



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LA CORREZIONE DI ERRORI

(OIC 29)

MODALITA' DI RILEVAZIONE

COMMISSIONE BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI

Componenti: Nicoletta Bettelli – Carlo Bona – Cristian Carini – Giovanni Fassini – Ombretta Filippini – Luca Foglia – Roberto Franzoni – Francesca Ghidini – Francesco Panni – Erika Pedretti – Maria Teresa Petrarolo – Enrica Pollonini – Giulia Pollonini – Vincenzo Pontillo – Mauro Ronchi – Giuliano Terenghi – Raffaella Tonni – William Zanoletti – Nicodemo Zavaglia

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 – Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Sommario

1. La definizione di errore secondo il principio contabile OIC 29.....	1
2. La rilevazione in bilancio	1
3. L’informativa nella nota integrativa.....	1
4. Confronto tra OIC 29 e IAS 8.....	1
5. Effetti del decreto Semplificazioni DL 73/2022.....	1

1. L'errore secondo il principio contabile OIC 29

Un errore consiste nell'impropria o nella mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui è stato commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione erano disponibili.

In termini generali, possono verificarsi errori a causa di:

- errori matematici: quando, ad esempio, in un bilancio viene effettuato un errore nel calcolo della quota di competenza di un risconto oppure nell'applicazione di un coefficiente di ammortamento per le immobilizzazioni materiali;
- erronee interpretazioni di fatti: analizzando una determinata operazione da contabilizzare viene compiuto un errore nell'individuare la sostanza del contratto a cui la stessa si riferisce giungendo, pertanto, ad una contabilizzazione non in linea con quanto previsto per quella specifica fattispecie;
- negligenze nella raccolta delle informazioni o dei dati disponibili per un corretto trattamento contabile: nonostante siano disponibili, non vengono considerate le informazioni relative all'iscrizione di attività patrimoniali (ad esempio crediti o lavori in corso) che avrebbero portato alla cancellazione delle stesse con conseguente imputazione a conto economico dello storno.

Indipendentemente da questa classificazione che può non essere immediatamente percepibile, in termini operativi possono essere esempi di errori:

- la rilevazione di attività patrimoniali inesistenti, quali ad esempio crediti, rimanenze, lavori in corso o liquidità;
- la duplicazione o l'omessa rilevazione di costi e ricavi di esercizio, come per esempio la mancanza dei documenti, l'errata interpretazione dei dati contenuti nei documenti o l'interruzione nel flusso informativo;
- iscrizione di contributi pubblici/agevolazioni fiscali senza avere i requisiti richiesti dalla normativa di riferimento, ad esempio per i crediti di ricerca e sviluppo;
- errori dovuti a frodi od omissioni.

È importante sottolineare la necessità di non confondere gli errori con i cambiamenti di stima, distinzione che non è sempre immediata. A differenza della correzione dell'errore, il cambiamento di stima si origina a seguito di nuove o sopraggiunte informazioni, non presenti nel momento in cui è stata effettuata la misurazione iniziale. Ad esempio, la stima della recuperabilità di un credito (e il conseguente stanziamento della svalutazione) può variare nel momento in cui si viene a conoscenza di nuove o ulteriori informazioni sullo stato di solvibilità del debitore.

2. La rilevazione in bilancio

L'OIC 29 stabilisce che un errore è rilevato in bilancio nel momento in cui si individua una non corretta rappresentazione qualitativa o quantitativa di un dato di bilancio o dell'informazione fornita in nota integrativa e nello stesso tempo sono disponibili le informazioni ed i dati per rappresentarlo in maniera corretta.

Nel corso dell'esercizio oppure durante la successiva preparazione del bilancio possono essere rinvenuti errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti. Pertanto, correggere un errore significa

agire su un evento di competenza di esercizi precedenti. L'individuazione della tipologia di errore è decisiva per poter applicare il corretto comportamento contabile ai fini della correzione. A questo riguardo l'OIC 29 suggerisce alcuni passaggi da compiere per eseguire correttamente la modifica.

1. **ERRORE NON RILEVANTE** commesso in esercizi precedenti: la correzione è contabilizzata a conto economico dell'esercizio in cui si individua e nella voce di pertinenza per "natura"¹.
2. **ERRORE RILEVANTE** commesso in esercizi precedenti: la correzione è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore e solitamente la rettifica viene rilevata negli "*Utili portati a nuovo*" ma può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se fosse più appropriato.

2.1 Errore RILEVANTE commesso NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE: occorrerà rideterminare gli importi comparativi per l'esercizio precedente;

2.2 Errore RILEVANTE commesso PRIMA DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE: occorrerà rideterminare i saldi di apertura delle attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Il principio concede un'eccezione all'applicazione della correzione retroattiva dei dati prospettici nel caso in cui non sia possibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, ovvero, l'effetto cumulativo dell'errore. In questo caso, la correzione è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Esempio – Correzione di errore non rilevante

Al 07.01.n risultano presenti in cassa euro 105,00 mentre il saldo del mastro riferito alla cassa contanti è pari ad euro 107,00. La società è rimasta chiusa per tutto il periodo delle vacanze natalizie sicché la differenza tra saldo fisico e saldo contabile è dovuta ad un errore commesso nell'anno n-1. L'errore è giudicato non rilevante. La scrittura contabile dell'anno n è la seguente:

Oneri straordinari @ Cassa contanti 2,00

Esempio – Correzione di errore rilevante commesso nell'anno n

Al 15.12.n la società rileva il mancato adeguamento delle progressioni stipendiali maturate nell'anno n-1. L'importo del mancato adeguamento è di euro 100.000,000. L'errore è giudicato rilevante. La scrittura contabile dell'anno n è la seguente:

Utili a nuovo @ Debiti verso dipendenti 100.000,00

Assumendo che i debiti verso dipendenti non siano ancora stati ancora pagati, il bilancio al 31.12. con colonna comparativa 31.12.n-1 è il seguente:

Bilancio	31.12.n	31.12.n-1
Attività		
....		

¹ Si ricorda che dal 2016 nel conto economico non è più prevista la sezione dedicata ai proventi e agli oneri straordinari.

Passività e Patrimonio netto		
...		
Utili a nuovo	-100.000	
Reddito netto		-100.000
...		
Debiti verso dipendenti	100.000	100.000
Conto economico		
...		
Costi personale		-100.000
....		
Reddito netto		-100.000

Esempio – Correzione di errore rilevante commesso nell'anno n-1

Al 15.12.n la società rileva il mancato adeguamento delle progressioni stipendiali maturate nell'anno n-1 per euro 100.000 e nell'anno n-2 per euro 50.000,00. L'errore è giudicato rilevante. La scrittura contabile dell'anno n è la seguente:

Utili a nuovo @ Debiti verso dipendenti 150.000,00

Assumendo che i debiti verso dipendenti non siano ancora stati ancora pagati, il bilancio al 31.12. con colonna comparativa 31.12.n-1 è il seguente:

Bilancio	31.12.n	31.12.n-1
Attività		
...		
Passività e Patrimonio netto		
...		
Utili a nuovo	-150.000	-50.000
Reddito netto		-100.000
...		
Debiti verso dipendenti	150.000	150.000
Conto economico		
...		
Costi personale		-100.000
....		
Reddito netto		-100.000

Errori che potrebbero rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio

Il principio menziona anche il caso di errori che rendono nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio precisando che lo stesso non si applica trattandosi di una materia di natura strettamente giuridica.

In caso di errori tali da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio, solitamente la correzione deve essere operata mediante il rifacimento del bilancio dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore e dei bilanci degli esercizi successivi sui quali l'errore ha prodotto i suoi effetti. Il bilancio interessato dalla correzione e i successivi sui quali la correzione ha inciso devono essere nuovamente approvati dall'assemblea e depositati nel Registro delle imprese.

3. L'informativa in nota integrativa

L'articolo 2423-ter, comma 5, del codice civile prevede, per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria, che: *“se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa”*.

Pertanto, in caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti nella nota integrativa dovranno essere indicati:

- la descrizione dell'errore commesso;
- l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata;
- le motivazioni alla base dell'utilizzo delle semplificazioni concesse quando non è fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti.

Queste indicazioni valgono anche per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in conformità a quanto previsto dell'art. 2435-bis del Codice civile, mentre non assumono rilevanza per le micro imprese 2435-ter del codice civile che sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale espongono le informazioni previste dalla primo comma dell'articolo 2427 numero 9 e 16 del codice civile. Le micro-imprese che redigono la nota integrativa devono riportare le informazioni richieste sopra indicate.

4. La rilevanza fiscale della correzione degli errori con il D.L. 73/2022 (Decreto Semplificazioni)

Il D.L. 73/22 è intervenuto sull'impianto dell'art 83 del Tuir stabilendo che la procedura di correzione degli errori contabili ha rilevanza anche fiscale, sia ai fini IRES che IRAP. Successivamente, la manovra 2023 con la disciplina contenuta nei commi da 273 a 275 della Legge 197/2022 riserva questa semplificazione ai soggetti che sono sottoposti alla revisione legale di conti.

Ciò implica che a partire dal 2022 per le società sottoposte alla revisione legale dei conti², la correzione degli errori eseguita ai sensi dell'OIC 29, siano essi RILEVANTI con effetto sul patrimonio netto oppure IRRILEVANTI con correzione sul conto economico, rileva anche fiscalmente. Viene di fatto eliminata la necessità di ricorrere alla dichiarazione integrativa relativa al periodo in cui il componente di costo o ricavo avrebbe dovuto essere originariamente contabilizzato.

² Anche qualora tale attività competa al Collegio Sindacale o al Sindaco Unico.