'esercizio (prima delle componenti straordinarie) a seguito della modifica del criterio di valutazione ossia del non aver continuato a seguire il

⁷ Nella fattispecie, la rilevazione di tale effetto cumulativo avverrà attraverso una scrittura contabile con cui si addebitano le Rimanenze iniziali (o le Variazioni delle rimanenze) per 300 e si accreditano i Proventi Straordinari per lo stesso importo.

criterio precedente. È questo l'effetto di cui si raccomanda di dare l'ulteriore informativa in nota integrativa. Tale effetto si calcola come segue:

Variazione rimanenze finali a FIFO	300
Variazione stesse rimanenze a LIFO	<u>200</u>
Maggior utile con nuovo principio	<u><u>100</u></u>

L'effetto di cui alla situazione b) rappresenta quindi l'informativa che si deve dare in nota integrativa circa l'effetto sul risultato d'esercizio qualora si fosse continuato ad applicare il vecchio principio come indicato nel paragrafo A. IV. Una ulteriore informazione comparativa può essere fornita, sempre in nota integrativa, presentando un'apposita situazione economico-patrimoniale sintetica "pro-forma", che evidenzia quale sarebbero stati il risultato e la struttura patrimoniale sia dell'esercizio al quale fa riferimento il bilancio, sia di quello dell'esercizio precedente qualora il nuovo criterio contabile fosse stato costantemente applicato nel tempo.

A.III.c. Rappresentazione in bilancio dell'effetto di un cambiamento di principio contabile applicato prospetticamente

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

Ne consegue che l'applicazione del vecchio principio contabile, negli esercizi precedenti al cambiamento, influenzerà, non solo il risultato dell'esercizio in cui si attua il cambiamento, ma anche il risultato degli esercizi successivi. Ad esempio: in presenza di un cambiamento di principio contabile che comporti la non capitalizzazione di taluni costi, l'ammortamento dei costi precedentemente capitalizzati influenzerà, non solo il conto economico dell'esercizio in cui viene effettuato il cambiamento, ma anche quelli successivi; nel contempo, i costi capitalizzati in applicazione del precedente principio resteranno iscritti per la quota non ammortizzata nella situazione patrimoniale dell'esercizio stesso ed in quelli successivi, fino a che non siano completamente ammortizzati.

A.IV. Informazioni in nota integrativa

A.IV.a. Le principali informazioni da fornire nella nota integrativa richieste dalla normativa civilistica (art. 2423 bis), integrata sul piano della tecnica dai corretti principi contabili, sono le seguenti:

- a) Il motivo per cui si è cambiato il criterio contabile e le modalità di attuazione:
- in caso di applicazione retroattiva del cambiamento di principio contabile: l'effetto cumulativo sugli utili a nuovo iniziali che si sarebbe avuto applicando retroattivamente il nuovo criterio (componente retroattiva, riflessa fra le componenti straordinarie);
 - oppure, in caso di applicazione prospettica del principio contabile: l'effetto, se ragionevolmente determinabile, che si sarebbe avuto sulle componenti del risultato dell'esercizio se il nuovo principio contabile fosse stato applicato anche in precedenza;
- b) l'effetto sulle componenti ordinarie dell'esercizio, prima delle componenti straordinarie, per non aver adottato il criterio precedente (componente corrente);
- c) gli effetti di cui ai punti precedenti sui conti patrimoniali interessati, *nonchè* sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al lordo e al netto dell'incidenza fiscale.

A.IV.b. Si incoraggia altresì la predisposizione, in nota integrativa, di una situazione economico-patrimoniale sintetica pro-forma che evidenzi gli effetti del cambiamento di principio contabile ove tali effetti siano rilevanti e/o si ripercuotano su una pluralità di voci interessate (in inglese, il “*pervasive effect*”)⁸. Le grandezze contenute nella situazione economico-patrimoniale pro-forma dovranno comunque essere confrontabili con quanto riportato nei conti annuali e consolidati.

A.IV.c. Seguono due esempi di informazione inclusa nella nota integrativa relativi al cambiamento di criteri di valutazione (rispettivamente, in caso di applicazione retroattiva ed in caso di applicazione prospettica).

Cambiamento nel criterio di valutazione delle rimanenze di magazzino

Nel bilancio chiuso al 31 dicembre 20X5 la Società ha cambiato il criterio di valutazione delle rimanenze di magazzino da LIFO a FIFO. Il cambiamento di criterio è stato effettuato in quanto ... Per effetto del cambiamento, l'utile dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X5 è stato, prima dell'effetto fiscale e dell'effetto cumulativo pregresso, circa di Euro 100.000 (Euro 59.000 al netto dell'incidenza fiscale) superiore a quello che sarebbe risultato continuando a seguire il criterio precedente. Si rileva inoltre che l'effetto cumulativo pregresso del cambiamento, calcolato sulle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio, è stato circa di Euro 300.000 (Euro 177.000 al netto dell'incidenza fiscale) ed è stato imputato alla voce – Proventi straordinari –. Conseguentemente l'effetto complessivo sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto al 31 dicembre 20X5 è stato circa di Euro 400.000 (Euro 236.000 al netto dell'incidenza fiscale).

Segue un esempio di informazione inclusa nella nota integrativa relativa al cambiamento di principio contabile applicato prospetticamente:

Cambiamento nel criterio di capitalizzazione dei costi di ricerca e sviluppo

Nel bilancio chiuso al 31 dicembre 20X5 la Società ha cambiato il criterio di capitalizzazione dei costi di ricerca e sviluppo. Tali costi, che precedentemente venivano capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali ed ammortizzati in tre anni, a decorrere dall'1 gennaio 20X5 vengono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti. L'ammortamento dei costi precedentemente capitalizzati viene effettuato secondo il piano originario ed ha quindi comportato un onere di Euro ... a carico dell'esercizio. Il cambiamento di criterio è motivato da ... Qualora la società non avesse mutato il criterio di capitalizzazione, il risultato d'esercizio ed il patrimonio netto al 31 dicembre 20X5 sarebbero risultati superiori di Euro ... (Euro ... al netto dell'incidenza fiscale) pari ai costi di ricerca sostenuti nell'anno al netto degli ammortamenti che si sarebbero calcolati in tal caso.

⁸ Per quanto concerne le imprese quotate queste devono fare riferimento alla comunicazione Consob n. 99059009 del 30 luglio 1999 inviata alle società con titoli quotati nella quale si raccomanda che, “qualora la rilevanza degli effetti sulla situazione economica e patrimoniale dell'applicazione di nuovi criteri contabili lo richieda, venga fornita nella nota integrativa un'apposita situazione economico-patrimoniale sintetica pro-forma, che evidenzii quale sarebbero stati il risultato e la struttura patrimoniale sia dell'esercizio al quale fa riferimento il bilancio, sia di quello dell'esercizio precedente qualora il nuovo criterio contabile fosse stato costantemente applicato nel tempo.”

Per quanto concerne le banche si rinvia alla Comunicazione della Banca d'Italia sull'argomento richiamata al punto AIII.b.2.

B. CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

B.I. *Premessa*

Il processo di formazione del bilancio (d'esercizio, consolidato, intermedio di periodo) è, essenzialmente, un processo di stima.

Nessun elemento patrimoniale, tranne il denaro in cassa in valuta di conto, è esente da stime. Le stime possono riguardare le caratteristiche di elementi presenti alla data di bilancio, oppure l'evolversi di eventi futuri che potrebbero influenzare il valore da assegnare ad una determinata voce di bilancio.

Della prima categoria può, per 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.

Nella seconda categoria si possono includere il 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.

B.II. *Definizioni e caratteristiche*

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 di fatturazione di un credito commerciale); successivamente, ogni singolo componente è oggetto di un procedimento di stima (per esempio, il valore di realizzo del credito) allo scopo di determinare 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.

Da quanto detto si desume che il procedimento di stima è intrinseco alla formazione del bilancio e non costituisce un'operazione di carattere straordinario. Non si tratta, cioè, di un'operazione che si effettua solo in presenza di circostanze eccezionali o di accadimenti particolari. È altresì vero che il verificarsi di fatti anomali comporta un riesame critico delle stime precedentemente effettuate.

Il processo di stima è, per sua natura, soggettivo, ma non deve essere arbitrario perché violerebbe l'obiettivo finale del bilancio, cioè la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio (cfr. art. 2423 c.c.). A tale 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".

Ne consegue che le stime debbono essere 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.

B.III. Rilevazione e rappresentazione

B.III.a. Cambiamenti di stima sono una necessaria conseguenza della periodica preparazione dei bilanci, in particolare modo in tutti quei casi in cui le stime dipendono dall'evolversi di eventi futuri.

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.

Per tutto quanto sopra esposto, tali rettifiche rientrano nel normale procedimento di formazione di stima e non costituiscono correzioni di precedenti errori (trattati nella sezione C di questo documento) e neppure comportano l'evidenza di elementi straordinari di reddito.

B.III.b. Un cambiamento di stima può avere effetti solo sull'esercizio in corso oppure anche sugli esercizi futuri.

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. A tale proposito si pensi, per esempio, alle stime di inesigibilità dei crediti o di recuperabilità di imposte anticipate.

Invece, cambiamenti di stima dovuti a mutamenti strutturali dell'azienda possono spesso influenzare anche i conti economici degli esercizi futuri. Si pensi, per esempio, alla revisione della vita utile stimata di un impianto che dispiegherà i propri effetti anche sul calcolo degli ammortamenti degli anni di vita utile residua, oltre che per l'esercizio in corso.

B.III.c. Salvo i casi in cui il cambiamento di stima sia, in realtà, la correzione di un errore (si veda la sezione C di questo documento), gli effetti del cambiamento costituiscono un normale procedimento valutativo per la formazione del bilancio dell'esercizio corrente. Tali effetti, pertanto, devono essere contabilizzati integralmente a conto economico per la parte di competenza e classificati nella voce di conto economico corrispondente all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

Così, per esempio, la modifica nella percentuale stimata di irrecuperabilità di un credito sarà fatta affluire nelle rettifiche di valore dei crediti (voce 10.d del conto economico). Sempre a titolo di esempio, se nuovi elementi informativi fanno ritenere che una immobilizzazione ha perso di valore (e la perdita è durevole nel tempo) la conseguente rettifica negativa di valore dovrà essere integralmente contabilizzata nella voce 10.c del conto economico.

B.III.d. Nel caso di cambiamenti di stima che coinvolgono anche esercizi successivi, le rettifiche conseguenti influenzeranno, per la parte di competenza, sia l'esercizio corrente sia quelli successivi. L'esempio più comune, a tale proposito, è una modifica nella vita utile residua di un cespite. Si supponga che, dopo 4 anni, ci si renda conto che un impianto, originariamente stimato avere una vita utile di 10 anni, ha in realtà una vita utile residua di soli 3 anni e non più dei rimanenti 6 anni a suo tempo previsti. In questo caso, il residuo valore di 6/10 del costo originario sarà ammortizzato in tre anni. Per i cambiamenti di stima, infatti, non si pone il problema di scegliere fra metodo prospettico (quello sopra delineato) e metodo retroattivo di contabilizzazione degli effetti, che è invece discusso nella sezione A del presente documento.

Ciò perché un cambiamento di stima è, come già più volte sottolineato in precedenza, parte del normale procedimento di formazione del bilancio d'esercizio. I bilanci di esercizi precedenti, che contenevano stime fondate su informazioni ed esperienze disponibili a quel

tempo, furono opportunamente predisposti in funzione di tali stime, benché le stime, per loro stessa natura, richiedano riesame critico ad ogni esercizio successivo.

B.IV. Cambiamenti di stima e cambiamenti di principi contabili

In genere è agevole determinare se una rettifica è motivata da un cambiamento di stima piuttosto che dall'adozione di un nuovo principio contabile. Vi sono, tuttavia, casi in cui tale distinzione non è immediata.

Per esempio, un'impresa può passare dalla capitalizzazione di un onere al suo addebito al conto economico nell'esercizio di sostenimento perché nuove informazioni indicano incertezze circa l'ottenimento di benefici futuri da quell'onere.

Capitalizzazione e addebito al conto economico sono principi contabili alternativi e, a tale proposito, si veda il Principio contabile 24. Quando, però, l'alternativa si pone non in funzione di una scelta generale di politica aziendale, ma solo in conseguenza di nuove informazioni circa l'utilità futura di un bene, la modifica contabile è un cambiamento di stima e non di principio.

Ciò detto, occorre anche precisare che vi possono essere casi in cui un cambiamento di principio contabile comporta anche, contestualmente, un cambiamento di stima. In queste circostanze, sia perché il cambiamento di stima è diretta conseguenza del cambiamento di principio, sia perché è difficoltoso, se non impossibile, distinguere i due effetti, la rettifica complessiva deve essere contabilizzata e descritta come un cambiamento di principio contabile.

B.V. Informazioni in nota integrativa

I cambiamenti di stima possono alterare significativamente la comparabilità dei bilanci. In questi casi, la nota integrativa deve motivare le ragioni del cambiamento, e fornirne l'effetto sul bilancio del cambiamento e, qualora questa sia ragionevolmente stimabile, la relativa incidenza fiscale.

C. CORREZIONE DI ERRORI

C.I. Premessa

Nel corso dell'esercizio, ovvero durante la successiva preparazione del bilancio possono essere rinvenuti errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti. Questo capitolo definisce il trattamento contabile da adottare in tali circostanze.

C.II. Definizioni e caratteristiche

C.II.a. Ai fini di questo documento un errore consiste nella impropria o nella mancata applicazione di un principio contabile, nel caso in cui, al momento in cui esso viene commesso, siano disponibili le informazioni ed i dati necessari per il suo corretto trattamento. 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.

Non costituiscono, invece, errori:

- le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento;

- l'adozione di criteri contabili effettuata in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento che, successivamente, si dimostrino diversi da quelli a suo tempo assunti a base della scelta operata;

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

C.II.b. Occorre quindi particolare attenzione nel non confondere gli *errori* con i *cambiamenti di stima*. Le stime, proprio per la loro intrinseca natura di approssimazione, possono e debbono essere riviste nel momento in cui divengono note ulteriori informazioni. Ad esempio, la stima della recuperabilità di un credito, e, quindi, dell'eventuale svalutazione da apportare allo stesso può variare nel momento in cui si viene a conoscenza di nuove o ulteriori informazioni sullo stato di solvibilità del debitore.

Allo stesso modo, è necessario distinguere tra *errori* e *cambiamenti di principi contabili*. Ad esempio, se nei precedenti esercizi una impresa valutava le opere in corso di esecuzione con il metodo del costo perché non disponeva di un impianto contabile tale da permetterle di valutare con ragionevolezza i costi a finire delle commesse in corso di esecuzione e successivamente, avendo affinato i propri sistemi, adotta il criterio dello stato di avanzamento, l'effetto di tale cambiamento non costituisce la correzione di un errore.

C.II.c. In base al loro effetto sui bilanci, si possono avere *errori determinanti* ed *errori non determinanti*.

In questo Principio contabile sono definiti errori determinanti quegli errori che abbiano un effetto talmente rilevante sui bilanci su cui essi sono stati commessi che i bilanci medesimi non possano più essere considerati attendibili⁹.

Non è possibile, data l'estrema varietà delle possibili fattispecie, stabilire regole o formule per definire i limiti oltre i quali un bilancio diviene inattendibile a causa di un errore (ovvero, quanto debba essere rilevante un errore perché esso possa essere definito determinante). Tale conclusione dipende da un complesso di circostanze che variano sensibilmente di caso in caso: possono aversi errori che, pur non essendo determinanti sul piano quantitativo, lo sono tuttavia sul piano qualitativo. In altri casi, possono aversi errori che, pur non essendo determinanti di per sé, lo divengono a causa delle diverse conseguenze che si sarebbero avute qualora non fossero stati commessi. Ad esempio, un semplice errore di calcolo relativamente modesto commesso nella iscrizione in bilancio di valori liquidi superiori al reale (di per sé non determinante sul bilancio) potrebbe divenire tale se il mantenimento di un minimo ammontare di liquidità sia una condizione essenziale di un contratto il cui mancato avverarsi comporterebbe rilevanti effetti economici per l'impresa.

Un ulteriore criterio per poter definire determinante un errore sta nello stabilire se, a causa del medesimo errore, si possa arrecare pregiudizio a coloro che hanno interesse al bilancio dell'impresa¹⁰.

⁹ Si deve osservare che, ai sensi dell'art. 2423 del codice civile, "il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio". L'espressione "veritiero e corretto" è di maggior vigore che non l'espressione "attendibile". Per quanto riguarda l'argomento degli errori in questione, è palese che non possano essere assimilati errori marginali o addirittura irrilevanti con errori che arrechino pregiudizio alla conformità del bilancio con i postulati che lo governano (si veda il Principio contabile 12 in proposito). È in base a tale argomentazione che nel presente Principio si è preferito adottare il termine "attendibilità", che consente di escludere dalla trattazione tutti quegli errori che per valore o per significato siano di scarsa o nessuna rilevanza.

¹⁰ Tale distinzione assume particolare rilievo ai fini del possibile trattamento della correzione dell'errore medesimo, come oltre illustrato.

C.III. Correzione dell'errore

Un errore commesso in esercizi precedenti deve trovare tempestiva correzione nell'esercizio in cui esso viene individuato. Ciò vale sia per errori non determinanti, sia per errori determinanti.

In linea generale, la normativa vigente presuppone la continuità dei bilanci dell'impresa, con ciò intendendosi che i valori esposti nel bilancio di chiusura di un dato esercizio corrispondano sistematicamente ai valori di apertura dell'esercizio successivo.

Sulla sola base di tale principio generale, ne deriverebbe che in nessun caso un errore potrebbe essere rettificato attraverso la correzione dei valori di apertura del bilancio del periodo in cui esso viene individuato, bensì che esso debba sistematicamente essere rettificato attraverso gli opportuni addebiti/accrediti al conto economico del periodo corrente. Ciò presuppone naturalmente che i bilanci dei precedenti esercizi siano "legalmente validi": se così non fosse (in base a valutazioni e considerazioni squisitamente giuridiche che esulano dallo scopo del presente documento) i bilanci precedenti andrebbero corretti e, quindi, l'errore a suo tempo commesso non avrebbe più alcun effetto sul bilancio dell'esercizio in corso.

C.IV. Rilevazione e rappresentazione

C.IV.a. Errori non determinanti

La correzione degli errori non determinanti deve avvenire nell'esercizio stesso in cui essi vengono scoperti, attraverso la rettifica della posta patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, con contropartita alla voce "proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti".

C.IV.b. Errori determinanti

Ben più complesso è il caso del trattamento da adottare nel caso di errori determinanti. In linea teorica, esistono tre possibili modalità di correzione:

1. rettificare l'importo delle riserve esistenti
2. imputare la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso
3. correggere i bilanci degli esercizi precedenti

C.IV.b.1. Rettifica delle riserve esistenti

Questa soluzione viene trattata solamente per completezza di esposizione, poiché essa non appare percorribile per varie ragioni che possono così essere riassunte:

- Appostare la correzione dell'errore come una rettifica delle riserve esistenti equivarrebbe a non far gravare (o non far beneficiare, a seconda dei casi) la correzione dell'errore su alcun conto economico, in contrasto, quindi, con l'assunto generale che tutti i ricavi e tutti i costi debbono essere rilevati nel conto economico stesso.

- La rettifica di una riserva esistente può essere interpretata come una violazione del più sopra citato principio di continuità dei bilanci¹¹. Infatti, anche se formalmente la rettifica delle riserve avverrebbe in esercizio successivo a quello in cui fu commesso l'errore e, quindi, il saldo di apertura delle riserve in questione corrisponderebbe a quello di chiusura del bilancio precedente, tuttavia, la sostanza della rettifica indicherebbe il contrario.

¹¹ Si veda al proposito il Principio contabile 12 ove si indica che tra le voci contenute al punto E sono inseriti gli "errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione delle poste di bilancio di esercizi precedenti".

- Occorre infine richiamare la normativa italiana, secondo la quale le riserve (fatta eccezione per quelle “di capitale”, quali sovrapprezzo, ecc) vengono formate attraverso deliberazione assembleare coeva anche se distinta da quella di approvazione del bilancio. Qualora per correggere l’errore si rettificassero le riserve esistenti, l’assemblea chiamata ad approvare il bilancio dell’esercizio in cui tale correzione avviene si troverebbe ad approvare una variazione delle riserve avvenuta senza previa deliberazione dell’assemblea stessa.

C.IV.b.2. Imputazione al conto economico dell’esercizio in corso

Questa soluzione, fatti salvi i più rari casi in cui occorra modificare i bilanci degli esercizi precedenti di cui si tratterà successivamente, è la più consona per apportare rettifiche di errori commessi in precedenza.

Se, infatti, l’effetto delle rettifiche di errori di precedenti esercizi è particolarmente significativo (e, trattandosi di errori determinanti, questo è appunto il caso), l’imputazione della correzione dell’errore al conto economico dell’esercizio in apposita voce certamente dirime ogni eventuale dubbio del lettore del bilancio circa la non appartenenza di quella componente alla gestione dell’esercizio stesso, ne pone in evidenza gli effetti economici e non invalida il criterio di continuità dei bilanci.

Di conseguenza, anche la correzione di errori determinanti deve avvenire nell’esercizio stesso in cui essi vengono scoperti, attraverso la rettifica della posta patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall’errore, con contropartita alla voce “proventi ed oneri straordinari”. Se la rilevanza della rettifica è particolarmente significativa, potrà essere necessaria la sua rilevazione in una apposita sottovoce della voce qui indicata¹².

Inoltre, in considerazione della rilevanza che caratterizza un errore determinante, nella nota integrativa se ne dovrà dare completa informativa, come appresso specificato al paragrafo C.V.b¹³.

Nei casi in cui la rettifica necessaria per correggere l’errore commesso nei bilanci degli esercizi precedenti abbia effetto rilevante e/o si rifletta su una pluralità di voci del bilancio, così che la semplice descrizione della correzione non sia sufficiente perché il lettore possa agevolmente raffigurarsi quale avrebbe potuto essere il bilancio “corretto”, dovrà essere fornito in allegato alla nota integrativa il bilancio precedente corretto come pro-forma.

C.IV.b.3. Correzione dei bilanci degli esercizi precedenti

In alcuni più rari casi, gli errori commessi in esercizi precedenti non solo rispondono alla definizione data in questo documento di errori determinanti, ma possono anche essere tali da rendere nulla o annullabile la delibera che ha approvato il bilancio.

Esula dallo scopo del presente documento, in quanto di natura esclusivamente giuridica, la trattazione delle circostanze in cui si dà luogo all’annullamento del bilancio. Giova tuttavia qui ricordare che, in tali casi, la correzione di un errore commesso in precedenti esercizi avviene attraverso il rifacimento del bilancio dell’esercizio in cui è stato commesso l’errore, nonché, per il principio di continuità dei bilanci, di quelli successivi sui quali l’errore iniziale produca i suoi effetti.

¹² L’articolo 2423-ter cod. civ., dando facoltà al redattore del bilancio, al secondo comma, di suddividere ulteriormente le “voci precedute da numeri arabi” e, al terzo comma, dando l’obbligo di aggiungere “altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcune di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425” è conferma dell’appostazione qui richiesta.

¹³ La necessità di una completa informativa è richiesta dal terzo comma dell’articolo 2423 codice civile: “Se le informazioni richieste da specifiche norme di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie a tale scopo.”

C.V. Informazioni in nota integrativa

C.V.a. Correzione di errori non determinanti

È facoltà dei redattori del bilancio fornire informativa circa le eventuali correzioni apportate nel corso dell'esercizio per errori rilevati su bilanci di esercizi precedenti

C.V.b. Correzione di errori determinanti

La nota integrativa deve evidenziare:

1. la natura dell'errore commesso;
2. l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della correzione che sarebbe stata necessaria per gli esercizi precedenti ai quali si riferiscono gli errori compiuti;
3. il fatto che i dati e le informazioni comparative dei precedenti esercizi menzionati al punto 2 non siano stati oggetto di correzione.

C.V.c. Rifacimento di bilanci di precedenti esercizi

La nota integrativa deve evidenziare:

1. la natura dell'errore commesso;
2. l'ammontare della correzione apportata al bilancio di ogni esercizio precedente, rispetto al bilancio originariamente presentato;
3. che la situazione patrimoniale di apertura è quella risultante dal bilancio nuovamente redatto a seguito delle correzioni apportate.

D. OPERAZIONI ED EVENTI STRAORDINARI

D.I. Premessa

Il risultato economico d'esercizio può essere significativamente influenzato da fatti straordinari che, pur se avvenuti nell'esercizio e quindi di competenza dello stesso, possono, se i loro effetti non sono chiaramente identificati e quantificati, non consentire una corretta visione dell'andamento economico dell'impresa e possono significativamente alterare la valutazione delle capacità reddituali dell'impresa stessa in condizioni di normalità.

D.II. Definizioni e caratteristiche

Sono da considerarsi straordinari gli eventi o le operazioni quando ricorrono entrambe le seguenti condizioni:

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

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

b) Gli eventi o le operazioni sono infrequenti.

In relazione a quanto sopra detto, va precisato che non si deve confondere l'attività ordinaria dell'impresa con l'attività caratteristica della stessa. Infatti possono spesso configurarsi attività accessorie svolte ordinariamente dall'impresa per integrarne i redditi o perché connesse a vario titolo all'attività principale dell'impresa stessa. Gli effetti economici delle attività accessorie e non caratteristiche vanno rilevati, a seconda della loro natura, tra il valore ed i costi della produzione ovvero tra i proventi ed oneri finanziari.

D.III Rilevazione e rappresentazione

Per una chiara esposizione in bilancio del risultato d'esercizio nelle sue componenti, gli effetti economici delle operazioni e degli eventi straordinari, devono essere riflessi nel conto economico tra gli oneri e proventi straordinari, separatamente da quelli derivanti dall'attività ordinaria dell'impresa.

Per una esemplificazione dei proventi ed oneri derivanti da eventi e operazioni straordinari si rinvia a quanto indicato con riferimento agli oneri e proventi straordinari nel Principio contabile 12 e nel relativo Documento interpretativo n. 1.

È da rilevare che, come indicato nel citato documento interpretativo, alle voci "Oneri straordinari" e "Proventi straordinari", sono iscritti, oltre che gli effetti delle operazioni ed eventi straordinari, trattati in questo documento, anche altre fattispecie quali: gli effetti di cambiamenti di principi contabili e le correzioni di errori (per i quali si vedano le apposite trattazioni nel presente documento); le imposte relative ad esercizi precedenti, anche se non derivanti da operazioni ed eventi straordinari.

Non sono invece da considerarsi eventi o operazioni straordinari le seguenti fattispecie:

- 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.

Si precisa che i proventi ed oneri derivanti da eventi o operazioni straordinari andranno rilevati contabilmente, in aderenza ai criteri di competenza statuiti nel Principio Contabile 11, nell'esercizio in cui l'evento si verifica o l'operazione viene effettuata, anticipando tuttavia, attraverso appositi stanziamenti, gli eventuali oneri connessi ad operazioni non ancora effettuate, ma i cui presupposti esistevano già alla data di bilancio e che risultino probabili e quantificabili alla data di redazione del bilancio, come specificato nel Principio Contabile 19 (paragrafo C.VI.e.1.).

D.IV Informazioni in nota integrativa

Nella nota integrativa andranno esplicitati:

- la natura degli eventi e delle operazioni straordinari intervenuti nell'esercizio;
- i relativi importi inclusi nei proventi e oneri straordinari, se di ammontare apprezzabile.

E. FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

E.I. Premessa

Con riferimento ai fatti successivi alla chiusura dell'esercizio, gli aspetti fondamentali che occorre considerare riguardano:

- quando una impresa deve recepire nel proprio bilancio gli effetti di fatti intervenuti

dopo la chiusura dell'esercizio;

- la natura dell'informazione integrativa che deve essere fornita circa i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

E.II. Definizioni e caratteristiche

E.II.a. I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono quei fatti, sia positivi, sia negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio. Si possono identificare due tipi di fatti:

(a) quelli che evidenziano condizioni che esistevano già 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 (*fatti successivi che devono essere recepiti nel bilancio*). Nel caso in cui il loro effetto non sia determinabile se ne deve dare informazione nella nota integrativa;

(b) quelli che modificano le situazioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio che, non richiedendo variazione dei valori di bilancio, devono essere menzionati in nota integrativa o, a seconda dei casi, nella relazione sulla gestione, perché comportano, nell'esercizio successivo, variazioni straordinarie o rilevanti della situazione di attività o passività esistenti alla data di chiusura. Questi eventi devono essere menzionati perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni (*fatti successivi che non devono essere recepiti nel bilancio*).

Il termine entro il quale il fatto si deve verificare perché se ne debba tenere conto è, nella generalità dei casi, individuato con la data di redazione del progetto di bilancio (d'esercizio) da parte degli amministratori.

Qualora, tuttavia, tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da pregiudicare l'attendibilità del bilancio nel suo complesso, gli amministratori dovranno opportunamente modificare il progetto di bilancio.

Nel bilancio consolidato i fatti successivi saranno riflessi così come nel bilancio d'esercizio.

E.III. Rilevazione e rappresentazione

E.III.a. Fatti successivi alla data di bilancio che devono essere recepiti nel bilancio

In presenza di questi fatti i valori di bilancio devono riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico.

Alcuni esempi relativi a questi fatti successivi riguardano:

- 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, normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio; pertanto è necessario operare una adeguata svalutazione;
 - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al

costo fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di un maggior prezzo di acquisto di un'attività acquisita o di un minor prezzo di vendita di un'attività ceduta prima della fine dell'esercizio;
- la determinazione dopo la chiusura dell'esercizio di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso.
- la scoperta di un errore o di una frode.

E.III.b. Fatti successivi alla data di bilancio che non devono essere recepiti nel bilancio

Non richiedono variazioni nei valori di bilancio, a titolo di esempio, i seguenti fatti:

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni titoli nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, in quanto tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- la perdita derivante dalla variazione delle parità di cambio con valute estere

E.III.c. Continuità aziendale

Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno, totalmente o parzialmente, 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 della mancanza di continuità aziendale.

E.IV. Informazioni in nota integrativa

I fatti successivi alla data di bilancio che, pur non richiedendo variazioni nei valori dello stesso, influenzano la situazione esistente alla chiusura dell'esercizio (e rappresentata in bilancio) e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate, devono essere illustrati nella nota integrativa. L'indicazione dovrebbe riguardare la natura e la descrizione del fatto intervenuto, nonché, per quelli di maggiore significatività e rilevanza, la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria dell'impresa, oppure la dichiarazione che l'effetto non risulta determinabile.

Alcuni esempi relativi a questi fatti possono essere:

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) deliberate 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;

Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) sorti dopo la chiusura dell'esercizio;
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

Tali fatti vengono frequentemente illustrati nella relazione sulla gestione quali "fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio" (art. 2428 punto 5 codice civile). In tale caso, per completezza dell'informativa di bilancio, è necessario farne menzione anche nella nota integrativa. Ciò può avvenire anche mediante un richiamo alla illustrazione fatta dagli amministratori nella relazione sulla gestione.