



Economia Aziendale corso avanzato

Lez. 6 - "Spazio e tempo nell'informativa di bilancio"

Prof. Domenico Nicolò
AA 2022_23

“spazio” e “tempo” nella redazione del bilancio d’esercizio

- La segmentazione dell’informativa di bilancio:
 - nello spazio, è alla base del reporting per segmenti e dell’informativa settoriale fornita in nota integrativa e nella relazione sulla gestione dalle imprese non soggette agli IAS/IFRS
 - nel tempo, riguarda i bilanci infrannuali
- Il tempo entra in gioco anche in molte altri aspetti della rilevazione contabile, della redazione del bilancio e dei principi contabili:
 - l’informativa sui fatti sopravvenuti dopo la data di riferimento del bilancio
 - i cambiamenti di principi contabili e nelle stime e la correzione di errori

L'informativa settoriale. L'IFRS 8 "Operating Segment"

- Il fabbisogno informativo delle imprese diversificate
- Cosa vuol dire segmentare l'informativa di bilancio nello spazio?
- Il reporting per segmenti aggiunge alla visione di sintesi quella analitica
- I segmenti come centri di risultato. Secondo l'IFRS 8 un segmento è una parte di un'azienda:
 - «che intraprende attività imprenditoriali generatrici di ricavi e di costi (compresi i ricavi e i costi riguardanti operazioni con altre componenti della medesima entità);
 - i cui risultati operativi sono rivisti periodicamente al più alto livello decisionale operativo dell'entità ai fini dell'adozione di decisioni in merito alle risorse da allocare al settore e della valutazione dei risultati (management approach);
 - per la quale sono disponibili informazioni di bilancio separate».

L'aggregazione tra settori e la disaggregazione in settori ulteriori rispetto a quelli oggetto di reporting interno

- par 9: L'aggregazione di segmenti oggetto di reportistica interna ai fini dell'informativa esterna
 - si deve effettuare se la responsabilità è affidata a uno stesso manager
 - si può effettuare, se sono simili per quanto attiene:
 - alla natura dei prodotti e dei servizi
 - ai processi produttivi
 - alla clientela
 - ai metodi utilizzati per distribuire i prodotti ed erogare i servizi
 - al contesto normativo
- i segmenti oggetti di reportistica interna devono essere aggregati ai fini della reportistica esterna (par.13), se sono al di sotto delle seguenti soglie (salvo che la direzione non ritenga utile fornire informazioni distinte su un dato settore):
 - «i ricavi oggetto di informativa, comprese sia le vendite a clienti terzi sia le vendite o i trasferimenti tra settori, sono almeno il 10% dei ricavi complessivi, interni ed esterni, di tutti i settori operativi;
 - l'ammontare in valore assoluto del relativo utile o perdita è almeno il 10% del maggiore, in valore assoluto, tra i seguenti importi:
 - i) l'utile complessivo relativo a tutti i settori operativi in utile e ii) la perdita complessiva relativa a tutti i settori operativi in perdita;
 - le sue attività sono almeno il 10% delle attività complessive di tutti i settori operativi».
- I segmenti devono essere disaggregati in ulteriori segmenti rispetto a quelli oggetto di reporting interno se, nel loro insieme, non raggiungono almeno la soglia del 75% del totale dei ricavi

Le informazioni fornite dal reporting per segmenti esterno

- i prodotti e i servizi dai quali ottengono i ricavi
- i criteri di segmentazione adottati per identificarli
- se alcuni segmenti sono stati aggregati perché simili
- una valutazione delle attività totali dei segmenti e, se indicate nel reporting interno, anche delle passività totali
- una valutazione del risultato economico (utile o perdita)
- se comunicate mediante il reporting interno, si devono indicare, distintamente per ciascun segmento:
 - a. ricavi da clienti terzi
 - b. ricavi da operazioni con altri settori operativi
 - c. interessi attivi
 - d. interessi passivi
 - e. svalutazioni e ammortamenti
 - f. voci significative di ricavo e di costo
 - g. quota di utile o perdita in società collegate e *joint venture* contabilizzate con il metodo del patrimonio netto
 - h. imposte sul reddito o proventi fiscali
 - i. voci non monetarie rilevanti diverse da svalutazioni e ammortamenti

Esempi

Voci	I SEMESTRE		II SEMESTRE	
	I Trim.	II Trim.	III Trim.	IV Trim.
Ricavi da contributi				
Ricavi da bigliettazione				
Ricavi da abbonamenti				
Ricavi totali				
Aggi biglietterie				
Ricavi netti				
Costo pedaggio				
Costo trazione				
Costo autisti				
Altri costi diretti variabili				
Totale costi diretti variabili				
Margine lordo di contribuzione				
Quota centro "Lavaggio"				
Quota centro "Officina-ricambi"				
Margine semi-lordo di contribuzione (Risultato operativo del segmento)				

La scomposizione nel tempo: i bilanci intermedi OIC 30 e IAS 34

- l'utilità dell'informativa infrannuale interna ed esterna
- il bilancio intermedio deve fornire una spiegazione di "operazioni e fatti rilevanti" per comprendere le variazioni intervenute nella situazione patrimoniale e nell'andamento economico nel periodo successivo alla chiusura dell'ultimo bilancio, quali ad es.:
 - la rilevazione di una perdita per riduzione di valore di attività e lo storno di tali perdite
 - l'eliminazione di qualsiasi accantonamento per costi di ristrutturazione
 - le acquisizioni e cessioni di immobili, impianti e macchinari
 - gli impegni di acquisto di immobili, impianti e macchinari
 - la svalutazione delle rimanenze al valore netto di realizzo e la eliminazione di tale svalutazione
 - la conclusione di vertenze legali
 - le correzioni di errori di esercizi precedenti
 - i cambiamenti nelle circostanze commerciali o economiche che incidono sul *fair value* delle attività e passività finanziarie
 - qualsiasi inadempimento di un contratto di finanziamento non sanato entro la data di chiusura dell'esercizio di riferimento
 - le operazioni con parti correlate
 - i trasferimenti tra i vari livelli della scala gerarchica del *fair value* utilizzata per la valutazione del *fair value* degli strumenti finanziari
 - le variazioni nella classificazione delle attività finanziarie a seguito di una variazione nello scopo o nell'utilizzo di tali attività
 - le variazioni delle passività o delle attività potenziali

La scomposizione nel tempo: i bilanci intermedi OIC 30 e IAS 34

- Il bilancio intermedio (completo o sintetico) **comprende** (par. 20):
 - a. un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria alla fine del periodo intermedio di e uno comparativo riferito alla fine dell'esercizio precedente
 - b. i prospetti dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo del periodo intermedio corrente e cumulativo del periodo tra l'inizio dell'esercizio in corso e la chiusura del periodo intermedio di riferimento, con prospetti comparativi dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo dei corrispondenti periodi intermedi (di riferimento e cumulativo) dell'esercizio precedente
 - c. un prospetto delle variazioni di patrimonio netto per il periodo tra l'inizio dell'esercizio in corso e la chiusura del periodo intermedio di riferimento, con un prospetto comparativo per il periodo corrispondente dell'esercizio precedente
 - d. un rendiconto finanziario cumulativo per il periodo tra l'inizio dell'esercizio in corso e la chiusura del periodo intermedio di riferimento, con un rendiconto comparativo per il periodo corrispondente dell'esercizio precedente
- i prospetti redatti in forma sintetica devono contenere «... come minimo, i raggruppamenti di voci e i totali parziali esposti nel più recente bilancio annuale e le note esplicative specifiche» (par.10)
- l'informativa sintetica risponde a esigenze di tempestività e di economicità

La scomposizione nel tempo: i bilanci intermedi OIC 30 e IAS 34

- nei bilanci intermedi si applicano i medesimi **principi contabili** applicati nel bilancio annuale (par.28)
- nelle **note al bilancio intermedio** devono essere fornite le seguenti informazioni (par.16):
 - indicare che nel bilancio intermedio sono stati seguiti gli stessi principi contabili e metodi di calcolo utilizzati nell'ultimo bilancio annuale o, se questi sono stati modificati, una descrizione della natura e dell'effetto del cambiamento
 - stagionalità o ciclicità delle operazioni del periodo intermedio
 - natura e importo di elementi inusuali data la loro natura, grandezza o effetto, che incidono su attività, passività, patrimonio netto, utile o flussi finanziari
 - natura e importo variazioni nelle stime effettuate in precedenti periodi intermedi del corrente esercizio o nelle stime effettuate in esercizi precedenti
 - emissioni, riacquisti e rimborsi titoli di debito e titoli partecipativi
 - dividendi pagati alle azioni ordinarie e alle altre azioni
 - eventi successivi al bilancio intermedio e che non sono stati riportati nel bilancio intermedio di riferimento
 - effetto variazioni nella struttura dell'entità nel periodo intermedio, comprese aggregazioni aziendali, ottenimento o perdita del controllo di controllate e investimenti a lungo termine, ristrutturazioni e attività operative cessate
 - per gli strumenti finanziari, le informazioni integrative sul fair value richieste dell'IFRS 13 "Valutazione del fair value" e dell'IFRS 7 Strumenti finanziari
 - per quelle imprese che diventano entità d'investimento o che cessano di esserlo, l'informativa sulle partecipazioni in altre entità
 - disaggregazione dei ricavi provenienti da contratti con i clienti conformemente all'IFRS 15 "Ricavi provenienti da contratti con i clienti"

La scomposizione nel tempo: i bilanci intermedi OIC 30 e IAS 34

- se l'entità fornisce l'informativa di settore, nelle note al bilancio intermedio deve presentare l'informativa di settore intermedia (par.16A) dalla quale devono risultare:
 - i ricavi da clienti terzi, se inclusi nel reporting per segmenti intermedio comunicato al più alto livello decisionale operativo
 - i ricavi intersettoriali, se inclusi nel reporting per segmenti intermedio comunicato al più alto livello decisionale operativo
 - l'utile / perdita di settore
 - attività e passività totali per un particolare settore oggetto di informativa, se inclusi nel reporting per segmenti intermedio comunicato al più alto livello decisionale operativo e se si sono verificate variazioni significative rispetto agli importi indicati nell'ultimo bilancio annuale per tale settore oggetto di informativa;
 - differenze rispetto all'ultimo bilancio annuale per quanto riguarda la base di suddivisione settoriale o la base di determinazione dell'utile o della perdita di settore;
 - riconciliazione del totale degli utili o perdite dei settori oggetto di informativa rispetto all'utile o alla perdita dell'impresa ante oneri (proventi) fiscali e attività operative cessate (se alloca a settori oggetto di informativa oneri (proventi) fiscali, essa può riconciliare il totale degli utili o perdite di settore all'utile o perdita al netto di tali voci

I bilanci intermedi secondo l'OIC 30

- Le società non quotate, se redigono un bilancio intermedio volontariamente, devono uniformarsi all'OIC 30 "Bilanci intermedi"
- par.3.2: "un bilancio intermedio è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota illustrativa"
- è possibile aggregare voci degli schemi di stato patrimoniale e conto economico civilistici, ma devono rimanere almeno le voci precedute da numeri romani dello stato patrimoniale e quelle precedute da numeri arabi del conto economico
- Gli schemi devono essere redatti in forma comparativa con il periodo precedente
- La nota illustrativa può essere meno dettagliata di quella del bilancio annuale, ma devono comunque risultare le seguenti informazioni:
 1. descrizione dei principi e criteri di valutazione
 2. nel caso di cambiamento di principi contabili, descrizione del nuovo principio e dell'effetto del cambiamento
 3. descrizione di effetti significativi sull'utile dovuti a stagionalità o a fatti rilevanti di natura non ricorrente
 4. voci per le quali è possibile che la stima di fine anno possa divergere sensibilmente da quella del bilancio intermedio
 5. eventi successivi di rilievo;
 6. principali impegni e passività potenziali (ed evoluzione delle stesse rispetto ai precedenti periodi)
 7. effetti di operazioni straordinarie, quali fusioni, scissioni, scorpori;
 8. variazioni nelle componenti del patrimonio netto;
 9. criterio di calcolo delle imposte anticipate relative a perdite fiscali pregresse non riconosciute in precedenza;
 10. nel caso di bilanci consolidati:
 - 10.1 composizione dell'area di consolidamento (eventualmente tramite rinvio a quanto indicato nel precedente bilancio consolidato)
 - 10.2 effetti delle eventuali variazioni significative nell'area di consolidamento
 11. ogni altra informazione ritenuta rilevante e/o richiesta dalle autorità

Il tempo e il trattamento contabile dei fatti sopravvenuti dopo la data di riferimento di bilancio ma prima della sua pubblicazione

OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"

OIC 29

- le situazioni conosciute dopo la data di riferimento del bilancio, ma già esistenti a quella data, danno luogo a modifiche dei valori dell'attivo e del passivo perché sono di competenza dell'esercizio; per esempio:
 - la definizione di un contenzioso da cui deriva un'obbligazione maggiore o minore di quella stimata;
 - la perdita di valore di un credito derivante dalla crisi o dal fallimento di un debitore
 - il minor valore delle rimanenze derivante dalla riduzione del loro valore di realizzo al di sotto del costo di acquisto o di produzione
 - la scoperta di frodi o errori
 - il venir meno del postulato della continuità, che rende necessario adottare criteri di liquidazione nelle valutazioni di bilancio
- i fatti successivi alla data di riferimento del bilancio che non danno luogo a rettifiche né ad integrazioni perché non di competenza dell'esercizio, se rilevanti devono essere illustrati in nota integrativa; per esempio:
 - diminuzione del valore di mercato di taluni strumenti finanziari derivante da variazioni delle condizioni verificatesi nel mercato
 - distruzione di impianti causata da calamità
 - perdite su cambi
 - sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine

Il tempo e il trattamento contabile dei fatti sopravvenuti dopo la data di riferimento di bilancio ma prima della sua pubblicazione

IAS 10 "Events after the Reporting Period"

- la contabilizzazione dei fatti successivi, dei quali si viene a conoscenza prima della data in cui ne è autorizzata la pubblicazione, deve avvenire entro questa data
- se il bilancio è presentato agli azionisti per l'approvazione dopo la sua pubblicazione, la data in cui il bilancio è autorizzato alla pubblicazione è il limite entro il quale lsi devono effettuare le rettifiche e le integrazioni (par.5)
- se il CdA deve presentare il bilancio ad un organo di sorveglianza per l'approvazione, prima che all'assemblea, le integrazioni e le rettifiche devono essere fatte entro la data che autorizza la presentazione del bilancio a quest'organo (par.6)
- esempi di fatti successivi alla data di riferimento del bilancio che danno luogo a rettifiche o integrazioni:
 - definizione di controversie che conferma un'obbligazione di pagamento
 - valutazione dei crediti nel caso di fallimento di un cliente
 - minor valore delle rimanenze desunto dall'andamento del mercato
 - scoperta di frodi ed errori
 - venir meno del postulato della continuità aziendale
- le note al bilancio devono riferire di situazioni esistenti alla data di riferimento del bilancio che non comportano rettifiche quando «la mancata informativa potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio».
- In questo caso, è necessario indicare la natura del fatto e stimare gli effetti sul bilancio, ovvero dichiarare che tale stima non può essere effettuata (par.21).

Esempi:

- a. un'importante aggregazione aziendale dopo la data di riferimento del bilancio o il trasferimento di un'importante controllata
- b. comunicazione di un programma che prevede la cessazione di un componente
- c. importanti acquisti di attività, classificazione di attività correnti e non come possedute per la vendita, attività operative cessate, dismissioni di attività, o espropri
- d. distruzione dovuta a un incendio di un importante impianto
- e. inizio di un'importante ristrutturazione
- f. importanti operazioni su azioni ordinarie e possibili operazioni su azioni ordinarie
- g. abnormi variazioni dei prezzi delle attività o dei tassi di cambio in valuta estera
- h. variazioni delle aliquote fiscali o delle norme tributarie che hanno un effetto significativo sulle attività e passività fiscali correnti e differite
- i. assunzione di significativi impegni o passività potenziali, per esempio tramite assunzione di significativi impegni per garanzie
- j. l'inizio di rilevanti contenziosi derivanti esclusivamente da fatti che si sono verificati dopo la data di riferimento del bilancio

Il tempo e i cambiamenti di principi contabili, di stime contabili e gli errori (OIC 29)

I cambiamenti di principi contabili

- art. 2423-*bis*, co. 1, n.6, c.c. principio della costanza dei criteri di valutazione nel tempo
- ultimo comma art.2423-*bis* c.c. il principio della costanza dei criteri di valutazione può essere derogato solo in casi eccezionali, da motivare in nota integrativa, indicando gli effetti che ne derivano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico
- Il codice civile non indica i “casi eccezionali” né come rappresentarne gli effetti in n.i. e in bilancio
- OIC 29, par. 12: i cambiamenti di criteri di valutazione devono essere adeguatamente motivati in nota integrativa, indicando anche gli effetti sulla situazione patrimoniale e sul risultato economico.
- OIC 29, par. 15: distingue i cambiamenti
 - obbligatori: richiesti da nuove disposizioni legislative o da nuovi principi contabili. Gli effetti del cambiamento si contabilizzano secondo la disciplina transitoria del nuovo principio o, se questa manca, rettificando il saldo d’apertura del patrimonio netto dell’esercizio nel quale esso si effettua
 - volontari: effettuati dagli amministratori «nell’ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società»

Il tempo e i cambiamenti di principi contabili, di stime contabili e gli errori (OIC 29)

I cambiamenti di principi contabili

- Gli effetti del cambiamento di un principio contabile sono contabilizzati:
- **retroattivamente**, con riferimento a esercizi precedenti, come se si fosse sempre applicato il nuovo principio
 - si rettifica il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si effettua, rettificando la voce "utili portati a nuovo", oppure altra voce del patrimonio netto più adatta (par.17)
 - ai fini della **comparabilità** dei bilanci si devono determinare gli **effetti che si sarebbero prodotti nell'esercizio precedente** se si fosse applicato il nuovo principio e recepirli rettificando il saldo di apertura del patrimonio netto e i dati comparativi dell'esercizio precedente
 - se, "dopo ogni ragionevole sforzo", non è possibile o è eccessivamente oneroso quantificare gli effetti del cambiamento di competenza dell'esercizio precedente, non si devono presentare i dati comparativi rettificati. Si applica il nuovo principio alle attività e passività dell'esercizio nel quale avviene il cambiamento, rettificando il saldo di apertura del patrimonio netto (par.19)
 - **effetto cumulato pregresso" negli esercizi precedenti**
 - se, "dopo ogni ragionevole sforzo", non è possibile o è eccessivamente oneroso, quantificare l'effetto cumulato pregresso prodotto dal cambiamento, per finalità di comparazione il nuovo principio si applica "a partire dalla data più recente nella quale ciò sia fattibile (par.20). Se, per esempio, non è possibile calcolare l'effetto cumulato della capitalizzazione degli interessi pagati fin dall'inizio del loro sostenimento, ma soltanto quelli pagati negli ultimi due anni, per finalità comparative la determinazione retroattiva degli effetti del cambiamento si effettua considerando soltanto quelli dell'ultimo biennio
- **prospettivamente**, soltanto alle operazioni successive al cambiamento

Il tempo e i cambiamenti di principi contabili, di stime contabili e gli errori (OIC 29)

I cambiamenti di principi contabili

- Il codice civile non indica quali informazioni debbano essere fornite in **nota integrativa** nel caso di cambiamento di principi contabili
- Il par.25 dell'OIC 29 colma questa lacuna, prevedendo che sia necessario fornire le seguenti informazioni:
 - a. «le motivazioni alla base del cambiamento di principio contabile
 - b. gli effetti del nuovo principio contabile sulle voci di stato patrimoniale, di conto economico e del rendiconto finanziario dell'esercizio in corso e di quello precedente

Il tempo e i cambiamenti di principi contabili, di stime contabili e gli errori (IAS 8)

I cambiamenti di principi contabili

Anche lo IAS 8 distingue i cambiamenti di principi contabili in:

- **obbligator**i, richiesti da un principio contabile IAS/IFRS oppure da una interpretazione (SIC/IFRIC), attuati secondo la disciplina transitoria del principio o dell'interpretazione;
 - e **volontari**, effettuati dagli amministratori per fornire un'informativa di bilancio più attendibile e fedele
- i cambiamenti volontari e quelli obbligatori attuati in mancanza di specifiche disposizioni transitorie, si contabilizzano retroattivamente (par.19), come se il nuovo principio fosse sempre stato sempre applicato, rettificando «il saldo d'apertura di ciascuna componente del patrimonio netto interessata per il più remoto esercizio presentato e gli altri importi comparativi indicati per ciascun esercizio precedente presentato» (par.22)
- **Informazioni integrative da fornire nel caso di cambiamenti obbligatori (par.28):**
- il titolo del principio o interpretazione che ha reso obbligatorio il cambiamento
 - se il cambiamento di principio contabile è effettuato secondo quanto previsto dalle disposizioni transitorie
 - la natura del cambiamento del principio contabile
 - una descrizione delle disposizioni transitorie, quando applicabile
 - l'importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata per l'esercizio corrente e per ciascun esercizio precedente
 - l'importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti, nei limiti in cui ciò è fattibile
 - le circostanze che hanno reso l'applicazione retroattiva non fattibile per uno o più esercizi precedenti

Il tempo e i cambiamenti di principi contabili, di stime contabili e gli errori (IAS 8)

I cambiamenti di principi contabili

- **Informazioni integrative da fornire nelle Note nel caso di cambiamenti volontari (par. 29):**

- la natura del cambiamento del principio contabile
- le ragioni per cui l'applicazione del nuovo principio contabile fornisce informazioni attendibili e più rilevanti
- l'importo della rettifica: i) per ciascuna voce di bilancio interessata; e ii) se lo IAS 33 si applica all'entità, relativamente all'utile per azione di base e diluito per l'esercizio corrente e per ciascun esercizio precedente, nei limiti in cui è fattibile
- l'importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati, nei limiti in cui è fattibile
- se l'applicazione retroattiva non è fattibile per uno o più esercizi precedenti, le circostanze che hanno portato all'esistenza di tale condizione e la descrizione di come e da quando il cambiamento di principio contabile è stato applicato

- **Informazioni integrative da fornire nelle Note se non si è applicato un nuovo Principio o una nuova Interpretazione, emessi ma non ancora in vigore (parr. 30 e 31):**

- il "fatto" che non si è applicato un nuovo Principio o una nuova Interpretazione emessi ma non ancora in vigore
- "informazioni ... rilevanti per valutare il possibile impatto sul bilancio dell'entità nell'esercizio di applicazione iniziale
- il titolo del nuovo Principio o della nuova Interpretazione emessi ma non ancora in vigore
- la natura del cambiamento o di cambiamenti imminenti nel principio contabile
- la data a partire dalla quale l'applicazione del Principio o dell'Interpretazione è richiesta
- la data in cui l'entità ha programmato di applicare il Principio o l'Interpretazione per la prima volta e una illustrazione dell'impatto previsto sul bilancio. Se esso non è conosciuto o ragionevolmente stimabile, una dichiarazione a tale riguardo"

Il tempo e i cambiamenti di principi contabili, di stime contabili e gli errori

I cambiamenti di stime contabili

- esempi di dati stimati nel bilancio: esigibilità dei crediti, obsolescenza del magazzino, *fair value* delle attività o passività finanziarie; vita utile di beni ammortizzabili; tasso di utilizzazione dei benefici economici; possibili esborsi relativi a obbligazioni di garanzia
- IAS 8, par.33: «l'impiego di stime ragionevoli è parte essenziale della preparazione del bilancio e non ne intacca l'attendibilità»
- IAS 8, par.37: il cambiamento di stime determina una rettifica del valore contabile di attività, passività o del patrimonio netto
- IAS 8, par.34 e OIC 29: I cambiamenti di stime derivano da «mutamenti nelle circostanze sulle quali la stima si era basata o in seguito a nuove informazioni o maggiore esperienza» e in ciò si distinguono dalla correzione di errori
- OIC 29, par.40: in nota integrativa è necessario illustrare le ragioni alla base del cambiamento e il criterio adottato per determinarne l'effetto (inclusa l'incidenza fiscale)

Il tempo e i cambiamenti di principi contabili, di stime contabili e gli errori

Correzione di errori (OIC 29)

- errori di calcolo, valutazione, negligenza nella raccolta di dati, impropria applicazione di principi contabili
- OIC 29, par.47: gli errori devono essere corretti non appena si acquisiscono i dati necessari
- OIC 29, par.48
 - **errori non rilevanti**, la correzione si contabilizza nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore
 - **errori rilevanti** la rettifica si contabilizza sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio nel quale si individuano utilizzando la voce "utili portati a nuovo" oppure un'altra voce ritenuta più appropriata e, a fini comparativi, retroattivamente nel primo bilancio successivo a quello nel quale si individuano
 - Se è relativo all'esercizio precedente, si rideterminano i dati comparativi di quell'esercizio
 - Se è anteriore, è necessario rideterminare i saldi d'apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente, salvo il caso in cui non sia possibile farlo
- par. 50: 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
- par. 51: nel caso di errori rilevanti, quando non è possibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, si deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente. La correzione è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.
- par.52: quando non è possibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti è necessario rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore a partire dalla prima data in cui è fattibile
- par.55: gli errori rilevanti devono essere descritti in nota integrativa, così come l'importo della correzione delle voci interessate

Il tempo e i cambiamenti di principi contabili, di stime contabili e gli errori

Correzione di errori (IAS 8)

- IAS 8: gli errori relativi ad esercizi precedenti sono omissioni o errate misurazioni derivate dal mancato utilizzo o da errori nell'uso di informazioni attendibili che erano disponibili alla data in cui i bilanci degli esercizi nei quali sono stati commessi sono stati autorizzati per la pubblicazione.
- par. 41: gli errori rilevanti e quelli irrilevanti «se commessi intenzionalmente per ottenere una particolare situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità», causano la non conformità del bilancio ai principi contabili internazionali
- Gli errori devono essere corretti nell'esercizio in cui sono scoperti, prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione.
- par. 46: errori rilevanti di esercizi precedenti sono corretti nell'informativa comparativa dell'esercizio nel quale sono stati scoperti
- la correzione di un errore di un esercizio precedente non incide sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto
- par. 44: l'entità deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per il primo esercizio per il quale la determinazione retroattiva del valore è fattibile (che può essere l'esercizio corrente).
- par.45: quando non è determinabile «l'effetto cumulativo di un errore all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti, l'entità deve rideterminare i valori interessati nell'informativa comparativa per correggere l'errore prospetticamente a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile»
- Nelle Note al bilancio, secondo quanto previsto dal paragrafo 49, è necessario indicare:
 - a. «la natura dell'errore di un esercizio precedente
 - b. per ogni esercizio precedente presentato, nei limiti in cui è fattibile, l'importo della rettifica: i) per ciascuna voce di bilancio interessata, e ii) se lo IAS 33 si applica all'entità, relativamente all'utile per azione di base e diluito
 - c. l'importo della correzione all'inizio del primo esercizio precedente presentato
 - d. se la determinazione retroattiva del valore non è fattibile per un particolare esercizio precedente, le circostanze che hanno portato all'esistenza di tale condizione e una descrizione di come e da quando l'errore è stato corretto»