

***A TUTTI I CLIENTI
LORO SEDI***

Milano, 21 marzo 2001

Circolare n. 8/2001

**PRINCIPIO CONTABILE N. 29 APPROVATO DAI CONSIGLI NAZIONALI DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEI RAGIONIERI: “VARIAZIONE DELLE VALUTAZIONI”**

Premessa

I Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri hanno approvato, in data 2 febbraio 2001, il nuovo documento elaborato dalla Commissione per la statuizione dei Principi contabili (Principio contabile n. 29: Variazione delle valutazioni), recante indicazioni relative alla rilevazione in bilancio degli effetti derivanti dai cambiamenti dei principi contabili, dall'adozione di differenti procedimenti di stima contabile, nonché dalla correzione di errori commessi nella predisposizione del bilancio.

Il nuovo documento fornisce, inoltre, una definizione generale di “operazioni ed eventi straordinari” e, nella parte finale, dedica una sezione al corretto trattamento contabile dei fatti che avvengono dopo la chiusura dell'esercizio sociale, fino alla data di formazione e approvazione del bilancio da parte del consiglio di amministrazione.

1. Il nuovo principio contabile n. 29: la variazione delle valutazioni

La disciplina civilistica e fiscale relativa alle fattispecie di cui si occupa il principio contabile, si presenta alquanto generica e poco puntuale.

Essa è contenuta, con riferimento al codice civile, negli articoli 2423, 2423-*bis*, 2426, 2427, 2428 (principi della competenza, continuità di applicazione dei principi contabili, della significatività e rilevanza dei dati, della prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali, della adeguata informativa nella nota integrativa e della verificabilità dell'informazione) e, relativamente alla disciplina fiscale, negli articoli 54, 55, 66, 71, 75 e 76 (plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, minusvalenze patrimoniali, valutazione dei crediti, norme generali sul reddito d'impresa e delle valutazioni) del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, per brevità, "TUIR").

Come già rilevato, le predette disposizioni recano una disciplina di carattere generale che consente l'adozione di varie tecniche contabili per la rappresentazione in bilancio di fatti aziendali "straordinari", oggetto del presente documento contabile.

Pertanto, la finalità perseguita con l'emanazione di tale principio contabile è stata quella di armonizzare ed uniformare i criteri di rilevazione e rappresentazione in bilancio di alcuni fatti e partite contabili aventi caratteristiche di straordinarietà e/o di estraneità alla attività ordinaria dell'impresa, nel pieno rispetto dei principi di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società (art. 2423, comma 2, c.c.).

Il documento si articola in cinque punti di seguito elencati:

- cambiamento dei principi contabili;
- cambiamento di stime contabili;
- correzioni di errori;
- eventi ed operazioni straordinarie;
- fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Per ciascuno di essi viene inoltre fornita una definizione tecnica, seguita dall'indicazione delle modalità di rilevazione e rappresentazione in bilancio.

Con riferimento alla disciplina fiscale, giova ricordare, prima di addentrarsi ulteriormente nell'esame del nuovo principio contabile, che l'art. 76, comma 4, del TUIR dispone che *“in caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi il contribuente deve darne comunicazione all'ufficio delle imposte nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato”*.

Ciò significa che il cambiamento dei principi contabili esplica il suo effetto già per l'esercizio cui la dichiarazione dei redditi si riferisce, senza dover attendere l'autorizzazione preventiva da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ovviamente la rilevanza fiscale degli effetti economici derivanti dal cambiamento di principi contabili, dovrà essere valutata in conformità alle norme del TUIR sulla determinazione del reddito d'impresa.

1.1. Il cambiamento dei principi contabili

1.1.1. Definizioni

Il cambiamento dei principi contabili 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 bilancio”*.

Risulta pertanto utile evidenziare che non costituiscono cambiamento dei principi contabili:

1. l'adozione di un determinato criterio contabile per la rappresentazione di fatti od operazioni differenti nel contenuto dai fatti od operazioni precedentemente verificatesi;
2. l'adozione di un nuovo criterio contabile per rappresentare fatti od operazioni mai verificatesi precedentemente o comunque non rilevanti.

Tipico esempio di cambiamento di principio contabile è l'adozione di un differente criterio di valutazione delle rimanenze (ad es. passaggio dal metodo LIFO a quello FIFO).

1.1.2. Rilevazione e rappresentazione

Sono considerate due modalità differenti di rappresentazione degli effetti derivanti dal mutamento di principio contabile:

1. l'applicazione retroattiva del nuovo principio contabile adottato;
2. l'applicazione prospettica del nuovo principio contabile adottato.

Nel primo caso il nuovo principio contabile trova applicazione anche su fatti ed operazioni avvenuti negli esercizi precedenti a quello in cui il cambiamento si è verificato; in pratica, è come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato.

Nel secondo caso invece il nuovo principio contabile viene applicato soltanto ai fatti e alle operazioni verificatisi nel corso dell'esercizio in cui interviene il cambiamento; pertanto, gli accadimenti aziendali precedenti vengono rilevati conformemente al vecchio principio contabile.

Regola generale da seguire quando si adotta un nuovo principio contabile è comunque l'applicazione retroattiva.

Tuttavia, vi sono alcune eccezioni alla predetta regola generale.

Infatti, l'applicazione prospettica del nuovo principio contabile si rende necessaria in caso di impossibilità di determinare e quantificare l'effetto pregresso del cambiamento di principio contabile, mentre è consentita, in deroga alla regola generale di applicazione retroattiva, nel solo caso in cui il mutamento di principio contabile consista nell'imputazione al conto economico di costi precedentemente capitalizzati.

Per ciò che concerne la rappresentazione in bilancio del mutamento di criterio contabile adottato, il documento suggerisce una imputazione del relativo effetto al conto economico dell'esercizio in cui si è verificato detto cambiamento, sulla base dei seguenti criteri:

- l'effetto derivante dall'applicazione del nuovo principio contabile ai fatti ed alle operazioni degli esercizi precedenti e cioè l'effetto valutato all'inizio dell'esercizio in cui si è cambiato principio, andrà imputato tra i proventi ed oneri straordinari dell'esercizio;
- l'effetto derivante dall'applicazione del nuovo principio contabile ai fatti ed alle operazioni dell'esercizio in corso, andrà imputato invece nell'area ordinaria del conto economico (prima delle componenti straordinarie). Ad esempio se il mutamento riguardasse la valutazione delle rimanenze (passaggio dal metodo LIFO al FIFO) in tal caso l'effetto sarebbe incluso nella voce "variazione delle rimanenze" ed evidenziato autonomamente in nota integrativa.

La nota integrativa dovrà fornire chiarimenti con riguardo ai seguenti elementi:

1. il motivo del cambiamento del criterio contabile;
2. la modalità di attuazione del cambiamento;
3. l'effetto cumulativo derivante dall'applicazione del nuovo principio agli esercizi precedenti (componente straordinaria);
4. l'effetto derivante dall'applicazione del nuovo principio all'esercizio in corso (componente ordinaria);
5. effetto complessivo sui conti patrimoniali interessati, nonché sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al lordo e al netto della variabile fiscale.

1.2. Cambiamenti di stime contabili

1.2.1. Definizioni

Tutte le voci del bilancio, ad eccezione del denaro in valuta di conto presente nella cassa, sono soggette ad un procedimento di stima; detto procedimento si presenta dunque come un fattore *“intrinseco alla formazione del bilancio e non costituisce una operazione di carattere straordinario”*. La fisiologica soggettività della stima non deve tuttavia mai trasformarsi in arbitrarietà, pena la violazione dei principi di rappresentazione veritiera e corretta e di chiarezza del bilancio.

Trattasi dunque di 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*”.

Ciò premesso, il cambiamento di stima si verifica normalmente quando vengono acquisite nuove informazioni rilevanti ai fini della valutazione di bilancio o quando si verificano dei mutamenti strutturali dell’azienda che inducono a variare il procedimento di stima.

Si pensi ad esempio al fatto sopravvenuto consistente nel fallimento di un cliente che può indurre a valutare in maniera differente il livello di inesigibilità del relativo credito, oppure si pensi ad un processo di riconversione industriale di un’azienda che può indurre a valutare differentemente dal passato la vita utile dei cespiti.

Il cambiamento di principio contabile ed il cambiamento di stima potrebbero essere in alcune circostanze confusi.

Si evidenziano di seguito i principali tratti distintivi dei due fenomeni:

- il cambiamento di principio contabile è solitamente il frutto di una scelta discrezionale di politica aziendale;
- il cambiamento di stima contabile è invece solitamente dovuta a eventi sopravvenuti che hanno reso disponibili ulteriori informazioni rilevanti per il processo di valutazione.

1.2.2. Rilevazione e rappresentazione

Il cambiamento di stima, sulla base delle considerazioni sopra svolte e fatti salvi i casi di correzioni di errori che rappresentano una fattispecie differente da quella in esame, rientra pertanto nel normale procedimento valutativo per la formazione del bilancio di esercizio.

Le conseguenze di ciò sono di seguito elencate:

- i cambiamenti di stima non determinano la nascita di componenti straordinarie di reddito;

- essi vanno imputati integralmente al conto economico per la parte di competenza, nella voce corrispondente all'elemento patrimoniale oggetto di stima;
- il cambiamento di stima coinvolge esclusivamente l'esercizio in cui si verifica ed eventualmente quelli successivi (è il caso ad esempio della revisione della vita utile di un impianto che, tramite il meccanismo dell'ammortamento, dispiegherà i propri effetti anche negli esercizi futuri), ma mai gli esercizi precedenti;

La nota integrativa dovrà fornire chiarimenti con riguardo ai seguenti elementi:

1. il motivo del cambiamento del criterio contabile;
2. gli effetti sul bilancio;
3. l'incidenza fiscale degli effetti del cambiamento qualora essa sia ragionevolmente stimabile.

1.3. *Correzione di errori*

1.3.1. Definizioni

Costituisce errore *“l'impropria o 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”*.

Costituiscono un esempio di errore: l'errore matematico, l'erronea interpretazione di fatti, la negligenza nel raccogliere tutte le informazioni e i dati disponibili, etc..

Pertanto, risulta utile evidenziare che non costituiscono errori tutte quelle ipotesi in cui l'adozione di determinati criteri contabili è stata giustificata da un utilizzo diligente di tutte le informazioni e dati disponibili al momento della rilevazione in bilancio, anche se successivamente, alla luce di nuovi dati ed informazioni, occorre modificare detti criteri.

1.3.2. Rilevazione e rappresentazione

Il documento distingue, in base ai loro effetti sui bilanci, tra errori determinanti ed errori non determinanti.

I primi sono “*quegli errori che abbiano un effetto talmente rilevante sui bilanci in cui essi sono stati commessi che i bilanci medesimi non possano più essere considerati attendibili*” (l’adozione del termine “attendibilità del bilancio” consente di escludere dalla trattazione tutti quegli errori che per valore o per significato siano di scarsa o nessuna rilevanza). Non esiste una regola precisa per capire quando un errore è determinante, ma occorre evidentemente valutare caso per caso; un criterio per poter definire determinante un errore potrebbe essere quello di verificare se esso ha arrecato un pregiudizio a coloro che hanno interesse al bilancio dell’impresa.

I secondi sono invece quegli errori che non inficiano in maniera grave la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società.

Con riferimento alla rappresentazione in bilancio, il documento suggerisce in ogni caso, sia per l’errore determinante sia per quello non determinante, una imputazione dei relativi effetti al conto economico dell’esercizio in cui si effettua la correzione, utilizzando la voce dei “proventi ed oneri straordinari”.

Con riferimento all’informativa da fornire in nota integrativa occorre distinguere tra l’errore non determinante, per il quale sussiste solo una facoltà del redattore del bilancio di darne la relativa indicazione, e l’errore determinante, per il quale sussiste invece un vero e proprio obbligo di indicare i seguenti elementi:

1. la natura dell’errore commesso;
2. l’ammontare della correzione operata nell’esercizio corrente e quella che sarebbe stata necessaria per gli esercizi precedenti;
3. i dati e le informazioni comparative dei precedenti esercizi che non sono state oggetto di correzione.

1.4. Operazioni ed eventi straordinari

1.4.1. Definizioni

Il documento contabile ricollega la straordinarietà degli eventi e/o delle operazioni al ricorrere delle due seguenti condizioni:

1. casualità e accidentalità degli eventi ed estraneità delle operazioni all'attività ordinaria dell'impresa;
2. scarsa frequenza degli eventi e delle operazioni.

Sono pertanto esclusi quegli eventi che seppur accidentali e non ricorrenti con riguardo al loro verificarsi o al loro ammontare, sono comunque attinenti alla normale attività d'impresa.

1.4.2. Rilevazione e rappresentazione

La rilevazione degli effetti delle operazioni e degli eventi in oggetto deve avvenire nel conto economico, utilizzando la voce "proventi ed oneri straordinari".

Nella nota integrativa si espliciteranno invece sia la natura dell'evento o dell'operazione straordinaria intervenuta nell'esercizio, sia i relativi ammontari iscritti al conto economico, se di importo rilevante.

1.5. *Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*

1.5.1. Definizioni

Due sono i possibili tipi di accadimenti aziendali che si possono verificare dopo la chiusura dell'esercizio sociale:

1. fatti già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio (richiedendo una modifica ai valori delle attività e passività precedentemente stimate); trattasi in pratica di fatti verificatisi entro la chiusura dell'esercizio, ma non valutabili con dati oggettivi entro tale data; è il caso ad esempio di una causa legale per la quale era stato operato un accantonamento al fondo rischi dell'esercizio e che viene definita nei primi mesi dell'esercizio successivo.
2. fatti accaduti entro la data di chiusura dell'esercizio e valutabili sulla base di dati oggettivi riferiti a tale data, per i quali variano i parametri di valutazione nei primi mesi dell'esercizio successivo; è il caso ad esempio di titoli azionari la cui

valutazione di mercato, nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio, varia per fatti verificatisi in tale ultimo periodo.

1.5.2. Rilevazione e rappresentazione

Il primo tipo di accadimenti aziendali sopra evidenziato, andrà rilevato sia nel bilancio dell'esercizio chiuso prima del verificarsi dei fatti sopravvenuti, sia nella rispettiva nota integrativa.

Il secondo tipo andrà evidenziato esclusivamente nella nota integrativa (oppure nella relazione sulla gestione), atteso che esso non richiede una modifica di attività e passività nel bilancio relativo all'esercizio appena trascorso, ma influirà in maniera rilevante solo sull'esercizio successivo (cd. fatti successivi che non devono essere recepiti nel bilancio).

Nella nota integrativa andranno indicate la natura e la descrizione del fatto avvenuto nonché, se l'importo è di rilevante entità, l'effetto sulla situazione patrimoniale e finanziaria della società.