



## Principio contabile OIC 29

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

**Dott. Giovanni Verde– Dottore commercialista e revisore dei conti**

**Napoli, 15 dicembre 2020**



# Definizioni

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.

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.



## Definizioni

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.

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.

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.



## Definizioni

**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.

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



# Cambiamenti di principi contabili

L'articolo 2423-bis, comma 1, numero 6, codice civile stabilisce che **i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro**. Il comma 2, inoltre, stabilisce che deroghe a tale principio sono consentite in **casi eccezionali** e che in questi casi la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

Tuttavia le vigenti norme civilistiche non definiscono quali possano essere i casi eccezionali in cui è possibile derogare alla continuità di applicazione di un principio contabile. Inoltre, non stabiliscono regole e modalità da seguire per indicare in nota integrativa gli effetti delle modifiche dei criteri di valutazione, né specificano come debba essere riflessa in bilancio la rettifica risultante dal cambiamento di criterio di valutazione.

Non sono cambiamenti di principi contabili:

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



# Cambiamenti di principi contabili

Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se:

- è richiesto da nuove disposizioni legislative o da nuovi principi contabili (**cambiamenti obbligatori** di principi contabili); o
- è adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (**cambiamenti volontari** di principi contabili).

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.

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, ai soli fini comparativi, 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.

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.



# Cambiamenti di stime contabili

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.

1. 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.
2. 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.

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.

Il processo di stima è **intrinseco** alla formazione del bilancio ed è, per sua natura, **soggettivo**. Esso deve essere **ragionevolmente attendibile**, ma **non deve essere arbitrario** perché violerebbe l'obiettivo finale del bilancio, cioè la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.



# Cambiamenti di stime contabili

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**.

I cambiamenti di stima sono una conseguenza delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.

Premesso che le stime sono i procedimenti ed i metodi in base ai quali si perviene alla determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi



**i cambiamenti di stima rientrano nel normale procedimento di formazione del bilancio e non costituiscono correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili**

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.



# Cambiamenti di stime contabili

I cambiamenti di stima sono rilevati nel **bilancio dell'esercizio in cui si verifica il cambiamento**.

Gli effetti del cambiamento di stima sono classificati nella **voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale** oggetto di stima.

Un cambiamento di stima può avere effetti sul solo esercizio in corso o anche sugli esercizi successivi. Normalmente, i cambiamenti di stima dovuti alla disponibilità di nuove informazioni o di sviluppi futuri acquisiti dall'esterno hanno effetto solo sull'esercizio in corso, poiché costituiscono un graduale affinamento della stima originaria. Si pensi, ad esempio, alle stime di inesigibilità dei crediti o di recuperabilità di imposte anticipate. Se i cambiamenti di stima hanno effetto anche sugli esercizi successivi, le rettifiche conseguenti influenzano per la parte di competenza sia l'esercizio corrente sia quelli successivi.

Un esempio è la stima della vita utile residua di un cespite. Si supponga che, dopo 4 anni, ci si renda conto che un impianto, la cui vita utile era originariamente stimata in 10 anni, ha in realtà una vita utile residua di soli 3 anni (e non più dei rimanenti 6 anni risultanti dalla stima precedente). In questo caso, il valore residuo (di 6/10 del costo originario) viene ammortizzato nei 3 successivi anni.



# Cambiamenti di stime contabili

L'articolo 2427 del **codice civile non prevede specifiche informazioni nella nota integrativa per i cambiamenti di stima**; tuttavia un'informativa è necessaria, ove il cambiamento di stima non sia originato dai normali aggiornamenti delle stime; ad esempio, quando il verificarsi di un evento inaspettato richieda una **modifica rilevante nella determinazione della stima**, ovvero nel caso di operazioni che implicino rischi ed incertezze nella stima stessa. In detti casi, la nota integrativa illustra:

1. le ragioni del cambiamento;
2. il criterio di determinazione degli effetti del cambiamento di stima ed il metodo utilizzato in tale determinazione;
3. l'effetto del cambiamento e la relativa incidenza fiscale.



# Correzione di errori

Un **errore** consiste **nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile** se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di

- errori matematici;
- erronee interpretazioni di fatti;
- negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

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

- le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento, né
- l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

Un **errore è rilevante** se può individualmente, o insieme ad altri errori, **influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio**. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.



# Correzione di errori

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

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.

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:

- se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente; o
- 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.

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. 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.



# Correzione di errori

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.

Nel caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti la **nota integrativa** illustra:

1. la descrizione dell'errore commesso;
2. l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata; e
3. le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse dai paragrafi 51 e 52 (quando non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o non è fattibile determinare l'effetto cumulativo).



## Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, normalmente rappresentata dalla data di redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori.

Se in questo periodo avvengono fatti tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori devono modificare il progetto di bilancio.

Tipologia	Descrizione
Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti che <b>evidenziano</b> 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
Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti che <b>indicano</b> situazioni esistenti alla data di bilancio, ma che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo
Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale	Fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il 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



# Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

## **Fatti che devono essere recepiti in bilancio**

- Definizione di una causa legale in essere alla data di bilancio dopo la chiusura dell'esercizio, per un importo diverso da quello che era prevedibile alla data di bilancio;
- Fatti che evidenziano la perdita di valore di alcune attività già in essere alla data di bilancio, quali
  - il fallimento di un debitore dopo la data di chiusura dell'esercizio, indicante che la situazione di perdita del credito esisteva già a tale data;
  - Vendita di rimanenze a prezzi inferiori rispetto al costo;
- Determinazione 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.



# Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

## **Fatti che non devono essere recepiti in bilancio**

- Operazioni di natura straordinaria – fusioni scissioni conferimenti eseguite dopo la chiusura dell'esercizio
- Annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività
- Acquisto o cessione di un'azienda significativa
- Distruzione di impianti o macchinari
- Annuncio o avvio di piani di ristrutturazione
- Emissione di un prestito obbligazionario
- Aumento di capitale
- Assunzione di rilevanti impegni contrattuali
- Significanti contenziosi contrattuali, legali, fiscali relativi a fatti post chiusura
- Significative fluttuazioni anomale di valori di mercato di assets di bilancio
- Richieste di ammissione a quotazione