

Fatti straordinari che avvengono in azienda: come rilevarli in contabilità e in bilancio

di [Danilo Sciuto](#)

Pubblicato il 27 Novembre 2004

Durante la vita dell'impresa, non è insolito che accadano dei fatti di natura straordinaria, ossia che non siano riferibili propriamente all'attività ordinaria svolta dall'azienda. In particolare, ci si riferisce al cambiamento di principi contabili, alla correzione di errori, nonché a eventi straordinari.

Rilevazione in contabilità e bilancio di fatti straordinari

Durante la vita dell'impresa, non è insolito che accadano dei fatti di natura straordinaria, ossia che non siano riferibili propriamente all'attività ordinaria svolta dall'azienda. In particolare, ci si riferisce al cambiamento di principi contabili, alla correzione di errori, nonché a eventi straordinari.

Per affrontare l'aspetto contabile e di bilancio di questo problema, risultano fondamentali le indicazioni fornite

dal principio contabile n. 29 emanato dal CNDRC, a cui dunque questo scritto farà unico riferimento.

La norma civilistica non fornisce infatti sufficienti e complete indicazioni per una corretta rilevazione e rappresentazione in bilancio.



Cambiamenti di principi contabili

Occorre chiarire innanzitutto cosa si intende per cambiamenti di principi contabili.

Al riguardo, il principio contabile stabilisce che un cambiamento di principi contabili è rappresentato da una o più variazioni rispetto ai principi contabili adottati nel precedente esercizio.

Per principi contabili si intendono tutti quei criteri, procedure e metodi di applicazione, che stabiliscono come individuare i fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio.

Un esempio è quello del passaggio dal criterio L.I.F.O. a quello F.I.F.O. nella valutazione delle rimanenze di magazzino.

Non si considerano cambiamenti di principi contabili nè l'adozione di un criterio contabile per rappresentare fatti o operazioni che differiscono nei contenuti dai fatti precedentemente verificatisi, nè l'adozione di un nuovo criterio contabile per rappresentare fatti che non si sono mai verificati precedentemente o che non erano rilevanti.

Il cambiamento di principio contabile è ammesso solo se effettuato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni dell'impresa.

Per quanto riguarda la modalità di contabilizzazione, gli effetti di una variazione dei criteri di valutazione adottati vanno rilevati tra i proventi e oneri straordinari; ciò in conformità a quanto del resto già indicato nel Principio Contabile n. 12, nonchè in quello interpretativo dello stesso.

È appena il caso di rilevare come tale indicazione contabile non sia quella privilegiata dal principio contabile internazionale dello IASC n. 8, che, pur ritenendo ammissibile l'imputazione a conto economico, predilige il metodo che prevede l'imputazione a rettifica del saldo di apertura del patrimonio netto aziendale, attraverso la correzione di una riserva.

In caso di variazione del principio contabile, occorre poi fornire in Nota Integrativa le opportune informazioni:

- a) il motivo per cui si è cambiato il criterio contabile e le modalità di attuazione;
- b) l'effetto sulle componenti ordinarie dell'esercizio, prima delle componenti straordinarie, per non aver adottato il criterio precedente,

c) gli effetti sui conti patrimoniali interessati, sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al lordo ed al netto dell'incidenza fiscale.

Ciò detto, l'ulteriore aspetto che occorre considerare sono le modalità di calcolo di tale effetto cumulativo.

Al riguardo, il principio contabile ritiene che il calcolo dell'effetto cumulativo vada fatto all'inizio dell'esercizio in cui esso avviene, come se, cioè, il nuovo principio fosse da sempre stato utilizzato. L'effetto cumulativo è dato dalla differenza tra il patrimonio netto iniziale dell'esercizio in cui avviene il cambiamento e l'ammontare dello stesso che si sarebbe ottenuto qualora il nuovo principio fosse già stato adottato in esercizi precedenti.

Dell'effetto che si sarebbe determinato applicando il vecchio principio va invece data informativa nella nota integrativa.

A chiarimento di tutto quanto detto sopra, il principio contabile illustra un esempio, che è poi il più frequente, ossia la modifica del criterio di valutazione delle rimanenze di magazzino.

Si ipotizzi che la società abbia sempre valutato in passato le rimanenze con il metodo LIFO e che a fine esercizio passi al metodo FIFO e che i valori, applicando i diversi criteri di valutazione, siano i seguenti:

	Rimanenze iniziali	Rimanenze finali	Differenza
Valutazione a Lifo	800	1.000	200
Valutazione a Fifo	1.100	1.400	300

Differenza da valutazioni di bilancio	300	400	100
--	-----	-----	-----

Senza tenere conto delle imposte, gli effetti sono:

- L' "effetto cumulativo" sul patrimonio netto iniziale che si sarebbe avuto applicando retroattivamente il nuovo criterio, che va rilevato come componente straordinario di conto economico, si calcola come segue:

800 (Rimanenze iniziali a LIFO) - 1.100 (Rimanenze iniziali a FIFO) = 300 (Effetto cumulativo del cambiamento)

- L' "effetto sul risultato ordinario" dell'esercizio (prima delle componenti straordinarie) a seguito della modifica del criterio di valutazione ossia del non aver continuato a seguire il criterio precedente, effetto per il quale occorre dare l'ulteriore informativa in nota integrativa, si calcola come segue:

300 (Variazione rimanenze finali a FIFO) – 200 (Variazione stesse rimanenze a LIFO)= 100 (Maggior utile con nuovo principio).

I cambiamenti di stime contabili

Il cambiamento di principi contabili non va confuso con il cambiamento di stime contabili. Come è noto, il procedimento di stima fa parte integrante della formazione del bilancio e non costituisce, a differenza del cambiamento di principi contabili, un'operazione straordinaria. Poichè dunque gli effetti del cambiamento di stime costituiscono un normale procedimento valutativo per la formazione del bilancio d'esercizio, essi

devono essere contabilizzati integralmente nel conto economico, e classificati nella voce corrispondente all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

Un esempio di frequente applicazione è rappresentato dalla modifica della percentuale stimata di irrecuperabilità di un credito; essa verrà fatta affluire nelle rettifiche di valore dei crediti (di cui alla voce B 10.d del conto economico); un altro esempio è dato dalla svalutazione del valore di una immobilizzazione: se nuovi elementi informativi fanno ritenere che una immobilizzazione ha perso durevolmente valore, la conseguente rettifica negativa di valore dovrà essere integralmente contabilizzata nella voce B 10.c del conto economico.

I cambiamenti di stima possono coinvolgere anche esercizi successivi; si pensi alla modifica nella vita utile residua di un cespite. Se ad esempio, dopo 4 anni, ci si rende conto che un impianto, originariamente stimato dalla vita utile di dieci anni, ha in realtà una vita utile residua di soli tre e non più dei rimanenti sei anni a suo tempo previsti, il residuo valore di 6/10 del costo originario sarà ammortizzato in tre anni.

Quanto detto, rende facile l'individuazione della differenza tra un cambiamento di stima e un cambiamento di principi contabili. Tuttavia, non sempre tale distinzione è immediata. Per esempio, un'impresa può passare dalla capitalizzazione di un onere al suo addebito al conto economico nell'esercizio di sostenimento perché nuove informazioni indicano incertezze circa l'ottenimento di benefici futuri da quell'onere. Capitalizzazione e addebito al conto economico sono principi contabili alternativi; quando, però, l'alternativa si pone non in funzione di una scelta generale di politica aziendale, ma solo in conseguenza di nuove informazioni circa l'utilità futura di un bene, la modifica contabile è un cambiamento di stima e non di principio.

Poiché i cambiamenti di stima possono alterare significativamente la comparabilità dei bilanci, in questi casi la Nota Integrativa deve motivare le ragioni del cambiamento e quantificare l'effetto del cambiamento stesso sul bilancio.

Correzione di errori

Nel corso dell'esercizio, o durante la preparazione del bilancio possono essere rinvenuti errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti.

Occorre chiarire subito che sono fuori dal concetto di "errore" sia le variazioni nelle valutazioni e nelle stime fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento, e successivamente dimostratesi necessarie, sia l'adozione di criteri contabili effettuata in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento che, successivamente, si dimostrino diversi da quelli a suo tempo assunti a base della scelta operata.

L'errore commesso in esercizi precedenti deve trovare tempestiva correzione nell'esercizio in cui esso viene individuato; ciò presuppone che i bilanci dei precedenti esercizi siano legalmente validi; se così non fosse, occorrerebbe correggere i bilanci precedenti, e quindi, l'errore a suo tempo commesso non avrebbe più alcun effetto sul bilancio dell'esercizio in corso.

Ai fini della rappresentazione contabile, occorre distinguere tra errori determinanti o meno; i primi sono quelli che rendono addirittura inattendibili i bilanci degli esercizi in cui sono stati commessi.

La correzione degli errori non determinanti deve avvenire come detto nell'esercizio stesso in cui essi vengono scoperti, attraverso la rettifica della posta patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, con contropartita alla voce E20 o E21 "proventi ed oneri straordinari", indicandoli come richiesto dalla legge in una specifica sottovoce "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti". Di essi non è obbligatorio fornire informazioni in Nota Integrativa.

Nel caso di errori determinanti, esistono due modalità di correzione ammesse: la prima (analoga a quella prevista per gli errori non determinanti) è quella di imputare la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso; la seconda è quella di correggere i bilanci degli esercizi precedenti. La prima soluzione, fatti salvi i casi in cui occorra modificare i bilanci degli esercizi precedenti di cui si tratterà successivamente, è la più consona per apportare rettifiche di errori commessi in precedenza; infatti, essa dirime ogni eventuale dubbio del lettore del bilancio circa la non appartenenza di quella componente alla gestione dell'esercizio stesso, nonchè pone in evidenza gli effetti economici e non invalida il criterio di continuità dei bilanci.

La seconda soluzione è imprescindibile nei casi in cui gli errori commessi in esercizi precedenti siano tali da rendere nulla o annullabile la delibera che ha approvato il bilancio; in tali fattispecie, dunque, la correzione avverrà attraverso il rifacimento del bilancio dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore, nonchè, per il principio di continuità dei bilanci, di quelli successivi sui quali l'errore iniziale produca i suoi

effetti.

Se, come visto nel caso di errori non determinanti la informazione in Nota Integrativa è facoltativa, nel caso di correzione di errori determinanti essa è obbligatoria, e le informazioni da dare variano ovviamente a seconda della modalità di correzione adottata.

Nel caso in cui sia adottabile la prima soluzione (correzione nell'esercizio in cui l'errore si manifesta), occorrerà evidenziare in Nota Integrativa la natura dell'errore commesso, l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della correzione che sarebbe stata necessaria per gli esercizi precedenti ai quali si riferiscono gli errori compiuti; infine, il fatto che i dati e le informazioni comparative dei precedenti esercizi non siano stati oggetto di correzione.

Nel caso in cui invece occorre rifare i bilanci di precedenti esercizi, in Nota Integrativa occorrerà evidenziare la natura dell'errore commesso, l'ammontare della correzione apportata al bilancio di ogni esercizio precedente, rispetto al bilancio originariamente presentato, e infine che la situazione patrimoniale di apertura è quella risultante dal bilancio nuovamente redatto a seguito delle correzioni apportate.

Operazioni ed eventi straordinari

Oltre che dagli eventi in precedenza analizzati di cambiamento di principi contabili e correzione di errori, il risultato economico d'esercizio può essere significativamente influenzato da fatti straordinari che, pur se avvenuti nell'esercizio e quindi di competenza dello stesso, possono, se i loro effetti non sono chiaramente identificati e quantificati, compromettere la corretta visione dell'andamento economico dell'impresa e possono significativamente alterare la valutazione delle capacità reddituali dell'impresa stessa in condizioni di normalità.

È importante chiarire sin da subito che sono da considerarsi straordinari gli eventi quando ricorrono entrambe le seguenti condizioni:

a) sono casuali e accidentali e le operazioni, connesse o meno ad essi, sono estranee all'attività ordinaria dell'impresa (così, per esempio, il crollo accidentale di uno stabilimento costituisce evento

straordinario per un' impresa industriale, mentre non è tale per l'impresa assicuratrice che lo abbia assicurato, anche se i suoi effetti siano di estrema rilevanza per l'impresa stessa);

b) sono infrequenti.

Non sono invece da considerarsi eventi o operazioni straordinari: gli scioperi, anche se di rilevante entità, in quanto rientranti nel rischio di impresa; gli utili o perdite derivanti da variazioni dei cambi; le perdite su crediti, anche se di rilevante entità; la definizione di controversie, se di natura ricorrente e/o pertinenti alla ordinaria gestione dell'impresa.

Per una chiara esposizione in bilancio del risultato d'esercizio nelle sue componenti, gli effetti economici degli eventi straordinari devono essere riflessi nel conto economico tra gli oneri e proventi straordinari (area E), separatamente da quelli derivanti dall'attività ordinaria dell'impresa.

I proventi ed oneri derivanti da eventi straordinari andranno rilevati contabilmente nell'esercizio in cui l'evento si verifica o l'operazione viene effettuata.

Nella Nota Integrativa andranno esplicitati sia la natura degli eventi straordinari intervenuti nell'esercizio, sia i relativi importi inclusi nei proventi e oneri straordinari, se di ammontare apprezzabile.

vedi anche:

[La correzione degli errori contabili sotto il profilo civilistico e fiscale](#)

Danilo Sciuto

dottore commercialista in Catania

novembre 2004