

ITAS 2 – POLITICHE CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONI DI ERRORI E FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Presentazione dei principi e degli
elementi chiave

Paolo Pietro BIANCONE, Silvana
SECINARO, Federico CHMET

La presente documentazione, prodotta da CSI-Piemonte, viene distribuita
con licenza Creative Commons 4.0 **Attribuzione – Condividi allo Stesso
Modo**.



CC BY-SA
Attribuzione – Condividi allo Stesso Modo
[\[Commons Deed\]](#) [\[Legal Code\]](#)

INDICE STANDARD

- **Premessa**
- **Definizioni**
- **Ambito di applicazione**
- **Politiche contabili**
 - ✓ Selezione e applicazione delle politiche contabili
 - ✓ Costanza nell'applicazione delle politiche contabili
 - ✓ Definizione, ammissibilità e classificazione dei cambiamenti di politiche contabili
 - ✓ Applicazione dei cambiamenti di politiche contabili
 - ✓ Applicazione retroattiva
 - ✓ Limitazioni dell'applicazione retroattiva
 - ✓ Informazione integrativa 
- **Stime contabili**
 - ✓ Elaborazione delle stime contabili
 - ✓ Cambiamenti delle stime contabili
 - ✓ Informazione integrativa 
- **Errori commessi in esercizi precedenti**
 - ✓ Correzione di errori rilevanti e non rilevanti
 - ✓ Limitazioni alla determinazione retroattiva dei valori
 - ✓ Informazione integrativa su errori rilevanti commessi in esercizi precedenti 
- **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
 - ✓ 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
 - ✓ Continuità
 - ✓ Informazione integrativa 

TIPICITA': ogni sezione concettuale ha l'informativa da inserire in NI

CORRISPONDENZA TRA ITAS, IPSAS, IAS / IFRS E OIC

ITAS	IPSAS	IAS / IFRS	OIC
ITAS 2: Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio	IPSAS 3: Accounting policies, changes in accounting estimates and errors	IAS 8: Accounting policies, changes in accounting estimates and errors	OIC 29: Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
	IPSAS 14: Events after the reporting date	IAS 10: Events after the reporting period	

Internazionale IAS/IFRS & IPSAS hanno due principi diversi:

- cambiamenti di politiche e cambiamenti di stima e correzioni di errori
- fatti di rilievo dopo la chiusura dell'esercizio

Italia OIC & ITAS invece raggruppano in entrambi i temi nello stesso standard

IMPOSTAZIONE COMPLESSIVA

**Cambiamenti di politiche e stime,
correzione di errori commessi in esercizi precedenti**

Definizioni, distinzioni,
circostanze che richiedono o consentono
cambiamenti o correzioni

Aspetti tecnici

	Politiche	Stime	Errori
Applicazione Prospettica		X	X (non rilevanti)
Applicazione Retroattiva	X		X (rilevanti)

Informazione integrativa

Fatti intervenuti tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio

- che **devono** essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio
- che **non devono** essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio
 - ✓ Non rilevanti
 - ✓ Rilevanti

DEFINIZIONI

Politiche contabili	"Specifici principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati da un'amministrazione nella preparazione e nella presentazione del bilancio d'esercizio" Esempio principale: criteri di valutazione utilizzati – <u>costo storico</u> oppure uno dei quattro criteri previsti dal QC e riconducibili al modello a <u>valori correnti</u> IAS / IFRS, IPSAS e ITAS qualificano come politiche contabili anche alcune scelte relative alla configurazione di costo utilizzata nell'applicazione del costo storico (<u>FIFO o CMP per le rimanenze</u>, capitalizzazione degli oneri finanziari per le immobilizzazioni)
Stime contabili	"Determinazione approssimata" tramite cui "si perviene alla determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi" Connaturate al processo di formazione del bilancio e quindi ineliminabili Richiedono l'uso delle più recenti informazioni attendibili che sono disponibili e di tecniche appropriate Esempi: <i>ammontare di alcuni proventi tributari, ammontare dei fondi rischi e spese future, svalutazione di crediti e rimanenze, fair value di attività e passività, vita utile delle immobilizzazioni, distribuzione temporale dei benefici forniti dalle immobilizzazioni.</i>
Errori	Omissioni o errate valutazioni di voci di bilancio, derivanti dal mancato utilizzo o dall'utilizzo erroneo di informazioni veritiere e corrette che, al momento della redazione del bilancio, (i) erano disponibili e (ii) avrebbero ragionevolmente potuto essere ottenute e utilizzate Comprendono errori matematici, errori nell'applicazione di politiche contabili, sviste o interpretazioni distorte di fatti o norme, frodi

PRECISAZIONI SULLE POLITICHE CONTABILI

(1/2)

- In genere, la politica contabile da applicare è stabilita da un ITAS
- In alcuni casi, gli ITAS consentono di scegliere tra politiche contabili alternative
 - ⇒ Es. ITAS 4 Immobilizzazioni materiali: Per i beni costituenti **investimenti immobiliari**, l'amministrazione sceglie tra la valutazione secondo il **modello del costo** [...] oppure secondo il modello del **valore di mercato** [...]
 - ⇒ **Vale il principio di costanza** nell'applicazione delle politiche contabili, inteso come mezzo per garantire la comparabilità dell'informazione nello spazio e nel tempo contribuendo, inoltre, alla comprensibilità e verificabilità dell'informazione da parte degli utilizzatori. In particolare:
 - **nello spazio**, scegliere la medesima politica contabile per operazioni, altri fatti e circostanze simili, a meno che un ITAS specificamente richieda o permetta diversamente
 - **nel tempo**, non modificare le politiche contabili che si sono scelte, tranne nei casi eccezionali in cui un cambiamento di politiche contabili sia necessario per garantire la rappresentazione veritiera e corretta

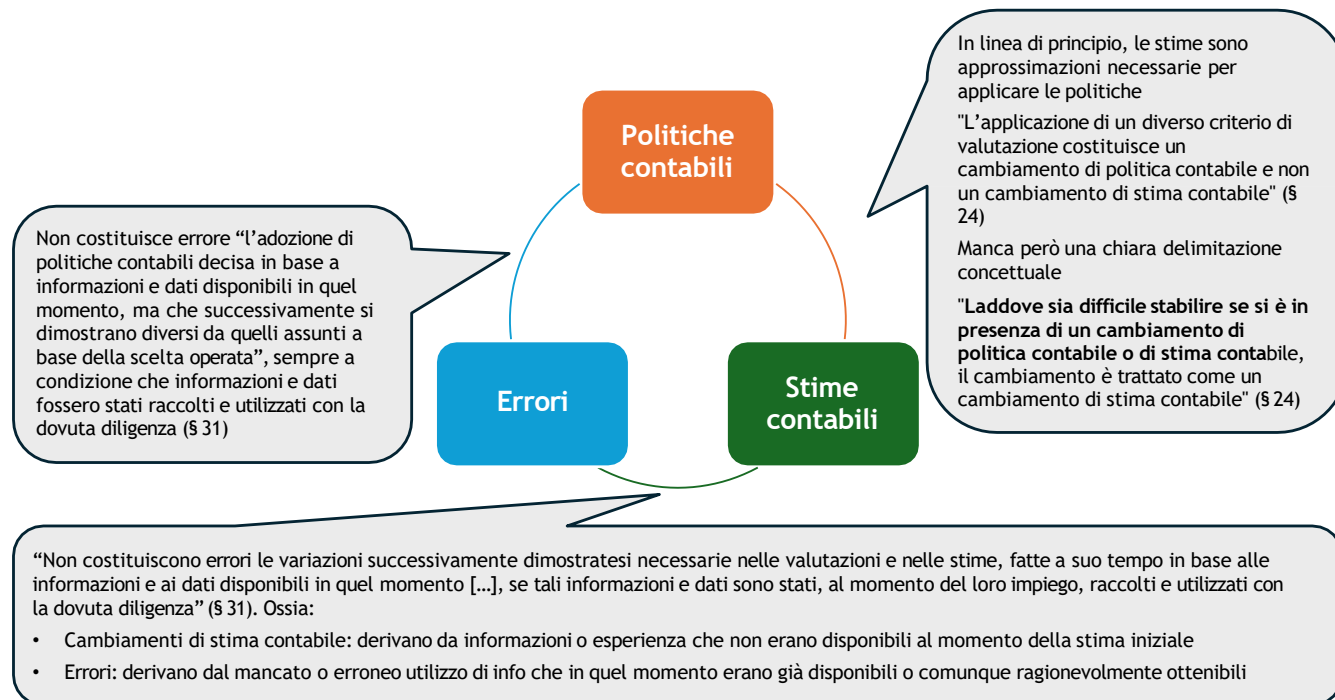
COMPARABILITÀ E CONTINUITÀ

PRECISAZIONI SULLE POLITICHE CONTABILI

(2/2)

- Non è obbligatorio applicare una politica contabile quando l'effetto della sua applicazione è irrilevante
 - ✓ Es. imputazione integrale a conto economico del costo di acquisizione delle immobilizzazioni di modico valore (es. inferiore a € 516) quando l'ammontare complessivo di tali immobilizzazioni non sia ingente
 - ✓ Ma tali "deviazioni irrilevanti":
 - Non devono essere sfruttate per manipolare la rappresentazione fornita nel bilancio
 - Vanno indicate e motivate in nota integrativa
- Nel caso in cui un'operazione, **altro fatto o circostanza non sia specificamente disciplinata da un ITAS ...**
 - ✓ Occorre scegliere modalità di rilevazione e presentazione che soddisfino i postulati e i vincoli dell'informazione stabiliti nel **QC**
 - ✓ Facendo riferimento e valutando l'applicabilità delle seguenti fonti, nell'ordine indicato:
 - **ITAS che trattano casi simili o correlati**
 - Definizioni e criteri di rilevazione e valutazione contenuti nel QC
 - **Più recenti disposizioni emanate da organismi contabili nonché prassi consolidate nel settore pubblico o in quello privato**

DIFFERENZE



CONSTE L'APPLICAZIONE PROSPETTICA

ES: CAMBIO AMMORTAMENTO. PREVALE IL CONCETTO «AVEVO E HO PRESO IN CONSIDERAZIONE TUTTE LE INFORMAZIONI AL MOMENTO DELL'OPERAZIONE?»

APPLICAZIONE PROSPETTICA O RETROATTIVA

	Quando	Applicazione
Cambia-mento di politiche	OBBLIGATORI: Richiesti da una disposizione legislativa o da un ITAS VOLONTARI: adottati autonomamente dall'amministrazione, in deroga al principio di costanza nell'applicazione delle politiche contabili, al fine di "fornire una migliore rappresentazione" contabile	RETROATTIVA: La nuova politica contabile si applica anche a operazioni, altri fatti e circostanze avvenuti in esercizi precedenti, a partire da quando le voci interessate dal cambiamento hanno trovato iscrizione per la prima volta, come se la nuova politica fosse sempre stata applicata PROCESSO EFFETTUATO EXTRA-CONTABILMENTE = NO RIAPPROVAZIONE DI TUTTI I BILANCI
Cambia-mento di stime	Se intervengono mutamenti nelle circostanze sulle quali la stima era basata o in seguito a nuove informazioni o maggiore esperienza	PROSPETTICA: Il cambiamento di stima contabile incide sull'esercizio corrente e su quelli futuri interessati dal cambiamento. I ricavi / proventi o costi / oneri rilevati per effetto del cambiamento sono imputati al conto economico nella voce relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima
Correzione di errori commessi in esercizi precedenti	Nel primo bilancio d'esercizio successivo all'individuazione dell'errore, provvedendo alla rilevazione contabile nel momento in cui l'errore viene individuato	PROSPETTICA PER GLI ERRORI NON RILEVANTI: I ricavi / proventi o costi / oneri rilevati per operare la correzione sono imputati al conto economico dell'esercizio come componenti straordinari RETROATTIVA PER GLI ERRORI RILEVANTI: Si correggono i valori presentati nei bilanci degli esercizi precedenti, a partire da quando l'errore è stato commesso, COME SE L'ERRORE NON FOSSE MAI STATO COMMESSO

INDICE ESEMPI

	Applicazione
Cambiamento di politiche	RETROATTIVA ESEMPIO 3
Cambiamento di stime	PROSPETTICA ESEMPIO 1
Correzione di errori commessi in esercizi precedenti	PROSPETTICA PER GLI ERRORI NON RILEVANTI ESEMPIO 2 RETROATTIVA PER GLI ERRORI RILEVANTI ESEMPIO 4

ESEMPIO 1: CAMBIAMENTO DI STIMA CONTABILE – APPLICAZIONE PROSPETTICA

- *L'amministrazione è proprietaria di un immobile, acquisito in data 1/1/20x1 per € 50.000. La vita utile dell'immobile è stata inizialmente stimata in 20 anni e l'amministrazione effettua l'ammortamento per quote costanti. La quota di ammortamento annuale è quindi pari a € 2.500 e il fondo ammortamento alla fine dell'esercizio 20x3 ammonta a € 7.500. Nel corso dell'esercizio 20x4, una nuova stima effettuata dai tecnici preposti riduce la vita utile dell'immobile a 18 anni. Di conseguenza, il valore residuo dell'immobile, pari a € 42.500, va distribuito per quote costanti sui 15 esercizi restanti, per una quota di ammortamento annua pari a € 2.833*
- Poiché i cambiamenti di stima contabile si rilevano prospetticamente, le quote di ammortamento rilevate negli esercizi 20x3 e precedenti non vengono rideterminate anche se, con il senno di poi, avrebbero dovuto essere più elevate
- A partire dal 20x4, la quota di ammortamento diventa € 2.833
- Poiché le stime e la loro revisione sono connaturate al processo di formazione del bilancio, **L'INTERA QUOTA DI AMMORTAMENTO È COLLOCATA NELL'AMBITO DELLA GESTIONE ORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO**

SEMPLICEMENTE DA ADESSO IN POI AVRO' AMMORTAMENTI PIU' CONSISTENTI

ESEMPIO 2: CORREZIONE DI **ERRORE NON RILEVANTE** – APPLICAZIONE PROSPETTICA

- *Nel corso dell'esercizio 20X4, l'amministrazione scopre di aver omesso, nel 20X3, la rilevazione di costi e debiti per € 6000 verso altre amministrazioni pubbliche, relativi al concorso alle spese da queste sostenute nell'ambito di programmi di attività condivisi*
- La correzione prospettica non richiede alcuna rideterminazione dei valori relativi all'esercizio 20X3. Nel 20X4, l'amministrazione corregge l'errore:
 - ✓ Incrementando di € 6000 l'ammontare delle passività correnti verso altre amministrazioni pubbliche
 - ✓ Rilevando costi / oneri della gestione **straordinaria** per € 6000

ESEMPIO 3: CAMBIAMENTO DI POLITICA CONTABILE – APPLICAZIONE RETROATTIVA (1/2)

- *Nel corso del 20X4, l'amministrazione cambia la politica contabile riguardante il trattamento degli oneri finanziari direttamente attribuibili alla costruzione di una biblioteca. La costruzione non è ancora completata. Negli esercizi precedenti, l'amministrazione imputava tali costi a conto economico. Con la nuova politica contabile, i costi sono capitalizzati*
- *L'amministrazione ritiene che la nuova politica contabile sia preferibile perché rende più completa la valutazione delle immobilizzazioni*
- *Con riferimento alla costruzione della biblioteca, l'amministrazione ha sostenuto oneri finanziari per € 2.000 in ciascuno dei tre esercizi precedenti al 20X4, imputandoli a conto economico. L'amministrazione non ha rilevato alcun ammortamento sulla biblioteca poiché questa non è ancora pronta per l'uso*

(ALTRO ES: IMMOBILI INVESTIMENTO - METODO DEL COSTO -> VALORI CORRENTI)

ESEMPIO 3: CAMBIAMENTO DI POLITICA CONTABILE – APPLICAZIONE RETROATTIVA (2/2)

- Con scrittura successiva alle scritture di apertura 2024, si adeguano i valori di apertura dell'esercizio 20X4 incrementando di € 7800 (2600×3):
 - ✓ immobilizzazioni materiali in corso e acconti - come se gli interessi passivi fossero sempre stati capitalizzati
 - ✓ risultati economici degli esercizi precedenti e risultato economico 20X3 - perché la capitalizzazione degli interessi passivi avrebbe migliorato il risultato economico degli esercizi 20X1, 20X2 e 20X3
- Così si ottiene la rappresentazione che si sarebbe avuta se la nuova politica contabile fosse sempre stata applicata
- I valori 20X4 riflettono le seguenti ipotesi (arbitrarie): (i) costruzione avanzata di altri € 10.000; (ii) passività invariate; (iii) risultato economico della gestione operativa = € 30.000; (iv) interessi passivi relativi alla costruzione = € 3.000
- Il bilancio 20X4 ripoterà, a fini comparativi, i valori al 31/12/20X3 come rideterminati
- NB: si riducono i costi a carico di esercizi precedenti (!), esercizio in corso e futuri esercizi compresi nel periodo di costruzione; si incrementano le future quote di ammortamento

ATTIVO	31/12/20X3	31/12/20X3 (adeguato)	31/12/20X4
Immobilizzazioni materiali in corso e acconti	30,000	37,800	50,800
Altre attività	109,200	109,200	126,200
TOTALE	13G,200	147,000	177,000
PASSIVO E NETTO	31/12/20X3	31/12/20X3 (adeguato)	31/12/20X4
Fondo di dotazione	10,000	10,000	10,000
Risultati economici degli esercizi precedenti	13,800	19,000	37,000
Risultato economico dell'esercizio	15,400	18,000	30,000
Altre passività	100,000	100,000	100,000
TOTALE	13G,200	147,000	177,000
CONTO ECONOMICO	20X3	20X3 (adeguato)	20X4
RISULTATO GESTIONE OPERATIVA	18,000	18,000	30,000
Interessi passivi	2,600	-	-
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO	15,400	18,000	30,000

ESEMPIO 4: CORREZIONE DI ERRORE RILEVANTE – APPLICAZIONE RETROATTIVA (1/2)

- *Nel corso dell'esercizio 20X4, l'amministrazione scopre di aver omesso, nel 20X3, la rilevazione di costi e debiti per € 6.000 verso altre amministrazioni pubbliche, relativi al concorso alle spese da queste sostenute nell'ambito di programmi di attività condivisi*
- *Stante la dimensione dell'ente, l'errore è considerato rilevante*

ESEMPIO 4: CORREZIONE DI ERRORE RILEVANTE – APPLICAZIONE RETROATTIVA (2/2)

- Con scrittura successiva alle scritture di apertura 2024, si adeguano i valori di apertura dell'esercizio 20X4:
 - ✓ incrementando le passività correnti verso altre AAPP per € 6.000 - come se i debiti omessi fossero stati rilevati
 - ✓ riducendo in contropartita il risultato economico dell'esercizio 2023 - come se i costi omessi fossero stati rilevati
- Così si ottiene la rappresentazione che si sarebbe avuta se la nuova politica contabile fosse sempre stata applicata
- I valori 20X4 riflettono ipotesi arbitrarie circa il conto economico e l'invarianza delle passività
- NB:
 - ✓ si incrementano i costi a carico di esercizi precedenti (!)
 - ✓ evitando di imputarli all'esercizio in corso

ATTIVO	31/12/20X3	31/12/20X3 (adeguato)	31/12/20X4
Attività	139,200	139,200	154,200
TOTALE	13G,200	13G,200	154,200
PASSIVO E NETTO	31/12/20X3	31/12/20X3 (adeguato)	31/12/20X4
Fondo di dotazione	10,000	10,000	10,000
Risultati economici degli esercizi precedenti	22,200	22,200	23,200
Risultato economico dell'esercizio	7,000	1,000	15,000
Passività correnti verso altre AAPP	10,000	16,000	16,000
Altre passività	90,000	90,000	90,000
TOTALE	13G,200	13G,200	154,200
CONTO ECONOMICO	20X3	20X3 (adeguato)	20X4
Proventi e ricavi gestione operativa	100,000	100,000	110,000
Costi e oneri gestione operativa	93,000	99,000	95,000
Atri ricavi, proventi, costi, oneri	-	-	-
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO	7,000	1,000	15,000

APPLICAZIONE RETROATTIVA – MODALITÀ

Concettualmente:

- Si rettificano i bilanci degli esercizi precedenti, come se la nuova politica fosse sempre stata applicata o l'errore rilevante non fosse stato commesso
- ✓ La rettifica di ricavi / proventi e costi / oneri comporta la rettifica dei risultati d'esercizio, che si accumulano nel patrimonio netto

Operativamente

- La rettifica dei bilanci degli esercizi precedenti è effettuata **extra contabilmente** e **non comporta riapprovazioni di tali bilanci**
- Tuttavia, i valori degli esercizi precedenti riportati in bilancio per fini comparativi saranno quelli rideterminati
- “L'applicazione retroattiva è effettuata nel rispetto del principio della continuità dei bilanci nel tempo”. Pertanto, il bilancio di apertura dell'esercizio in cui interviene il cambiamento di politica contabile o la correzione dell'errore rilevante deve corrispondere al bilancio di chiusura dell'esercizio precedente come formalmente deliberato. Solo dopo le scritture di apertura, con operazione datata 1/1, si procede a rilevare gli effetti del cambiamento o della correzione

APPLICAZIONE RETROATTIVA – DEROGHE

Per i cambiamenti obbligatori di politiche contabili, la norma o l'ITAS che dispone il cambiamento può stabilire diversamente

La rideterminazione retroattiva dei valori può essere “**NON PRATICABILE**”. In tal caso:

- Quando la rideterminazione retroattiva degli effetti complessivi è praticabile solo a partire da un determinato esercizio passato, l'amministrazione applica la nuova politica contabile o corregge l'errore rilevante a partire da tale esercizio, trascurando quindi gli effetti su attività, passività e patrimonio netto in esercizi antecedenti
- Quando la rideterminazione retroattiva degli effetti di competenza di ciascun esercizio è praticabile solo a partire da un determinato esercizio passato, l'amministrazione adegua l'informazione comparativa a partire da tale esercizio
- Qualora non sia praticabile alcuna rideterminazione retroattiva, la nuova politica contabile è applicata prospetticamente o la correzione dell'errore rilevante è imputata al conto economico dell'esercizio in corso
- NB: A queste deroghe si può ricorrere solo “**DOPO AVER FATTO OGNI RAGIONEVOLE SFORZO**” per applicare la rideterminazione retroattiva. **IL RICORSO ALLA DEROGA VA ILLUSTRATO E MOTIVATO IN NOTA INTEGRATIVA**

APPLICAZIONE RETROATTIVA – COMPORTAMENTI OPPORTUNISTICI

Attraverso il cambiamento volontario di politiche contabili o la correzione di errori rilevanti, eventuali rideterminazioni di ricavi / proventi o costi / oneri di esercizi precedenti confluiscono nel patrimonio netto senza transitare dal conto economico:

- né dell'esercizio in corso - perché la rideterminazione è retroattiva e i suoi effetti si accumulano nel patrimonio netto iniziale dell'esercizio in cui interviene
- né degli esercizi precedenti - perché la rideterminazione retroattiva è extra-contabile

ITAS 2 richiede un'informativa integrativa più ampia e puntuale di quanto stabilito dagli IPSAS

- Apposita sezione della nota integrativa
- In tale sezione, l'amministrazione deve eventualmente esplicitare anche il fatto di NON aver introdotto cambiamenti obbligatori o volontari di politiche contabili e di NON aver provveduto alla correzione di errori rilevanti

ERRORI RILEVANTI E NON RILEVANTI

L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione è suscettibile di influenzare il giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche o le decisioni assunte dagli utilizzatori dei documenti finanziari.

Dimensione quantitativa, valutata anche comparativamente con i valori complessivi presentati nel documento finanziario nel quale l'informazione è o sarebbe collocata (QC § 2.38)

- ITAS 2 non definisce soglie e la prassi professionale non è

Dimensione qualitativa (natura dell'informazione)

- Relazioni con parti correlate o con altre particolari categorie di soggetti “sensibili”
- Operazioni, altri fatti o circostanze diverse da quelle consuete
- Esposizione (o assenza di esposizione) a particolari rischi
- Tematiche considerate particolarmente importanti da segmenti significativi della collettività
- Possibilità per l'ente di soddisfare specifiche soglie di natura legale, contrattuale o reputazionale

INFORMAZIONE INTEGRATIVA (1/4)

CAMBIAMENTI OBBLIGATORI DI POLITICHE CONTABILI	CAMBIAMENTI VOLONTARI DI POLITICHE CONTABILI	CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI	CORREZIONE DI ERRORI RILEVANTI
a) disposizione legislativa o ITAS che ha richiesto il cambiamento	b) disposizione legislativa o ITAS che consente il cambiamento	natura e importo di ciascun cambiamento di stima contabile che ha effetto sull'esercizio corrente o si prevede abbia effetto sugli esercizi successivi. L'effetto sugli esercizi successivi può essere omesso quando la relativa valutazione non sia praticabile	
b) eventuale indicazione che il cambiamento è stato effettuato secondo quanto previsto dalle disposizioni transitorie			
c) natura del cambiamento	a) natura del cambiamento		a) natura dell'errore
d) descrizione delle eventuali disposizioni transitorie			
e) eventuali disposizioni transitorie che possono avere un effetto su esercizi successivi			

INFORMAZIONE INTEGRATIVA (2/4)

CAMBIAMENTI OBBLIGATORI DI POLITICHE CONTABILI	CAMBIAMENTI VOLONTARI DI POLITICHE CONTABILI	CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI	CORREZIONE DI ERRORI RILEVANTI
	c) ragioni per cui la nuova politica contabile migliora la capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta		b) cause dell'errore
f) in forma tabellare, per l'esercizio corrente e per ciascuno degli esercizi precedenti presentati in bilancio, importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata	d) in forma tabellare, per l'esercizio corrente e per ciascuno degli esercizi precedenti presentati in bilancio, importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata		c) in forma tabellare, per l'esercizio corrente e per ciascuno degli esercizi precedenti presentati in bilancio, importo della rideterminazione per ciascuna voce di bilancio interessata
g) in forma tabellare, importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati in bilancio	e) in forma tabellare, importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati in bilancio		d) in forma tabellare, importo della rideterminazione relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati in bilancio

INFORMAZIONE INTEGRATIVA (3/4)

CAMBIAMENTI OBBLIGATORI DI POLITICHE CONTABILI	CAMBIAMENTI VOLONTARI DI POLITICHE CONTABILI	CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI	CORREZIONE DI ERRORI RILEVANTI
h) in forma tabellare, 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	f) in forma tabellare, 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) in forma tabellare, 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
i) circostanze che hanno determinato l'eventuale impraticabilità parziale o totale dell'applicazione retroattiva e descrizione di come e da quando il cambiamento di politica contabile è stato applicato	g) circostanze che hanno determinato l'eventuale impraticabilità parziale o totale dell'applicazione retroattiva e descrizione di come e da quando il cambiamento di politica contabile è stato applicato	Informazioni circa l'eventuale impraticabilità di valutare l'effetto sugli esercizi successivi	f) circostanze che hanno determinato l'eventuale impraticabilità parziale o totale dell'applicazione retroattiva e descrizione di come e da quando l'errore è stato corretto

INFORMAZIONE INTEGRATIVA (4/4)

CAMBIAMENTI OBBLIGATORI DI POLITICHE CONTABILI	CAMBIAMENTI VOLONTARI DI POLITICHE CONTABILI	CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI	CORREZIONE DI ERRORI RILEVANTI
	h) 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		g) 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
In presenza di nuove disposizioni legislative o di un nuovo ITAS, emanati, non ancora in vigore e che l'amministrazione non ha applicato anticipatamente: (i) informazioni, conosciute o ragionevolmente stimabili, significative per valutarne l'impatto sul bilancio nell'esercizio di prima applicazione; (ii) data stabilita per l'entrata in vigore			

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO – PERIODO TEMPORALE DI RIFERIMENTO

Dal 1° gennaio del nuovo esercizio a ...

- Data della legge o delibera di approvazione del bilancio, per le amministrazioni che hanno il potere di approvare il proprio bilancio d'esercizio - tipicamente Stato ed enti territoriali
- Data di adozione del bilancio per le “amministrazioni vigilate”, che “adottano” il proprio bilancio d'esercizio per poi sottoporlo all'approvazione della propria “amministrazione vigilante”
 - ✓ Se la vigilante chiede alla vigilata di modificare il suo bilancio attraverso una nuova adozione, il termine entro cui il fatto deve verificarsi perché se ne tenga conto nel bilancio si estende fino alla data in cui il bilancio stesso viene nuovamente adottato dalla vigilata
 - ✓ In NI le amministrazioni vigilate indicano:
 - che il bilancio è soggetto all'approvazione di un'amministrazione vigilante
 - quale sia l'amministrazione vigilante, di quali poteri sia dotata in merito al bilancio dell'amministrazione vigilata, con quali forme ed entro quali termini debba esprimersi
 - che il bilancio non tiene conto dei fatti intervenuti nel periodo che intercorre tra l'adozione da parte della vigilata e l'approvazione da parte della vigilante

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO – CLASSIFICAZIONE E TRATTAMENTO CONTABILE

	Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che <i>*devono*</i> essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio (§ 35)	Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che <i>*non devono*</i> essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio (§ 36)	
		Non rilevanti	Rilevanti (§ 42)
Definizione	Forniscono nuove evidenze circa situazioni esistenti al 31/12	Sono indicativi solo di situazioni sorte dopo il 31/12	
Esempio	Conclusione, dopo il 31/12, di una causa legale in corso al 31/12	Flessione dei valori di mercato intervenuta dopo il 31/12	
Impatto sulla rilevazione, valutazione e presentazione dei valori del bilancio in corso di redazione	SI	NO	NO. Vanno però menzionati in NI: (i) natura del fatto intervenuto (ii) stima degli connessi effetti economici, patrimoniali e finanziari, oppure dichiarazione che tale stima non può essere effettuata

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO – ESEMPI

Fatti che devono essere recepiti	Fatti che non devono essere recepiti - Non rilevanti	Fatti che non devono essere recepiti - Rilevanti
Definizione di una causa legale in essere alla data di chiusura dell'esercizio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data. Acquisizione di informazioni da cui emerga che talune attività, alla data di chiusura dell'esercizio, avevano subito riduzioni durevoli di valore o che l'importo di una perdita precedentemente rilevata per riduzione durevole di valore di quell'attività deve essere rettificato. Per esempio: (i) il fallimento di un debitore normalmente indica che l'inesigibilità del credito esisteva già alla data di chiusura dell'esercizio; (ii) la vendita, a prezzi inferiori rispetto al costo, di prodotti giacenti in magazzino a fine anno fornisce l'indicazione di un minor valore netto di realizzo alla data di chiusura dell'esercizio. Determinazione del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute prima della data di chiusura dell'esercizio. Determinazione della quota di proventi dell'esercizio chiuso da ripartire con un'altra amministrazione pubblica sulla base di accordi precedentemente stipulati. Determinazione di incentivi da corrispondere al personale per prestazioni relative all'esercizio chiuso. Scoperta di frodi o errori commessi prima della data di chiusura dell'esercizio.	Per un'amministrazione che valuta i propri investimenti immobiliari secondo il modello del valore di mercato, flessione dei valori di mercato degli investimenti immobiliari, indipendente dalla condizione degli immobili alla data di chiusura dell'esercizio e dovuta a circostanze sorte dopo tale data. Decisione, da parte dell'amministrazione, di aumentare i servizi / benefici garantiti direttamente o indirettamente ai destinatari di determinati piani di prestazioni sociali.	Per un'amministrazione che valuta i propri investimenti immobiliari secondo il modello del valore di mercato, flessione insolitamente importante dei valori di mercato degli investimenti immobiliari, indipendente dalla condizione degli immobili alla data di chiusura dell'esercizio e dovuta a circostanze sorte dopo tale data. Decisione, da parte dell'amministrazione, di aumentare significativamente i servizi / benefici garantiti direttamente o indirettamente ai destinatari di determinati piani di prestazioni sociali, con effetti considerevoli per l'amministrazione stessa. Effettuazione di un'acquisizione o fusione significativa, dismissione di un'importante entità controllata, o esternalizzazione di tutte o sostanzialmente tutte le attività svolte da un'amministrazione. Annuncio di un piano teso a cessare un'attività operativa o un programma importante; dismissione di attività o estinzione di passività connesse all'attività operativa o al programma cessato; o stipula di accordi vincolanti per dismettere tali attività o estinguere tali passività. Grandi acquisti e cessioni di attività. Distruzione di un importante edificio a causa di un incendio. Annuncio o avvio di un'importante ristrutturazione. Introduzione di una normativa per il condono dei prestiti concessi a entità o individui. Fluttuazioni di dimensioni anomale nei prezzi delle attività o nei tassi di cambio. Nel caso di amministrazioni soggette a imposte sul reddito o equivalenti, variazioni nelle aliquote fiscali o nelle norme tributarie che hanno un effetto significativo sulle attività e passività fiscali correnti e differite. Assunzione di impegni o passività potenziali significativi, per esempio, rilasciando garanzie. Avvio di importanti contenziosi derivanti esclusivamente da eventi che si sono verificati dopo la data di chiusura dell'esercizio.