

IL CONTROLLO LEGALE DEI CONTI

Giuffrè Editore

Rubrica IASC – Principi contabili internazionali IAS

a cura di Ambrogio Picolli, dottore commercialista in Milano e docente di Economia aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano

con la collaborazione di

Riccardo Bauer, dottore commercialista in Milano e docente di Revisione aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano, Vittoria Bernardi, Paolo G. Colombo, dottore commercialista, Francesco Gerla, dottore commercialista, Barbara Montibeller, Attilio Picolli, dottore commercialista, Claudio Sottoriva, dottore commercialista e borsista di Economia aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano e Olivia M. Zonca, dottore commercialista

Premessa

IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di criteri contabili (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Charges in accounting Policies)¹

IAS 8 si riferisce alla presentazione e alla classificazione degli elementi straordinari nel conto economico, al cambiamento di stime contabili, al verificarsi di errori significativi e ai cambiamenti nei principi contabili. Il principio fu approvato nel febbraio 1978 ed entrò in vigore il 1 gennaio 1979, nel luglio 1992 lo IASC pose in discussione una sua modifica con l'Exposure draft 46 dal titolo "elementi straordinari, errori determinanti e cambiamenti nei principi contabili". Nel dicembre 1993 il principio fu approvato come modifica al preesistente IAS 8 ed assunse l'attuale denominazione entrando in vigore dal 1 gennaio 1995. Nel giugno 1998 i paragrafi dal 19 al 22 vengono abrogati dallo IAS 35 – Cessazione di attività con effetto dal 1 gennaio 1999. Nel 1999 lo IOSCO lo ha selezionato per l'inclusione nei 40 principi IASC che faranno parte dei principi contabili mondiali.

IAS 8 è corredato di una pratica appendice che illustra casi pratici del trattamento contabile per elementi straordinari, errori determinati e cambiamenti di criteri contabili. Un caso generale di applicazione del principio contabile in oggetto, in assenza di quello nazionale, si è verificato per i bilanci del 1999 per i quali, per la prima volta obbligatoriamente, ha dovuto essere recepita la disciplina sulla fiscalità differita contenuta nel Doc. 25 *Imposte sul reddito* elaborato dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili istituita dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri. Anche la CONSOB, per le società sottoposte alla sua

¹ Vedi la traduzione ufficiale in A. PICOLLI e A. GIUSSANI (a cura di), *Principi contabili internazionali IAS 2000*, 3° edizione, Milano Il Sole 24 Ore, novembre 2000.

vigilanza, con la sua comunicazione DAC/99016997 dell'11.03.1999, ha fatto riferimento al principio contabile internazionale in oggetto rilevando che il nostro ordinamento giuridico consente solo l'imputazione al conto economico (fra i proventi e gli oneri straordinari, voci E.20 ed E.21 del conto economico) degli effetti del cambiamento del criterio contabile, dovendo coincidere i valori del patrimonio netto iniziale con quelli finali dell'esercizio. Infatti secondo l'art. 31, primo comma, lettera f) della IV Direttiva CEE "lo stato patrimoniale di apertura di un esercizio deve corrispondere allo stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente". Mentre la citata disposizione è stata espressamente recepita nel D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87 dall'art. 7, comma 6, essa è implicita nella disciplina di cui al D. Lgs. 9 aprile 1991, n. 127.

Ambrogio Picolli

Sintesi

IAS 8 (rivisto nel 1993)

Questo IAS rivisto nel 1993 ha effetto dai bilanci annuali redatti secondo i principi IAS relativi agli esercizi con inizio dall'1 Gennaio 1995 o data successiva. IAS 35 Attività destinate a cessare ha abrogato alcuni paragrafi di IAS 8 trattati in IAS 35 con effetto a partire dai bilanci per gli esercizi con inizio dall'1 Gennaio 1999 o data successiva.

Definizioni

Molto importanti sono le definizioni che vengono date per elementi straordinari, gestione caratteristica, attività cessata, errori determinanti e politiche contabili. In particolare:

- a) gli elementi straordinari sono definiti come costi e proventi chiaramente distinti dalla gestione caratteristica d'impresa che non si prevede si ripetano con regolarità e frequenza
- b) gli errori determinanti sono definiti come errori scoperti nell'esercizio corrente di tale significatività da non poter più considerare attendibili le informazioni ed i dati di uno o più bilanci di esercizi precedenti.
- c) L'attività ordinaria è definita come tutta l'attività caratteristica d'impresa e attività da essa derivanti perché accessorie o comunque connesse con l'attività principale.
- d) Le politiche contabili sono quei principi, basi, prassi, convenzioni e regole che l'impresa adotta per redigere e presentare un bilancio

Struttura del documento

Il documento si suddivide in tre aree :

1. la prima relativa all'utile (perdita) d'esercizio,

2. la seconda relativa agli errori determinanti
3. la terza relativa ai cambiamenti nei criteri contabili.

Utile (perdita d'esercizio)

Aspetti generali

Lo IAS 8 precisa che tutti i componenti di costi e ricavi contabilizzati in un esercizio devono partecipare alla determinazione del risultato di quell'esercizio a meno che un altro principio contabile internazionale non preveda un diverso trattamento. In particolare questo principio si sofferma su alcune fattispecie di trattamenti diversi dalla norma: ad esempio la correzione di errori determinanti, gli effetti delle modifiche nell'applicazione dei principi contabili, le rivalutazioni ed i risultati delle conversioni dei bilanci in valuta estera.

Componenti straordinari

In generale lo IAS 8 richiede la separata indicazione in Conto economico dei risultati della gestione caratteristica e dei componenti straordinari. Per i componenti straordinari richiede che la natura e l'ammontare di ogni componente straordinario sia portato a conoscenza distintamente dagli altri componenti ordinari.

Gestione caratteristica

Per la gestione caratteristica, precisa che se, in un esercizio, nella determinazione del risultato della gestione caratteristica concorrono voci di costi o ricavi di rilevante dimensione, natura o incidenza sul risultato, essi devono essere comunque identificati separatamente, senza tuttavia considerarli come componenti straordinari. Alcuni esempi possono essere la svalutazione di rimanenze al valore netto di realizzo, in quanto inferiore al costo, la riorganizzazione dell'attività di un'impresa o lo storno di costi di riorganizzazione, la cessione di immobili, impianti e macchinari, la cessione di investimenti finanziari, la cessazione di attività, la transazione di controversie.

Modifica nelle stime contabili

Nel caso di una modifica nelle stime contabili nell'esercizio, l'effetto relativo deve essere incluso nel risultato dell'esercizio a cui si riferisce la modifica, se gli effetti si esauriscono in un solo esercizio o nell'esercizio in cui si verifica la modifica e nei successivi, se il cambiamento influisce su più esercizi. Come classificazione IAS 8 precisa che l'effetto della modifica nelle stime deve essere classificato in conto economico nello stesso modo in cui era stata classificata la stima precedente. La natura e i valori che hanno un effetto rilevante nell'esercizio corrente o negli esercizi successivi devono essere evidenziati separatamente; se non è possibile determinare valori, questa circostanza deve essere fatta presente.

Errori determinanti

Nella redazione di un bilancio si possono scoprire errori commessi in precedenza che possono essere dovuti a errori di calcolo, errata applicazione di principi contabili, errata interpretazione dei fatti o frodi. L'errore è considerato DETERMINANTE se, dopo essere stato scoperto, rende inattendibile il bilancio precedente.

Tuttavia le variazioni delle stime contabili effettuate che si verificano in esercizi successivi non rientrano nella fattispecie degli errori determinanti, poiché le stime contabili, per loro natura, sono approssimazioni soggette a revisione.

Secondo IAS 8 il trattamento contabile di riferimento è quello che le correzioni di errori determinanti debbano essere contabilizzate modificando il saldo di apertura delle riserve di utili e i bilanci di tutti gli esercizi precedenti debbano essere modificati come se l'errore non fosse mai stato commesso². Le informazioni da fornire al lettore del bilancio in questo caso riguardano la natura dell'errore, l'ammontare della correzione per ciascuno degli esercizi interessati, l'ammontare di competenza di periodi precedenti a quelli presentati ed infine se i dati comparativi sono stati rettificati o se non si è potuto procedere alle rettifiche comparative.

Lo IAS 8 prevede anche la possibilità di inserire gli effetti della correzione dell'errore nella determinazione del risultato dell'esercizio corrente, senza rettificare i dati dell'esercizio precedente³.

Cambiamenti di principi contabili

In questa parte IAS 8 si prende in considerazione l'ipotesi di modifica dei principi contabili in un esercizio ed il modo di rappresentarli ai fini di una corretta comparazione dei dati.

Si precisa che un cambiamento di principio contabile non può essere fatto a piacimento, ma solo in due casi specifici. Cioè quando il cambiamento è richiesto da norme di legge o da un organismo preposto all'emanazione di principi contabili di generale accettazione oppure permette di rappresentare in bilancio in modo più appropriato fatti o operazioni. Nel secondo caso consente quindi una migliore rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa.

Non rappresentano perciò cambiamenti nei principi contabili, l'adozione di nuovi principi contabili per fatti ed operazioni che differiscono da fatti od operazioni precedentemente verificatisi o l'adozione di un nuovo principio contabile per fatti o operazioni che non si sono mai verificati in precedenza o che non erano rilevanti.

² In Italia date le norme di legge non è possibile rettificare un risultato d'esercizio che sia stato approvato dall'assemblea ordinaria dei soci; per cui nel Paese questo trattamento contabile non è applicabile.

³ In particolare, nel nostro Paese la CONSOB con la sua comunicazione n. 9901/6997 del marzo 1999 ha richiamato l'art. 31 della IV Direttiva che stabilisce che "lo stato patrimoniale di apertura di un esercizio deve corrispondere allo stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente", da cui deriva che solo questa seconda possibilità è attuabile in Italia per chi corregge errori di esercizi precedenti. Normalmente tali poste saranno classificate negli Oneri e proventi straordinari del Conto economico (Voci E 20 e E 21).

L'adozione iniziale di un principio contabile che comporti la rivalutazione di beni, rappresenta un cambiamento nei principi stessi che, però, deve essere considerato alla luce di quanto previsto dallo IAS 16 per le immobilizzazioni materiali e dallo IAS 25 per gli investimenti finanziari.

Un nuovo principio contabile internazionale può essere applicato retroattivamente o prospetticamente. Nel primo caso il nuovo criterio è applicato come se esso fosse sempre stato applicato. Con l'applicazione prospettica invece il nuovo criterio viene applicato ai fatti e alle operazioni aziendali verificatisi dopo la data del cambiamento e nessuna rettifica viene effettuata con riferimento agli esercizi precedenti.

Ad esempio un'impresa può decidere di cambiare il proprio trattamento contabile per gli oneri finanziari iniziando a capitalizzarli, se ne ricorrono le circostanze. In una applicazione prospettica, il nuovo criterio si applica solo agli oneri finanziari sostenuti a partire dalla applicazione del nuovo trattamento contabile mentre, con l'applicazione retroattiva si rettificano anche i dati degli esercizi precedenti, se le circostanze rendono rilevanti i dati di riferimento.

Al riguardo, il trattamento contabile di riferimento previsto da IAS 8 è quello della applicazione retroattiva, a meno che l'ammontare delle rettifiche di esercizi precedenti non sia determinabile con ragionevolezza. Le rettifiche che ne derivano devono essere imputate al saldo d'apertura della voce di Patrimonio netto di Utili (perdite) di esercizi precedenti.

Solo se non è possibile determinare con ragionevolezza la rettifica al saldo di apertura del patrimonio netto, è consentita l'applicazione prospettica.

Quando un cambiamento di criterio contabile ha un effetto rilevante sull'esercizio in corso o su esercizi precedenti o può averlo sugli esercizi successivi futuri, è necessario indicare:

- a) i motivi del cambiamento
- b) l'ammontare della rettifica per l'esercizio corrente e per gli esercizi precedenti
- c) le modifiche nella nota integrativa se necessarie
- d) la specifica indicazione che sono stati ricalcolati (o che non lo sono stati, indicandone i motivi) i dati comparativi

Per l'applicazione in Italia valgono le considerazioni già effettuate nelle note 1 e 2 del presente articolo.

Riccardo Bauer