

**IL CONTROLLO NELLE SOCIETA' E NEGLI ENTI**  
**Giuffrè Editore**  
**Rubrica IASB – Principi contabili internazionali IAS/IFRS**  
**a cura di Ambrogio Picolli**

**IAS 8 – Criteri contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed errori**  
**(Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)**

**Premessa**

IAS 8 ha una lunga storia e l'evoluzione del suo titolo ben segnala i cambiamenti del suo contenuto. Nell'ottobre 1976 lo IASC pubblicò l'ottava *exposure draft*, E8 – *The Treatment in the Income Statement of Unusual Items and Changes in Accounting Estimates and Accounting Policies*. Seguì nel febbraio 1978 la pubblicazione di IAS 8 – *Unusual and Prior Period Items and Changes in Accounting Policies*.

Risale al Luglio 1992 la pubblicazione dell'E46 – *Extraordinary Items, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies*, alla quale seguì nel dicembre 1993 una nuova versione del Principio: IAS 8 – Utile (perdita) dell'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di criteri contabili (rivisto nella sostanza nel 1993).

Nel dicembre 2003, lo IASB ha modificato di nuovo il Principio adottando il titolo attuale. Questa versione doveva essere applicata ai bilanci degli esercizi con inizio dal 1 gennaio 2005 o da data successiva ed era incoraggiata l'applicazione anticipata. Il Principio, inoltre, ha sostituito le seguenti due interpretazioni:

SIC-2 Coerenza – Capitalizzazione di oneri finanziari; e  
SIC-18 Coerenza nell'applicazione dei principi contabili – Metodi alternativi.

IAS 8 deve essere applicato nella selezione e nell'applicazione dei principi contabili (*accounting policies*), nella contabilizzazione dei cambiamenti di principi contabili (*accounting policies*), dei cambiamenti nelle stime contabili e delle correzioni di errori di esercizi precedenti. Il Principio enuncia i criteri per la selezione e il cambiamento di criteri contabili (*accounting policies*) utilizzati, nonché il trattamento contabile e l'informazione integrativa relativi ai cambiamenti di criteri contabili (*accounting policies*), ai cambiamenti nelle stime contabili e alle correzioni di errori. L'obiettivo è quello di migliorare la rilevanza e l'affidabilità del bilancio delle imprese, nonché la comparabilità dei bilanci nel tempo e fra imprese diverse.

Da notare, inoltre, che i seguenti argomenti sono trattati in altri Principi, ai quali IAS 8 fa riferimento:

- informazioni integrative relative ai criteri contabili (*accounting policies*), ad eccezione delle informazioni relative ai cambiamenti di principi contabili, sono trattate in IAS 1, presentazione del bilancio d'esercizio;

- trattamento contabile e informazioni integrative relative agli effetti fiscali delle correzioni di errori di esercizi precedenti e dell'applicazione retroattiva di cambiamenti di criteri contabili, trattati in IAS 12.<sup>1</sup>, imposte sul reddito.

Giova sottolineare che gli effetti dei cambiamenti trattati in IAS 8 vengono rilevati, in contropartita, nel patrimonio netto del bilancio redatto secondo gli IAS/IFRS e non sulla parte straordinaria del conto economico come richiederebbe, invece, la disciplina sul bilancio del nostro codice civile.

(Ambrogio Picolli)

## ***IAS 8 – Criteri contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed errori (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)***

---

SOMMARIO: **1.** Contesto economico **2.** Selezione e applicazione dei criteri contabili **3.** Cambiamenti di principi contabili **4.** Cambiamenti di stime contabili **5.** Errori

---

### ***1. Contesto economico***

Al fine di rappresentare le operazioni aziendali nel bilancio di esercizio è necessario selezionare ed applicare i criteri contabili (*accounting policies*) appropriati. Su questi è basata la rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico e dei flussi finanziari dell'impresa; criteri contabili (*accounting policies*) inadeguati, o “creativi” possono influenzare l'interpretazione da parte degli utilizzatori del bilancio.

Una rappresentazione infedele della posizione economica e finanziaria può condurre l'azienda in scandali finanziari causati dall'adozione di inadeguati criteri contabili o dall'utilizzo di stime inaccurate.

In anni recenti gli scandali finanziari causati da manipolazioni contabili hanno riguardato pratiche come: l'utilizzo di criteri inadeguati per la rilevazione dei ricavi, l'accelerazione o il differimento di costi, la rettifica di valori a seguito di aggregazioni aziendali, la sottovalutazione di passività, la sopravvalutazione del magazzino, l'inappropriata capitalizzazione di costi di sviluppo e altri intangibili.

Alla base di tali pratiche può rintracciarsi, ad esempio, la volontà di manipolare i profitti al fine di soddisfare le aspettative degli investitori ed alleviare la volatilità degli utili in esercizi diversi (c.d. *window-dressing*). Inoltre, la necessità di rispettare accordi contrattuali come *covenant* bancari e premi legati ai risultati di bilancio possono rilevarsi degli incentivi alla manipolazione del bilancio.<sup>2</sup>

### ***2. Selezione e applicazione dei criteri contabili***

---

<sup>1</sup> AAVV, *International GAAP*® 2008, Wiley, 2008, Vol. 1 Ch 3: s 1.2

<sup>2</sup> IFRS Award Programme Manual, ICAEW, 2005

I criteri contabili sono definiti come criteri specifici (*principles*), concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati da un'impresa nella preparazione e nella presentazione del bilancio.

Quando un'operazione, evento o situazione viene trattata da un principio contabile (*Standard*) o interpretazione, tale Principio deve essere applicato, tenendo presente eventuali Guide Applicative emesse dallo IASB. Le Guide Applicative non costituiscono però parte integrante dei principi e, quindi, non contengono disposizioni obbligatorie per la redazione del bilancio.

Gli IAS/IFRS sono basati sui principi generali (caratteristiche qualitative) di rilevanza e attendibilità dell'informazione. Il principio di rilevanza, inoltre, deve essere tenuto in considerazione nell'applicazione degli IAS/IFRS: non è richiesta l'applicazione di un principio (*Standard*) quando l'effetto della sua applicazione è irrilevante. Deve essere però rispettato il principio di neutralità: è inappropriato effettuare, o non correggere, deviazioni irrilevanti dagli IAS/IFRS con lo scopo di ottenere una particolare rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico, o dei flussi finanziari dell'impresa.

Quando un'operazione, altro evento o situazione non sono trattati da un principio (*Standard*) o interpretazione, la direzione aziendale deve sviluppare e applicare un criterio contabile (*accounting policy*) utilizzando il proprio giudizio e tenendo in considerazione i principi generali, che richiedono di fornire un'informativa che sia:

- (a) rilevante ai fini delle decisioni economiche da parte degli utilizzatori; e
- (b) attendibile, in modo che il bilancio:
  - (i) rappresenti fedelmente la situazione patrimoniale-finanziaria, il risultato economico e i flussi finanziari dell'impresa;
  - (ii) rifletta la sostanza economica di operazioni, eventi e situazioni, e non meramente la loro forma legale;
  - (iii) sia neutrale, cioè scevra da pregiudizi;
  - (iv) sia prudente; e
  - (v) sia completa con riferimento a tutti gli aspetti rilevanti.

Nell'esercitare il giudizio di cui sopra, la direzione aziendale deve fare riferimento e considerare l'applicabilità delle seguenti fonti in ordine gerarchicamente decrescente:

- (a) le disposizioni e le guide applicative contenute nei principi (*Standards*) e interpretazioni che trattano casi simili o correlati; e
- (b) le definizioni, i criteri di rilevazione e i concetti di valutazione per la contabilizzazione delle attività, delle passività, dei ricavi e dei costi contenuti nel Quadro sistematico (*Framework*).

Nell'esprimere un giudizio, la direzione aziendale può inoltre considerare le disposizioni più recenti emanate da altri organismi preposti alla statuizione dei principi contabili (*standards*) che utilizzano un quadro sistematico (*framework*) concettualmente simile, altra letteratura contabile e prassi consolidate nel settore, nella misura in cui queste non siano in conflitto con le fonti appena citate.

Altro principio generale che l'impresa deve tenere in considerazione nel selezionare e applicare i criteri contabili (*accounting policies*) è la comparabilità delle informazioni; a tal fine tali criteri devono essere applicati con coerenza, cioè in modo uniforme a operazioni simili, altri eventi o situazioni, a meno che un principio (*Standard*) o una interpretazione richieda o permetta una classificazione delle voci tale per cui criteri differenti possano essere ritenuti appropriati. In tal caso comunque si deve selezionare e applicare uniformemente un criterio contabile appropriato a ciascuna classe.<sup>3</sup>

### **3. Cambiamenti di principi contabili**

L'impresa deve cambiare un criterio contabile (*accounting policy*) soltanto se il cambiamento:

- (a) è richiesto da un Principio (*Standard*) o da una Interpretazione; o
- (b) produce un bilancio in grado di fornire informazioni attendibili e più rilevanti sugli effetti delle operazioni, altri fatti o situazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico o sui flussi finanziari dell'impresa.

Gli utilizzatori del bilancio devono essere in grado di poter comparare il bilancio dell'impresa nel tempo per accertare l'andamento della situazione patrimoniale-finanziaria, economico e dei flussi finanziari. Quindi, i medesimi criteri contabili devono essere applicati nel corso di ciascun esercizio e nel tempo a meno che un cambiamento di tali criteri sia necessario per soddisfare uno dei requisiti sopra illustrati.

Nel caso di applicazione iniziale di un principio contabile (*Standard*) o interpretazione l'impresa deve contabilizzare gli effetti di un cambiamento di criterio contabile seguendo quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie di quel principio (*Standard*) o interpretazione specifici; quando mancano disposizioni transitorie specifiche, l'impresa deve applicare il cambiamento retroattivamente.

L'applicazione deve essere retroattiva, inoltre, quando l'impresa cambia un criterio contabile (*accounting policy*) volontariamente.

In caso di applicazione retroattiva l'impresa deve rettificare il saldo d'apertura di ciascuna componente di patrimonio netto interessata per il più remoto esercizio presentato e gli altri importi comparativi indicati per ciascun esercizio precedente come se il nuovo criterio contabile (*accounting policy*) fosse sempre stato applicato.

Un cambiamento di criterio contabile (*accounting policy*) non può essere applicato retroattivamente nel caso in cui non sia possibile (dopo aver fatto comunque ogni ragionevole sforzo per la sua applicazione) determinare gli effetti specifici sull'esercizio interessato o l'effetto cumulativo del cambiamento.

---

<sup>3</sup> IAS 8, par. 7-18

Quando non è possibile determinare gli effetti specifici sull'esercizio interessato derivanti dal cambiamento di un criterio contabile (*accounting policy*) nella informativa comparativa per uno o più esercizi precedenti presentati, l'impresa deve applicare il nuovo criterio contabile (*accounting policy*) per determinare il valore contabile delle attività e passività relative all'inizio del più remoto esercizio per il quale l'applicazione retroattiva risulta fattibile, ciò che può anche essere l'esercizio in corso, e deve effettuare una rettifica corrispondente al saldo d'apertura di ciascuna componente di patrimonio netto interessata per tale esercizio.

Quando non è fattibile determinare l'effetto cumulativo all'inizio dell'esercizio corrente dell'applicazione di un nuovo criterio contabile (*accounting policy*) l'impresa deve rettificare l'informativa comparativa per applicare il nuovo criterio contabile (*accounting policy*) prospetticamente per tutti gli esercizi precedenti presentati, a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.

Per applicazione prospettica di un cambiamento di un criterio contabile (*accounting policy*) si intende la sua applicazione a operazioni, altri eventi e situazioni che si verifichino dopo la data alla quale il nuovo criterio (*policy*) viene cambiato.<sup>4</sup>

#### **4. Cambiamenti di stime contabili**

A causa delle incertezze connesse con la gestione aziendale, molti elementi di bilancio non possono essere valutati con precisione, ma possono solo essere stimati. La stima comporta valutazioni basate sulle più recenti informazioni disponibili. Per esempio, possono essere richieste stime di:

- (a) crediti di realizzo;
- (b) obsolescenza del magazzino;
- (c) *fair value* delle attività o passività finanziarie;
- (d) vite utili di beni ammortizzabili o il tasso di utilizzazione previsto dei benefici economici futuri attesi; e
- (e) obbligazioni di garanzia.

L'impiego di stime ragionevoli è parte essenziale della preparazione del bilancio e non ne intacca l'attendibilità.

Una stima può avere bisogno di essere rettificata se intervengono nuove circostanze sulle quali la stima si era basata, o in seguito a nuove informazioni o maggiore esperienza. Per sua natura, la revisione di un criterio di stime non è correlata a esercizi precedenti e non rappresenta la correzione di un errore.

Un cambiamento dei criteri di misurazione applicati è un cambiamento di criterio contabile (*accounting policy*), e non è un cambiamento di stima contabile. Quando è difficile distinguere fra un cambiamento di criterio contabile (*accounting policy*) e un cambiamento di stima contabile, il cambiamento deve essere trattato come un cambiamento di stima contabile.

---

<sup>4</sup> IAS 8, par. 19-27

L'effetto di un cambiamento di stima contabile deve essere rilevato prospetticamente rilevando nell'esercizio in cui è avvenuto il cambiamento e negli esercizi successivi.

Se un cambiamento di stima contabile dà origine a cambiamenti di valore di attività e passività, o si riferisce a una posta di patrimonio netto, gli effetti devono essere rilevati rettificando il valore contabile di attività, passività o poste di patrimonio netto nell'esercizio in cui si è verificato il cambiamento.<sup>5</sup>

## 5. Errori

Possono essere commessi errori nella rilevazione, valutazione e presentazione delle operazioni aziendali, come pure nella presentazione delle informazioni integrative. Il bilancio non è conforme agli IAS/IFRS se questo contiene errori rilevanti ovvero errori irrilevanti ma commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'impresa. Errori dell'esercizio corrente scoperti nel medesimo esercizio devono essere corretti prima che il bilancio sia pubblicato. Tuttavia a volte, errori significativi sono scoperti in un esercizio successivo; tali errori di esercizi precedenti devono essere corretti nell'informativa comparativa presentata nel bilancio per tale esercizio.

Gli errori di esercizi precedenti possono essere omissioni o errate misurazioni di voci nel derivanti conseguenti al mancato utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che:

- (a) erano disponibili quando i bilanci di quegli esercizi sono stati preparati; e
- (b) si poteva ragionevolmente supporre che esse fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione dei bilanci.

Tali errori includono gli effetti di errori aritmetici, errori nell'applicazione di criteri contabili (*accounting policies*), sviste o interpretazioni distorte di fatti, e frodi.

Rilevanti omissioni o errate misurazioni di voci sono rilevanti se esse possono, individualmente o nel complesso, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori prendono sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o errata misurazione valutata a seconda delle circostanze. La dimensione o natura della voce, o una combinazione di entrambe, potrebbe costituire il fattore determinante.

Determinare se un'omissione o una errata misurazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori, e quindi essere rilevante, richiede di tenere in considerazione le caratteristiche di tali utilizzatori. Secondo il Quadro sistematico (*Framework*) si presume che gli utilizzatori abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività commerciale, economica e contabile, nonché la volontà di studiare l'informativa con ragionevole diligenza. Quindi, la valutazione necessita di prendere in considerazione come presumibilmente questi

---

<sup>5</sup> IAS 8, par. 32-38

utilizzatori possano essere ragionevolmente influenzati nel prendere le proprie decisioni economiche.

L'impresa deve correggere gli errori rilevanti di esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio autorizzato alla pubblicazione dopo la loro scoperta come segue:

- (a) rideterminando nuovamente gli importi comparativi relativi agli esercizi precedenti presentati, se in questi è stato commesso l'errore; o
- (b) se l'errore è stato commesso precedentemente al primo esercizio presentato, rideterminando nuovamente i saldi di apertura di attività e passività e patrimonio netto per il primo esercizio presentato.

La determinazione retroattiva dei valori consta nel correggere la rilevazione, la valutazione e l'informativa concernente gli importi di elementi del bilancio come se l'errore di un esercizio precedente non fosse mai stato commesso.

La rideterminazione retroattiva dei valori non deve essere effettuata solo nel caso in cui non sia fattibile (dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo) determinare l'effetto specifico sul singolo esercizio, ovvero l'effetto cumulativo dell'errore.

Quando non è fattibile determinare gli effetti di un errore riferibile specificatamente ad un singolo esercizio su un'informativa comparativa per uno o più esercizi precedenti presentati, l'impresa 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 (ciò può essere per l'esercizio corrente).

Quando non è fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore per tutti gli esercizi precedenti all'inizio dell'esercizio corrente, l'impresa deve rideterminare i valori interessati nell'informativa comparativa per correggere l'errore prospetticamente a partire dalla prima data possibile. Conseguentemente, l'impresa tralascia quella parte della rettifica cumulativa alle voci dell'attivo, passivo e patrimonio netto originatasi prima di tale data.

La correzione di un errore di un esercizio precedente non incide sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto. Eventuali informazioni su esercizi precedenti, quali prospetti storici dei dati salienti di bilancio, sono rettificati a partire dalla data più lontana possibile.

Le correzioni degli errori si distinguono dai cambiamenti nelle stime contabili. Le stime contabili, per loro natura, sono approssimazioni che necessitano di una modifica se si viene a conoscenza di informazioni aggiuntive. Per esempio, l'utile o la perdita rilevati a seguito di una risoluzione di un evento incerto non rappresenta una correzione di un errore.<sup>6</sup>

(Emanuele Tozzi)

09Iasc01

---

<sup>6</sup> IAS 8, par. 41-48