

# ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

*(approvato il 14 dicembre 2022)*

## ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

### Sommario

ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio .....	1
Premessa .....	1
Definizioni .....	1
Ambito di applicazione .....	3
Politiche contabili.....	3
Cambiamenti di stime contabili .....	7
Errori relativi ad esercizi precedenti.....	7
Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio .....	9

## ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

### Premessa

**1** La finalità di questo standard è disciplinare i criteri per la scelta e il cambiamento di politiche contabili, nonché:

- a) il relativo trattamento contabile;
- b) l'informazione integrativa sui cambiamenti di politiche contabili;
- c) i cambiamenti di stime contabili;
- d) le correzioni di errori relativi a esercizi precedenti.

Lo standard, inoltre, stabilisce:

- a) quando un'amministrazione deve tener conto, nella redazione del proprio bilancio d'esercizio, di fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio stesso; e
- b) le informazioni integrative che un'amministrazione deve fornire in merito ai fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio.

Lo standard richiede, infine, che un'amministrazione, nella redazione del proprio bilancio d'esercizio, deroghi al postulato della continuità aziendale laddove i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio indichino che tale postulato non è più appropriato.

L'applicazione di questo standard consente di migliorare la significatività del bilancio d'esercizio di un'amministrazione, la sua capacità di fornire una rappresentazione fedele, nonché la sua comparabilità nel tempo e con i bilanci di altre amministrazioni.

### Definizioni

**2** I seguenti termini vengono utilizzati nel presente ITAS con i significati indicati:

Per **applicazione prospettica** di un cambiamento di politica contabile e di un cambiamento di stima contabile si intendono rispettivamente:

- a) l'applicazione di una nuova politica contabile a operazioni, altri fatti e circostanze che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento di politica contabile; e
- b) la rilevazione dell'effetto del cambiamento di stima contabile nell'esercizio corrente e in quelli futuri interessati dal cambiamento.

Per **applicazione retroattiva** di un cambiamento di politica contabile si intende l'applicazione di una nuova politica contabile a operazioni, altri fatti e circostanze avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento di politica contabile, come se la nuova politica fosse sempre stata applicata. L'applicazione retroattiva è effettuata nel rispetto del principio della continuità dei bilanci nel tempo e non comporta una nuova approvazione dei bilanci degli esercizi precedenti.

Un **cambiamento di stima contabile** è una rettifica del valore contabile di un'attività o passività, che risulta dalla valutazione delle caratteristiche di attività e passività alla data di chiusura dell'esercizio nonché dalle aspettative circa l'evolversi di eventi futuri che potrebbero influenzare il valore da assegnare ad una determinata attività o passività. I cambiamenti di stima contabile si originano da nuove informazioni o da maggiore esperienza e, conseguentemente, non sono correzioni di errori.

La **determinazione retroattiva dei valori** consiste nel correggere la rilevazione, la valutazione e la presentazione degli importi di elementi del bilancio d'esercizio, come se l'errore commesso in un

esercizio precedente non fosse mai avvenuto. La determinazione retroattiva dei valori è effettuata nel rispetto del principio della continuità dei bilanci nel tempo e non comporta una nuova approvazione dei bilanci degli esercizi precedenti.

Gli **errori relativi a esercizi precedenti** consistono in omissioni o errate valutazioni di voci nei bilanci d'esercizio di un'amministrazione relativi a uno o più esercizi precedenti, derivanti dal mancato utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni veritiere e corrette che:

- a) erano disponibili quando tali bilanci hanno acquisito rilevanza esterna; e
- b) si può ragionevolmente supporre che avrebbero potuto essere ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci.

Tali errori includono gli effetti di errori matematici, errori nell'applicazione di politiche contabili, sviste o interpretazioni distorte di fatti o norme, frodi.

I **fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio** sono quei fatti, favorevoli o sfavorevoli, che si verificano tra la data di chiusura dell'esercizio e una "data ultima" così identificata:

- a) per le amministrazioni che hanno il potere di approvare il proprio bilancio d'esercizio (tipicamente lo Stato e gli enti territoriali), la data della legge o della delibera di approvazione di tale documento contabile;
- b) per le amministrazioni (nel seguito indicate come "amministrazioni vigilate") che "deliberano" o "adottano" (o altri termini con significato analogo utilizzati nella specifica disciplina) il proprio bilancio di esercizio per poi sottoporlo all'approvazione della propria "amministrazione vigilante", la data in cui l'amministrazione vigilata "delibera" o "adotta" il proprio bilancio di esercizio.

Per le amministrazioni vigilate, il bilancio d'esercizio non tiene dunque in considerazione i fatti intervenuti nel periodo che intercorre tra la "deliberazione" o "adozione" del bilancio stesso da parte dell'amministrazione vigilata e l'approvazione da parte dell'amministrazione vigilante. Tuttavia, laddove l'amministrazione vigilante chieda all'amministrazione vigilata di modificare il suo bilancio d'esercizio attraverso l'assunzione di una nuova delibera, il termine entro cui il fatto deve verificarsi perché se ne tenga conto nel bilancio d'esercizio si estende alla data in cui il bilancio stesso viene nuovamente "deliberato" o "adottato" dall'amministrazione vigilata.

Per un determinato esercizio precedente, applicare retroattivamente un cambiamento di politica contabile, o determinare retroattivamente un valore per correggere un errore, **non è praticabile** se, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo:

- a) gli effetti dell'applicazione retroattiva o della determinazione retroattiva dei valori non sono determinabili;
- b) l'applicazione retroattiva o la determinazione retroattiva dei valori richiederebbe supposizioni su quali fossero le intenzioni dell'amministrazione in quell'esercizio; o
- c) l'applicazione retroattiva o la determinazione retroattiva dei valori richiederebbe stime che influenzano in maniera rilevante l'informativa di bilancio e per le quali è impossibile individuare obiettivamente, tra le informazioni attualmente disponibili, quelle che:
  - i. forniscono evidenze di circostanze che esistevano alla data o alle date in cui tali importi avrebbero dovuto essere rilevati, valutati o presentati; e
  - ii. avrebbero potuto essere disponibili alla data in cui il bilancio d'esercizio per tale esercizio precedente è stato approvato (per le amministrazioni che hanno il potere di approvare il proprio bilancio d'esercizio) oppure deliberato o adottato (per le amministrazioni vigilate).

Le **politiche contabili** sono gli specifici principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati da un'amministrazione nella preparazione e nella presentazione del bilancio d'esercizio.

## Ambito di applicazione

**3** Il presente standard deve essere utilizzato:

- a) nella scelta e nell'applicazione di politiche contabili;
- b) nella rilevazione:
  - degli effetti di cambiamenti di politiche contabili e di stime contabili;
  - delle correzioni di errori commessi in esercizi precedenti;
- c) nella rilevazione e nella presentazione dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio.

**4** Il presente standard non disciplina gli effetti fiscali connessi a correzioni di errori relativi a esercizi precedenti o a rettifiche retroattive derivanti da cambiamenti di politiche contabili. Al riguardo si rinvia, per quanto applicabili, agli standard contabili internazionali e nazionali che disciplinano i tributi dovuti dall'amministrazione quale soggetto passivo.

## Politiche contabili

### Selezione e applicazione delle politiche contabili

**5** Quando un'operazione, altro fatto o circostanza ricade nell'ambito di applicazione di uno specifico ITAS, la scelta delle politiche contabili da applicare è disciplinata da quell'ITAS.

**6** Gli ITAS stabiliscono politiche contabili da cui derivano informazioni significative e atte a fornire una rappresentazione fedele di operazioni, altri fatti e circostanze a cui essi si applicano. Tali politiche non necessitano di essere applicate quando l'effetto della loro applicazione è irrilevante. Tuttavia, l'amministrazione non pone in essere, né omette di correggere, deviazioni irrilevanti dagli ITAS al fine di ottenere una particolare rappresentazione della situazione patrimoniale, del risultato economico o dei flussi di cassa. L'amministrazione che non applichi una politica contabile stabilita da un ITAS in quanto l'effetto di tale applicazione sarebbe irrilevante, ne dà motivata informativa in nota integrativa.

**7** In assenza di un ITAS che si applichi specificamente a un'operazione, altro fatto o circostanza, l'amministrazione si avvale del proprio giudizio per elaborare e applicare politiche contabili che forniscano un'informazione:

- a) significativa per la formulazione del giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche e per l'assunzione di decisioni;
- b) che rappresenti in modo fedele la situazione patrimoniale, il risultato economico e i flussi di cassa;
- c) che rispetti i postulati di prudenza, verificabilità, comprensibilità, comparabilità, tempestività e continuità;
- d) che soddisfi i vincoli di rilevanza dell'informazione, di equilibrio tra benefici e costi dell'informazione, di bilanciamento tra i postulati.

**8** Nell'esercitare il giudizio di cui al paragrafo 7, l'amministrazione fa riferimento e valuta l'applicabilità delle seguenti fonti, nell'ordine indicato:

- a) le disposizioni degli ITAS che trattano casi simili o correlati;
- b) le definizioni e i criteri di rilevazione e di valutazione di attività, passività, ricavi e proventi, costi e oneri contenuti nel Quadro Concettuale.

**9** Nell'esercitare il giudizio di cui al paragrafo 7, l'amministrazione può inoltre considerare le più recenti disposizioni emanate da organismi contabili, nonché le prassi consolidate nel settore pubblico o in quello privato, ma solo nella misura in cui queste non siano in conflitto con le fonti elencate nel paragrafo 8.

### Costanza nell'applicazione delle politiche contabili

**10** L'amministrazione garantisce costanza nella scelta e nell'applicazione delle politiche contabili a operazioni, altri fatti e circostanze simili. Ciò a meno che un ITAS specificamente richieda o permetta una classificazione in base alla quale sia appropriato applicare politiche contabili diverse a classi diverse di operazioni, altri fatti o circostanze. Se un ITAS richiede o permette una tale classificazione, per ogni classe l'amministrazione seleziona e applica in modo costante un'appropriata politica contabile.

### **Definizione, ammissibilità e classificazione dei cambiamenti di politiche contabili**

**11** Un cambiamento nella rilevazione o nella valutazione di operazioni, altri fatti o circostanze costituisce un cambiamento di politica contabile.

**12** Non rappresentano cambiamenti di politiche contabili:

- a) l'applicazione di una politica contabile a operazioni, altri fatti o circostanze che differiscono nella sostanza dalle operazioni, altri fatti o circostanze verificatisi precedentemente; e
- b) l'applicazione di una nuova politica contabile a operazioni, altri fatti o circostanze che precedentemente non si erano mai verificati o che venivano rilevati diversamente perché irrilevanti.

**13** Un cambiamento di politica contabile è ammesso solo se:

- a) è richiesto da nuove disposizioni legislative o da un ITAS (cambiamenti obbligatori di politiche contabili); oppure
- b) è adottato autonomamente dall'amministrazione per fornire una migliore rappresentazione degli effetti di operazioni, altri fatti o circostanze sulla situazione patrimoniale, sul risultato economico o sui flussi di cassa dell'amministrazione stessa (cambiamenti volontari di politiche contabili).

**14** Ai fini del presente standard, l'eventuale applicazione anticipata di una norma o di un ITAS, laddove esplicitamente consentita, è classificata come cambiamento obbligatorio di politica contabile.

**15** Laddove:

- ai sensi del paragrafo 9, l'amministrazione abbia applicato politiche contabili secondo le più recenti disposizioni emanate da organismi contabili, nonché prassi consolidate nel settore pubblico o in quello privato;
- tali disposizioni o prassi si modifichino; e
- in conseguenza di tali modifiche, l'amministrazione scelga di cambiare una politica contabile;

ciò rappresenta un cambiamento volontario di politiche contabili.

### **Applicazione dei cambiamenti di politiche contabili**

**16** I cambiamenti obbligatori di politiche contabili sono applicati in base alle specifiche disposizioni transitorie, qualora esistenti, stabilite dalla norma o dall'ITAS che richiede il cambiamento.

I cambiamenti obbligatori di politiche contabili per i quali non esistano specifiche disposizioni transitorie, nonché i cambiamenti volontari di politiche contabili, sono applicati retroattivamente.

#### *Applicazione retroattiva*

**17** L'applicazione retroattiva comporta che gli effetti del cambiamento di politica contabile siano rilevati al 1° gennaio dell'esercizio in cui viene adottata la nuova politica, successivamente alle scritture di apertura. Per ciascuna voce di attività e passività, gli effetti del cambiamento di politica contabile sono riconducibili alla differenza tra i valori determinati secondo la nuova politica, come se tale nuova politica contabile fosse sempre stata applicata, e quelli determinati secondo la politica precedente.

L'adeguamento delle attività e passività interessate dal cambiamento di politica contabile trova contropartita nel patrimonio netto. Solitamente, la rettifica del patrimonio netto viene rilevata nei

risultati economici degli esercizi precedenti; può tuttavia essere apportata ad altra componente del patrimonio netto se richiesto da un altro ITAS o se comunque più appropriato.

Per soli fini informativi, l'applicazione retroattiva del cambiamento di politica contabile comporta che vengano adeguati anche gli importi comparativi per ciascuno degli esercizi precedenti esposti nel bilancio di esercizio, come se la nuova politica contabile fosse sempre stata applicata. Tale adeguamento è effettuato extra contabilmente e non comporta modifiche e riapprovazioni dei bilanci degli esercizi precedenti.

#### *Limitazioni dell'applicazione retroattiva*

**18** Quando, per uno o più degli esercizi precedenti, non sia praticabile determinare retroattivamente gli effetti di competenza di ciascun esercizio derivanti dal cambiamento di una politica contabile, l'amministrazione adegua l'informazione comparativa a partire dall'esercizio più remoto per il quale tale determinazione sia praticabile.

**19** Quando non sia praticabile determinare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di una politica contabile, l'amministrazione applica la nuova politica contabile a partire dall'esercizio più remoto per cui ciò risulti praticabile, trascurando quindi gli effetti su attività, passività e patrimonio netto antecedenti tale data. Qualora tale esercizio più remoto coincida con l'esercizio in corso, ossia non risulti praticabile determinare retroattivamente alcun effetto pregresso del cambiamento di una politica contabile sui saldi di apertura dell'esercizio in corso, la nuova politica contabile è applicata prospetticamente.

#### **Informazione integrativa**

**20** Quando un cambiamento obbligatorio di politiche contabili:

- ha un effetto sull'esercizio corrente o su qualsiasi esercizio precedente, oppure
- avrebbe avuto un tale effetto, sebbene non sia praticabile determinare l'importo della rettifica, oppure
- potrebbe avere un effetto su esercizi successivi,

l'amministrazione indica, in un'apposita sezione della nota integrativa dedicata a "cambiamenti di politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori":

- a) il riferimento della disposizione legislativa o il titolo dell'ITAS che ha richiesto il cambiamento di politica contabile;
- b) ove applicabile, che il cambiamento di politica contabile è stato effettuato secondo quanto previsto dalle relative disposizioni transitorie;
- c) la natura del cambiamento di politica contabile;
- d) ove applicabile, una descrizione delle disposizioni transitorie;
- e) ove applicabile, le disposizioni transitorie che possono avere un effetto su esercizi successivi;
- f) in forma tabellare, per l'esercizio corrente e per ciascuno degli esercizi precedenti presentati nel bilancio d'esercizio, l'importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata;
- g) in forma tabellare, l'importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati nel bilancio d'esercizio;
- h) in forma tabellare, l'effetto che si sarebbe determinato sul risultato d'esercizio e su ciascuna voce del conto economico dell'esercizio corrente laddove l'adeguamento delle attività e passività interessate dal cambiamento di politica contabile, anziché trovare contropartita nel patrimonio netto, fosse stato imputato all'esercizio corrente; e
- i) laddove, per uno o più degli esercizi precedenti presentati nel bilancio d'esercizio o per esercizi antecedenti a quelli presentati, l'applicazione retroattiva non sia praticabile, le circostanze che hanno

determinato tale impraticabilità e la descrizione di come e da quando il cambiamento di politica contabile è stato applicato.

Nei bilanci degli esercizi successivi non è necessario ripetere tali informazioni.

L'amministrazione che, rispetto al precedente esercizio, non abbia introdotto cambiamenti obbligatori di politiche contabili, ne dà notizia nell'apposita sezione della nota integrativa dedicata a "cambiamenti di politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori".

## 21 Quando un cambiamento volontario di politiche contabili:

- ha un effetto sull'esercizio corrente o su qualsiasi esercizio precedente, oppure
- avrebbe avuto un tale effetto, sebbene non sia praticabile determinare l'importo della rettifica, oppure
- potrebbe avere un effetto su esercizi successivi,

l'amministrazione indica, in un'apposita sezione della nota integrativa dedicata a "cambiamenti di politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori":

- a) la natura del cambiamento di politica contabile;
- b) il riferimento della disposizione legislativa o il titolo dell'ITAS che consente il cambiamento di politica contabile;
- c) le ragioni per cui l'applicazione di una nuova politica contabile migliora la capacità del bilancio d'esercizio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta;
- d) in forma tabellare, per l'esercizio corrente e per ciascuno degli esercizi precedenti presentati nel bilancio d'esercizio, l'importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata;
- e) in forma tabellare, l'importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati nel bilancio d'esercizio;
- f) in forma tabellare, l'effetto che si sarebbe determinato sul risultato d'esercizio e su ciascuna voce del conto economico dell'esercizio corrente laddove l'adeguamento delle attività e passività interessate dal cambiamento di politica contabile, anziché trovare contropartita nel patrimonio netto, fosse stato imputato all'esercizio corrente;
- g) laddove, per uno o più degli esercizi precedenti presentati nel bilancio d'esercizio o per esercizi antecedenti a quelli presentati, l'applicazione retroattiva non sia praticabile, le circostanze che hanno determinato tale impraticabilità e la descrizione di come e da quando il cambiamento di politica contabile è stato applicato;
- h) le conseguenze passate e attese, favorevoli o sfavorevoli, del cambiamento volontario di politica contabile, anche rispetto al soddisfacimento di eventuali vincoli di finanza pubblica e di altri parametri stabiliti dalla normativa.

Nei bilanci degli esercizi successivi non è necessario ripetere tali informazioni.

L'amministrazione che, rispetto al precedente esercizio, non abbia introdotto cambiamenti volontari di politiche contabili, ne dà notizia nell'apposita sezione della nota integrativa dedicata a "cambiamenti di politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori".

**22** In presenza di nuove disposizioni legislative o di un nuovo ITAS, emanati ma non ancora in vigore, e fatto salvo quanto stabilito al paragrafo 14, l'amministrazione riporta in nota integrativa le informazioni, conosciute o ragionevolmente stimabili, significative per valutare l'impatto che la nuova disposizione legislativa o il nuovo ITAS avrà sul bilancio nell'esercizio di prima applicazione, nonché la data stabilita per la sua entrata in vigore.



## Cambiamenti di stime contabili

**23** La presenza di stime soggettive e l'esercizio di discrezionalità tecnica sono caratteristiche ineliminabili in quanto connaturate al processo di formazione del bilancio d'esercizio e, in generale, dei documenti finanziari. Un cambiamento di stima contabile può rendersi necessario se intervengono mutamenti nelle circostanze sulle quali la stima era basata o in seguito a nuove informazioni o maggiore esperienza. Per sua natura, la revisione di una stima non incide sugli esercizi precedenti e non può essere assimilata alla correzione di un errore.

**24** L'applicazione di un diverso criterio di valutazione costituisce un cambiamento di politica contabile e non un cambiamento di stima contabile. Laddove sia difficile stabilire se si è in presenza di un cambiamento di politica contabile o di stima contabile, il cambiamento è trattato come un cambiamento di stima contabile.

**25** L'effetto di un cambiamento di stima contabile, diverso dal cambiamento di cui al paragrafo 26, è rilevato prospetticamente includendolo nel risultato economico:

- a) dell'esercizio in cui si opera il cambiamento, se il cambiamento influisce solo su quell'esercizio; oppure
- b) dell'esercizio in cui si opera il cambiamento e degli esercizi successivi, se il cambiamento influisce su entrambi.

Gli effetti del cambiamento di stima sono collocati nell'ambito delle classi relative alla gestione ordinaria del conto economico come definita da *ITAS 1 – Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*. Più specificatamente, tali effetti sono classificati nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

**26** Nella misura in cui un cambiamento di stima contabile comporti variazioni nel valore di attività e passività o riguardi una posta di patrimonio netto, gli effetti del cambiamento devono essere recepiti nei valori contabili delle attività, passività e poste di patrimonio netto interessate, nell'esercizio in cui si opera il cambiamento stesso.

### Informazione integrativa

**27** L'amministrazione indica, in un'apposita sezione della nota integrativa dedicata a "cambiamenti di politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori", la natura e l'importo di ciascun cambiamento di stima contabile che ha effetto sull'esercizio corrente o si prevede abbia effetto sugli esercizi successivi.

**28** L'indicazione dell'effetto sugli esercizi successivi può essere omessa quando la relativa valutazione non sia praticabile. Le informazioni circa tale impraticabilità sono riportate in nota integrativa.

## Errori relativi ad esercizi precedenti

**29** L'amministrazione corregge gli errori rilevanti commessi in esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio d'esercizio successivo all'individuazione dell'errore, provvedendo alla rilevazione contabile nel momento in cui l'errore viene individuato.

La correzione dell'errore consiste nella rettifica delle attività e passività interessate, come se l'errore non fosse stato commesso, e trova contropartita nel patrimonio netto. Solitamente, la rettifica del patrimonio netto viene rilevata nei risultati economici degli esercizi precedenti; può tuttavia essere apportata ad altra componente del patrimonio netto se richiesto da un altro ITAS o se comunque più appropriato.

Per soli fini informativi, la correzione dell'errore comporta che vengano rideterminati anche gli importi comparativi per ciascuno degli esercizi precedenti esposti nel bilancio di esercizio, a partire dall'esercizio in cui l'errore si è verificato. Tale rideterminazione è effettuata extra contabilmente e non comporta modifiche e riapprovazioni dei bilanci degli esercizi precedenti.

**30** La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è imputata al conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore e classificata nella voce di conto economico prevista da *ITAS 1 – Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*, nell'ambito della classe "Ricavi/proventi e costi/oneri" relativa alla sezione "gestione straordinaria".

**31** Gli errori non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di politica contabile, che hanno entrambi diversa natura. In particolare, non costituiscono errori:

- a) le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento, né
- b) l'adozione di politiche contabili decisa in base a informazioni e dati disponibili in quel momento, ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata,

se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati, al momento del loro impiego, raccolti e utilizzati con la dovuta diligenza.

#### **Limitazioni alla determinazione retroattiva dei valori**

**32** Quando, per uno o più degli esercizi precedenti, non sia praticabile determinare retroattivamente gli effetti di un errore rilevante su ciascun esercizio, l'amministrazione adegua l'informazione comparativa a partire dall'esercizio più remoto per il quale tale determinazione sia praticabile.

**33** Quando non sia praticabile determinare l'effetto cumulato pregresso di un errore rilevante, l'amministrazione corregge l'errore a partire dall'esercizio più remoto per cui ciò risulti praticabile, trascurando quindi gli effetti dell'errore antecedenti tale data. Qualora tale esercizio più remoto coincida con l'esercizio in corso, ossia non risulti praticabile determinare retroattivamente alcun effetto pregresso dell'errore, l'amministrazione corregge l'errore prospetticamente con le modalità stabilite nel paragrafo 30.

#### **Informazione integrativa su errori rilevanti di esercizi precedenti**

**34** Nell'applicare il paragrafo 29, l'amministrazione indica, in un'apposita sezione della nota integrativa dedicata a "cambiamenti di politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori":

- a) la natura dell'errore rilevante commesso negli esercizi precedenti;
- b) le cause dell'errore;
- c) in forma tabellare, per l'esercizio corrente e per ciascuno degli esercizi precedenti presentati nel bilancio d'esercizio, l'importo della rideterminazione per ciascuna voce di bilancio interessata;
- d) in forma tabellare, l'importo della rideterminazione relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati nel bilancio d'esercizio;
- e) in forma tabellare, l'effetto che si sarebbe determinato sul risultato d'esercizio e su ciascuna voce del conto economico dell'esercizio corrente laddove la correzione dell'errore fosse stata interamente imputata all'esercizio corrente;
- f) laddove, per uno o più degli esercizi precedenti, l'applicazione retroattiva non sia praticabile, le circostanze che hanno determinato tale impraticabilità e la descrizione di come e a partire da quale esercizio l'errore è stato corretto; e
- g) le conseguenze passate e attese dell'errore, favorevoli o sfavorevoli, anche rispetto al soddisfacimento di eventuali vincoli di finanza pubblica e di altri parametri stabiliti dalla normativa.

Nei bilanci degli esercizi successivi non è necessario ripetere tali informazioni.

L'amministrazione che non abbia individuato, nel corso dell'esercizio, errori rilevanti commessi in esercizi precedenti, ne dà notizia nell'apposita sezione della nota integrativa dedicata a "cambiamenti di politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori".

## Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio

**Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio**

**35** L'amministrazione, nel redigere il bilancio d'esercizio, tiene conto dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio, ma che forniscono evidenze circa situazioni esistenti a tale data. Nel seguito, tali fatti sono qualificati come "fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio".

**Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che non devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio**

**36** L'amministrazione, nel redigere il bilancio d'esercizio, non tiene conto dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio e che sono indicativi di situazioni sorte dopo tale data. Nel seguito, tali fatti sono qualificati come "fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che non devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio".

**37** Nel periodo compreso tra la data di chiusura dell'esercizio e la data in cui il bilancio d'esercizio viene approvato (per le amministrazioni che hanno il potere di approvare il proprio bilancio d'esercizio) oppure deliberato o adottato (per le amministrazioni vigilate), è possibile che gli organi di governo annuncino l'intenzione di intervenire in determinate materie. Tali annunci rappresentano fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio solo se:

- a) forniscono informazioni circa situazioni esistenti alla data di chiusura dell'esercizio, e
- b) vi sono sufficienti evidenze documentali per ritenere che verranno effettivamente attuati.

Nella maggior parte dei casi, gli annunci non soddisfano queste condizioni e rientrano tra i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che non devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio.

**Devoluzione di risultati economici o devoluzioni analoghe**

**38** Se, dopo la data di chiusura dell'esercizio, l'amministrazione delibera la devoluzione di risultati economici o devoluzioni analoghe, tali devoluzioni non sono rilevate come passività alla data di chiusura dell'esercizio. Tali devoluzioni sono presentate in nota integrativa.

**Continuità**

**39** L'amministrazione non redige il proprio bilancio d'esercizio seguendo i criteri propri di un'amministrazione in funzionamento, ossia nella prospettiva della continuità, se gli organi competenti rilevano, dopo la data di chiusura dell'esercizio, che vi è la volontà, formalmente disposta da una legge o secondo le modalità previste dallo statuto, di cessare l'attività.

**Informazione integrativa**

**40** Per le amministrazioni che hanno il potere di approvare il proprio bilancio d'esercizio, tale bilancio è pubblicato unitamente alla relativa legge o delibera di approvazione, o quantomeno all'indicazione della data e degli estremi della legge o delibera.

Analogamente, per le amministrazioni vigilate, il bilancio d'esercizio è pubblicato unitamente alla relativa delibera di adozione, o quantomeno all'indicazione della data e degli estremi di tale delibera.

Le amministrazioni vigilate indicano inoltre, in nota integrativa:

- a) che il bilancio d'esercizio è soggetto all'approvazione di un'amministrazione vigilante;

- b) quale sia l'amministrazione vigilante, di quali poteri sia dotata in merito al bilancio d'esercizio dell'amministrazione vigilata (in particolare, rinviare il bilancio d'esercizio all'amministrazione vigilata oppure apportare direttamente modifiche al bilancio stesso), con quali forme ed entro quali termini debba esprimersi;
- c) che il bilancio d'esercizio non tiene conto dei fatti intervenuti nel periodo che intercorre tra la "deliberazione" o "adozione" da parte dell'amministrazione vigilata e l'approvazione da parte dell'amministrazione vigilante.

**41** Dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio, ma che forniscono evidenze circa situazioni esistenti a tale data, si tiene conto anche nella redazione della nota integrativa.

In talune circostanze, le nuove informazioni non incidono sui valori iscritti nel bilancio d'esercizio, ma richiedono comunque di essere recepite in nota integrativa, come nel caso in cui tali informazioni riguardino passività potenziali esistenti alla data di chiusura dell'esercizio.

**42** In presenza di fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che non devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio, ma che siano rilevanti, una mancata informazione potrebbe influenzare la formulazione del giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche e l'assunzione di decisioni da parte degli utilizzatori. Di conseguenza, per ogni categoria di fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che non devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio, ma che siano rilevanti, l'amministrazione indica:

- a) la natura del fatto intervenuto; e
- b) una stima dei connessi effetti economici, patrimoniali e finanziari, oppure una dichiarazione che tale stima non può essere effettuata.