

IPSASB

Principio contabile internazionale (IPSAS) 3

***Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili
ed errori***

Novembre 2016

*International Public Sector
Accounting Standards Board*

**Principio contabile internazionale
per il settore pubblico (IPSAS) 3**

**Principi contabili, cambiamenti
nelle stime contabili ed errori**

**BOZZA DI TRADUZIONE A CURA DEL CNDCEC
DAL TESTO ORIGINALE INGLESE PUBBLICATO DA IPSASB**



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Traduzione dall'inglese
Mariarita Cafulli
Responsabile Ufficio traduzioni CNDCEC
Elena Florimo
Ufficio traduzioni CNDCEC

Supervisione scientifica della traduzione dall'inglese
Matteo Pozzoli
Ricercatore CNDCEC

Consiglieri CNDCEC Delegati Area Internazionale
Giovanni Gerardo Parente
Ugo Marco Pollice

Il presente documento è una traduzione in bozza, realizzata dal CNDCEC, e viene pubblicato unicamente per raccogliere suggerimenti e proposte in ordine alla traduzione e alla terminologia adottata, in linea con quanto previsto dalla [Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants](#).

Per eventuali commenti e proposte, si invita a mandare una email all'indirizzo: traduzioni@commercialisti.it entro il 22 dicembre 2016.

Trattandosi di una traduzione fedele del testo originale in lingua inglese, i commenti dovrebbero riguardare unicamente la correttezza e la comprensibilità della traduzione senza entrare nel merito del principio stesso. I testi originali in lingua inglese sono pubblicati da IFAC e liberamente consultabili sul sito www.ifac.org/public-sector.

Inoltre poiché gli IPSAS sono prevalentemente basati sugli IAS/IFRS, secondo la corrispondenza indicata alla fine di ciascun documento, si evidenzia che, in presenza di paragrafi identici tra gli IPSAS e gli IAS/IFRS, è stata mantenuta la traduzione ufficiale dello IAS/IFRS di riferimento, apportando solo gli eventuali adattamenti necessari per rendere il testo comprensibile con riferimento al settore pubblico.

International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue, 6th Floor

New York, New York 10017 USA

Il presente documento è stato pubblicato dall'International Federation of Accountants (IFAC). L'IFAC è un'organizzazione internazionale al servizio del pubblico interesse, la sua missione è quella di rafforzare la professione contabile in ogni parte del mondo e di contribuire allo sviluppo di economie internazionali forti mediante la definizione e la promozione di standard professionali di elevata qualità, favorendo la convergenza a livello internazionale su tali standard e contribuendo al dibattito sulle questioni di interesse pubblico nelle quali le competenze professionali sono maggiormente rilevanti. È possibile scaricare la pubblicazione in lingua inglese gratuitamente, esclusivamente per uso personale, sul sito dell'IPSASB www.ipsasb.org.

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, Consultation Papers, e altre pubblicazioni dell'IPSASB sono pubblicate dall'IFAC cui appartiene il copyright delle stesse. Il testo approvato di tutte le pubblicazioni dell'IFAC è quello pubblicato dall'IFAC nella versione originale inglese.

IPSASB e IFAC declinano ogni responsabilità diretta o indiretta per le conseguenze derivanti dall'uso e dall'applicazione della presente pubblicazione, siano esse causate da negligenza o altro.

I loghi IPSASB, 'International Public Sector Accounting Standards Board', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS', i loghi IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' sono marchi registrati dell'IFAC.

Copyright © giugno 2013 dell'International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati. È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, eccetto per quanto consentito dalla legge. A tal fine è possibile contattare: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-151-6

Il presente principio “Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori” dell’International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) all’interno dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements nel giugno 2013. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel 2016 e riprodotto con il permesso dell’IFAC. Il processo di traduzione dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è stato approvato dall’IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” Il testo approvato dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è quello pubblicato dall’IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese dell’IPSAS 3 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors” © 2006 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana dell’IPSAS 3 “Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori” © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale IPSAS 3: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors - ISBN 978-1-60815-151-6



IPSAS 3 - PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI NELLE STIME CONTABILI ED ERRORI

Riconoscimenti

Il presente Principio contabile internazionale per il settore pubblico è tratto principalmente dal Principio Contabile Internazionale IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* (rivisto nella sostanza nel dicembre del 2003), pubblicato dall'International Accounting Standards Board (IASB). Parti dello IAS 8 sono riprodotte in questa pubblicazione dell'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) della International Federation of Accountants (IFAC) con il consenso della International Financial Reporting Standards Foundation.

Il testo approvato degli International Financial Reporting Standards (IFRS) è quello pubblicato dallo IASB in lingua inglese; le copie si possono ottenere direttamente presso l'IFRS Publications Department, primo piano, 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Regno Unito.

E-mail: publications@ifrs.org

Sito internet: www.ifrs.org

Gli IFRS, gli IAS, le Exposure Draft e le altre pubblicazioni IASB sono protetti da diritti d'autore appartenenti alla IFRS Foundation.

“IFRS”, “IAS”, “IASB”, “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” sono marchi registrati della IFRS Foundation e non possono essere utilizzati senza il consenso della IFRS Foundation.

IPSAS 3 - PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI NELLE STIME CONTABILI ED ERRORI

Storia dell'IPSAS 3

La presente versione include i cambiamenti risultanti dagli IPSAS emessi fino al 15 gennaio 2013.

L'IPSAS 3, *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* è stato pubblicato a maggio 2000.

A dicembre 2006 l'IPSASB ha pubblicato l'IPSAS 3 aggiornato.

Da allora, l'IPSAS 3 è stato modificato dai seguenti IPSAS:

- *Miglioramenti agli IPSAS* (pubblicato a ottobre 2011)
- *Miglioramenti agli IPSAS* (pubblicato a gennaio 2010)
- IPSAS 31, *Attività immateriali* (pubblicato a gennaio 2010)
- *Miglioramenti agli IPSAS* (pubblicato a novembre 2010)

Tabella dei paragrafi modificati nell'IPSAS 3

Paragrafo modificato	Tipo di modifica	Modificato da
Introduzione	Eliminato	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011
Titolo che precede IN11	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
9	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010
11	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010
14	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010
22	Modificato	IPSAS 31, gennaio 2010
59A	Nuovo	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010

Dicembre 2006

IPSAS 3 - PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI NELLE STIME CONTABILI ED ERRORI

SOMMARIO

	Paragrafo
Finalità	1-2
Ambito di applicazione	3-6
Definizioni	7-8
Rilevanza	8
Principi contabili	9-36
Selezione e applicazione dei principi contabili	9-15
Uniformità di principi contabili	16
Cambiamenti di principi contabili	17-36
Applicazione dei cambiamenti nei principi contabili	24-32
Applicazione retroattiva	27
Limitazioni dell'applicazione retroattiva	28-32
Informazioni integrative	33-36
Cambiamenti nelle stime contabili	37-45
Informazioni integrative	44-45
Errori	46-54
Limitazioni alla determinazione retroattiva dei valori	48-53
Informativa su errori di esercizi precedenti	54
Non fattibilità dell'applicazione retroattiva e della determinazione retroattiva dei valori	55-58
Data di entrata in vigore	59-60
Ritiro dell'IPSAS 3 (2000)	61
Appendice: Modifiche ad altri IPSAS	
Motivazioni per le conclusioni	
Guida applicativa	
Confronto con lo IAS 8	

Il Principio contabile internazionale per il settore pubblico 3 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*, è illustrato nei paragrafi 1–61. Tutti i paragrafi hanno pari autorità. L’IPSAS 3 dovrebbe essere letto nel contesto della sua Finalità, delle Motivazioni per le conclusioni e della *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico*. L’IPSAS 3 fornisce una base per la scelta e l’applicazione di principi contabili in assenza di linee guida specifiche.

Finalità

1. La finalità del presente Principio è di disciplinare i criteri per la selezione e il cambiamento di principi contabili, nonché a) il relativo trattamento contabile e l'informativa circa i cambiamenti di principi contabili, b) i cambiamenti nelle stime contabili e c) le correzioni di errori. Il Principio si propone di migliorare la significatività e l'attendibilità del bilancio delle entità, e la comparabilità di tali bilanci nel tempo e con i bilanci di altre entità.
2. Le disposizioni sull'informativa concernente i principi contabili, fatta eccezione per i cambiamenti di principi contabili, sono contenute nell'IPSAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Ambito di applicazione

3. **Il presente Principio deve essere applicato nella selezione e nell'applicazione dei principi contabili, nella contabilizzazione dei cambiamenti di principi contabili, dei cambiamenti nelle stime contabili e delle correzioni di errori di esercizi precedenti.**
4. Gli effetti fiscali connessi a correzioni di errori di esercizi precedenti e rettifiche retroattive effettuate per applicare i cambiamenti di principi contabili non sono considerati nel presente Principio, poiché non sono pertinenti a molte entità del settore pubblico. I principi contabili internazionali e nazionali riguardanti le imposte sul reddito contengono indicazioni sul trattamento degli effetti fiscali.
5. **Il presente Principio si applica a tutte le entità del settore pubblico diverse dalle Imprese a Controllo Pubblico.**
6. La *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico* pubblicata dall'IPSASB spiega che le Imprese a Controllo Pubblico (ICP) applicano gli IFRS pubblicati dallo IASB. La definizione di ICP è riportata nell'IPSAS 1.

Definizioni

7. **I seguenti termini sono usati nel presente Principio con i significati indicati:**
Principi contabili (*Accounting policies*) - Gli specifici principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati da un'entità nella preparazione e nella presentazione del bilancio.
Cambiamento nelle stime contabili (*Change in accounting estimate*) - Una rettifica del valore contabile di un'attività o passività o della valutazione del sistematico deprezzamento di un'attività, che risulta dalla valutazione dell'attuale condizione delle attività e delle passività, nonché dalla valutazione dei futuri benefici attesi e delle obbligazioni a queste associate. I cambiamenti nelle stime contabili sono originati da nuove informazioni acquisite o da nuovi sviluppi e, conseguentemente, non sono correzioni di errori.

Non fattibile (*Impracticable*) - Applicare una disposizione non è fattibile quando l'entità, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non può applicarla. Per un particolare esercizio precedente, non è fattibile applicare un cambiamento di un principio contabile retroattivamente o determinare retroattivamente un valore per correggere un errore se:

- 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 richiede supposizioni su quale sarebbe stato l'intento della direzione in quell'esercizio; o
- c) l'applicazione retroattiva o la determinazione retroattiva dei valori richiede stime significative di importi ed è impossibile distinguere obiettivamente le informazioni su quelle stime che:
 - i) forniscono prove di circostanze che esistevano alla data o alle date in cui tali importi dovevano essere rilevati, valutati o indicati; e
 - ii) sarebbero state disponibili quando i bilanci per tale esercizio precedente furono autorizzati alla pubblicazione;

da altre informazioni.

Errori di esercizi precedenti (*Prior period errors*) - Omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'entità per uno o più esercizi precedenti derivanti dal mancato utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che:

- a) erano disponibili quando i bilanci di quegli esercizi furono autorizzati all'emissione; e
- b) si poteva ragionevolmente supporre che fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci.

Tali errori includono gli effetti di errori aritmetici, errori nell'applicazione di principi contabili, sviste o interpretazioni distorte di fatti, e frodi.

Applicazione prospettica (*Prospective application*) di un cambiamento di un principio contabile e della rilevazione dell'effetto di un cambiamento nella stima contabile. Si intende, rispettivamente:

- a) l'applicazione di un nuovo principio contabile a operazioni, altri eventi e circostanze che si verificano dopo la data alla quale il principio viene cambiato; e
- b) la rilevazione dell'effetto del cambiamento nella stima contabile nell'esercizio in corso e in quelli futuri interessati dal cambiamento.

Applicazione retroattiva (*Retrospective application*) - L'applicazione di un nuovo principio contabile alle operazioni, altri eventi e condizioni come se quel principio fosse sempre stato applicato.

Determinazione retroattiva dei valori (*Retrospective restatement*) - Consiste nel correggere la rilevazione, la valutazione e l'informativa concernente gli importi di elementi del bilancio come se l'errore di un esercizio precedente non fosse mai avvenuto.

I termini definiti in altri IPSAS sono utilizzati nel presente Principio con lo stesso significato loro attribuito negli altri Principi, e sono riportati nel Glossario pubblicato separatamente.

Rilevanza

8. Determinare se un'omissione o una errata misurazione possa influenzare le decisioni degli utilizzatori, e quindi essere rilevante, richiede di tenere in considerazione le caratteristiche di tali utilizzatori. Si presume che gli utilizzatori abbiano una ragionevole conoscenza delle attività del settore pubblico, delle attività economiche e degli aspetti contabili e abbiano la volontà di esaminare le informazioni con normale diligenza. Quindi, la valutazione deve prendere in considerazione come ci si potrebbe ragionevolmente attendere che gli utilizzatori con tali caratteristiche siano influenzati nel prendere le decisioni e nel valutarle.

Principi contabili

Selezione e applicazione dei principi contabili

9. **Quando un IPSAS si applica specificamente a una operazione, altro evento o circostanza, la scelta del principio o dei principi applicati per la contabilizzazione di tale voce deve essere determinata dall'applicazione dell'IPSAS.**
10. Gli IPSAS contengono i principi contabili che l'IPSASB ritiene possano determinare bilanci in grado di riportare informazioni rilevanti e attendibili sulle operazioni, altri eventi e circostanze a cui essi si applicano. Tali principi non necessitano di essere applicati quando l'effetto della loro applicazione è irrilevante. Tuttavia è inappropriato effettuare, o lasciare non corrette, deviazioni irrilevanti dagli IPSAS al fine di ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità.
11. Gli IPSAS sono accompagnati da Guide volte ad assistere le entità nell'applicazione delle loro disposizioni. In tali guide è specificato se esse costituiscono o meno parte integrante degli IPSAS. Le guide che costituiscono parte integrante degli IPSAS sono obbligatorie. Le guide che non costituiscono parte integrante degli IPSAS non contengono disposizioni per la redazione del bilancio.

12. **In assenza di un IPSAS che si applichi specificatamente a una operazione, altro evento o circostanza, la direzione deve fare uso del proprio giudizio nell'elaborare e applicare un principio contabile al fine di fornire una informativa che sia:**
 - a) **rilevante per le esigenze informative degli utilizzatori relative al processo decisionale, e**
 - b) **attendibile, in modo che il bilancio:**
 - i) **rappresenti fedelmente la situazione patrimoniale-finanziaria, il risultato economico e i flussi finanziari dell'entità;**
 - ii) **rifletta la sostanza economica di operazioni, altri eventi e circostanze, e non meramente la loro forma legale;**
 - iii) **sia neutrale, cioè scevro da pregiudizi;**
 - iv) **sia prudente, e**
 - v) **sia completo con riferimento a tutti gli aspetti rilevanti.**
13. Il paragrafo 12 richiede l'elaborazione di principi contabili volti ad accertare che il bilancio fornisca delle informazioni che hanno un certo numero di caratteristiche qualitative. L'Appendice A dell'IPSAS 1 riassume le caratteristiche qualitative del bilancio.
14. **Nell'esercitare il giudizio descritto nel paragrafo 12, la direzione deve fare riferimento, considerandone l'applicabilità, alle seguenti fonti in ordine gerarchicamente decrescente:**
 - a) **le disposizioni degli IPSAS che trattano casi simili e correlati;**
 - b) **le definizioni e i criteri di rilevazione e di valutazione per la contabilizzazione di attività, passività, proventi e oneri contenuti in altri IPSAS.**
15. **Nell'esprimere il giudizio descritto nel paragrafo 12, la direzione può inoltre considerare a) le disposizioni più recenti emanate da altri organismi preposti alla statuizione dei principi contabili e b) le prassi generalmente accettate nel settore pubblico o privato, ma solo nella misura in cui queste non siano in conflitto con le fonti del paragrafo 14. Esempi di tali disposizioni includono quelle emanate dall'International Accounting Standards Board (IASB), inclusi il *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio*, gli IFRS e le Interpretazioni emanate dallo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) dello IASB o dal precedente Standing Interpretations Committee (SIC).**

Uniformità di principi contabili

16. **L'entità deve selezionare e applicare i principi contabili in modo uniforme a operazioni, altri eventi e circostanze simili, tranne nel caso in cui un IPSAS richieda specificatamente, o consenta, una classificazione delle voci tale per cui principi differenti possono essere appropriati. Se un IPSAS richiede o consente una tale classificazione, si deve selezionare e applicare in modo uniforme a ciascuna classe un principio contabile appropriato.**

Cambiamenti di principi contabili

17. **L'entità deve cambiare un principio contabile soltanto se il cambiamento:**
- a) **è richiesto da un IPSAS; ovvero**
 - b) **produce un bilancio in grado di fornire informazioni attendibili e più rilevanti sugli effetti delle operazioni, altri fatti e circostanze sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico o sui flussi finanziari dell'entità.**
18. **Gli utilizzatori del bilancio devono essere in grado di comparare il bilancio dell'entità nel tempo per poter identificare l'andamento della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico e dei flussi finanziari. Quindi, gli stessi principi contabili sono applicati nel corso di ciascun esercizio e da un esercizio al successivo a meno che un cambiamento di principi contabili soddisfi uno dei criteri del paragrafo 17.**
19. **Un cambiamento da un criterio contabile ad un altro rappresenta un cambiamento di principio contabile.**
20. **Un cambiamento nel trattamento contabile, nella rilevazione o nella misurazione di una operazione, di un evento o di una circostanza nell'ambito di un criterio contabile è considerato come un cambiamento di principio contabile.**
21. **Le seguenti situazioni non rappresentano cambiamenti di principi contabili:**
- a) **l'applicazione di un principio contabile per operazioni, altri fatti o circostanze che differiscono nella sostanza da quelli verificatisi precedentemente; e**
 - b) **l'applicazione di un nuovo principio contabile per operazioni, altri eventi o circostanze che non si sono mai verificati precedentemente o che erano irrilevanti.**
22. **L'applicazione iniziale delle disposizioni concernenti la rideterminazione del valore delle attività secondo quanto previsto dall'IPSAS 17, *Immobili, impianti e macchinari*, o dall'IPSAS 31, *Attività immateriali*, è un cambiamento di principio contabile da trattarsi come una**

rideterminazione del valore secondo quanto previsto dall'IPSAS 17 o dall'IPSAS 31, piuttosto che secondo quanto previsto dal presente Principio.

23. I paragrafi 24–36 non si applicano ai cambiamenti di principi contabili di cui al paragrafo 22.

Applicazione dei cambiamenti nei principi contabili

24. Subordinatamente al paragrafo 28:

- a) **l'entità deve contabilizzare un cambiamento di principio contabile originato dall'applicazione iniziale di un IPSAS in base a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie, qualora esistano, di quel Principio;**
 - b) **quando l'entità cambia un principio contabile in sede di prima applicazione di un IPSAS che non contiene disposizioni transitorie specifiche applicabili a tale cambiamento, o cambia un principio contabile volontariamente, deve applicare il cambiamento retroattivamente.**
25. Ai fini del presente Principio, un'applicazione anticipata di un IPSAS non è un cambiamento volontario di principio contabile.
26. In assenza di un IPSAS che si applichi specificatamente a una operazione, altro evento o circostanza, la direzione, può, secondo quanto previsto dal paragrafo 14, applicare un principio contabile secondo a) le più recenti disposizioni di un altro organismo di statuizione di principi contabili e b) le prassi generalmente accettate nel settore pubblico e privato, ma solo nella misura in cui siano coerenti con il paragrafo 14. Tra gli esempi di tali disposizioni quelle dello IASB, incluso il *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio*, i Principi contabili internazionali IFRS e le Interpretazioni emanate dall'IFRIC o dal precedente SIC. Se, in seguito ad una modifica di tale disposizione, l'entità sceglie di cambiare un principio contabile, tale cambiamento è contabilizzato e presentato come un cambiamento volontario di principio contabile.

Applicazione retroattiva

27. **In relazione al paragrafo 28, quando un cambiamento di principio contabile è applicato retroattivamente in conformità a quanto previsto dal paragrafo 24 lettera a) o b), l'entità deve rettificare il saldo d'apertura di ciascuna componente di attivo netto/patrimonio netto interessata per il più remoto esercizio presentato e gli altri importi comparativi indicati per ciascun esercizio precedente presentato come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato.**

Limitazioni dell'applicazione retroattiva

28. **Quando il paragrafo 24 a) o b) richiede l'applicazione retroattiva, si deve applicare un cambiamento di principio contabile retroattivamente fatta eccezione per il caso in cui non risulta fattibile determinare gli effetti riferibili specificatamente a un singolo esercizio o l'effetto cumulativo del cambiamento.**
29. **Quando non è fattibile determinare gli effetti riferibili specificatamente all'esercizio interessato derivanti dal cambiamento di un principio contabile sull'informativa comparativa per uno o più esercizi precedenti presentati, l'entità deve applicare il nuovo principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio del più remoto esercizio per il quale l'applicazione retroattiva risulta fattibile, che può anche essere l'esercizio in corso, e deve effettuare una rettifica corrispondente al saldo d'apertura di ciascuna componente di patrimonio netto interessata per questo esercizio.**
30. **Quando non è fattibile determinare l'effetto cumulativo dell'applicazione di un nuovo principio contabile all'inizio dell'esercizio corrente per tutti gli esercizi precedenti, l'entità deve rettificare l'informativa comparativa per applicare il nuovo principio contabile prospetticamente, a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.**
31. Quando l'entità applica un nuovo principio contabile retroattivamente, essa riporta gli effetti derivanti da tale applicazione ai dati comparativi degli esercizi precedenti fino a quando ciò risulta fattibile. L'applicazione retroattiva a un esercizio precedente non è fattibile a meno che sia possibile determinare l'effetto cumulativo sugli importi di entrambi gli stati patrimoniali di apertura e di chiusura di quell'esercizio. L'importo della rettifica risultante connessa ad esercizi antecedenti quelli presentati nel bilancio è rilevato nel saldo di apertura di ciascuna componente di attivo netto/patrimonio netto del più remoto esercizio presentato. Solitamente la rettifica viene rilevata nell'avanzo o disavanzo di esercizio portato a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente dell'attivo netto/patrimonio netto (per esempio, al fine di essere conformi a un IPSAS). Eventuali altre informazioni relative ad esercizi precedenti, quali prospetti storici dei dati finanziario-economici di bilancio, sono a loro volta rettificati fino a quando ciò risulta fattibile.
32. Quando per l'entità non è fattibile applicare un nuovo principio contabile retroattivamente, perché non è in grado di determinare l'effetto cumulativo derivante dall'applicazione del principio a tutti gli esercizi precedenti, questa, secondo quanto previsto dal paragrafo 30, applica il nuovo principio prospetticamente dall'inizio del primo esercizio in cui ciò risulta fattibile. L'entità, quindi, traslascia quella parte della rettifica cumulativa alle voci dell'attivo, passivo e patrimonio netto originatasi prima di tale data. È consentito cambiare un principio contabile anche se non è fattibile applicare il

principio prospetticamente per qualsiasi esercizio precedente. I paragrafi 55–58 forniscono indicazioni sui casi in cui non è fattibile applicare un nuovo principio contabile a uno o più esercizi precedenti.

Informazioni integrative

33. Quando l'applicazione iniziale di un IPSAS a) ha un effetto sull'esercizio corrente o su qualsiasi esercizio precedente, b) avrebbe un tale effetto, eccetto quando non è fattibile determinare l'importo della rettifica, ovvero c) potrebbe avere un effetto su esercizi futuri, un'entità deve indicare:

- a) **il titolo del Principio;**
- b) **quando applicabile, che il cambiamento di principio contabile è effettuato secondo quanto previsto dalle disposizioni transitorie;**
- c) **la natura del cambiamento del principio contabile;**
- d) **quando applicabile, una descrizione delle disposizioni transitorie;**
- e) **quando applicabile, le disposizioni transitorie che possono avere un effetto su esercizi futuri;**
- f) **per l'esercizio corrente e per ciascun esercizio precedente presentato, nei limiti in cui ciò sia fattibile, l'importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata;**
- g) **l'importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati, nei limiti in cui ciò sia fattibile; e**
- h) **se l'applicazione retroattiva richiesta dal paragrafo 24 a) o b) non è fattibile per uno specifico esercizio precedente o per esercizi antecedenti a quelli presentati, le circostanze che hanno portato all'esistenza di tale condizione e la descrizione di come e da quando il cambiamento di principio contabile è stato applicato.**

Nei bilanci di esercizi successivi non è necessario ripetere tale informativa.

34. Quando un cambiamento volontario di principio contabile a) ha un effetto sull'esercizio corrente o su qualsiasi esercizio precedente, b) avrebbe un tale effetto, eccetto quando non è fattibile determinare l'importo della rettifica, ovvero c) potrebbe avere un effetto su esercizi futuri, un'entità deve indicare:

- a) **la natura del cambiamento del principio contabile;**
- b) **le ragioni per cui l'applicazione del nuovo principio contabile fornisce informazioni attendibili e più rilevanti;**
- c) **per l'esercizio corrente e per ciascun esercizio precedente presentato, nei limiti in cui ciò sia fattibile, l'importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata;**

- d) **l'importo della rettifica relativa a esercizi antecedenti a quelli presentati, nei limiti in cui ciò è fattibile; e**
- e) **se l'applicazione retroattiva non è fattibile per uno specifico esercizio precedente o per esercizi antecedenti a quelli presentati, le circostanze che hanno portato all'esistenza di tale condizione e la descrizione di come e da quando il cambiamento di principio contabile è stato applicato.**

Nei bilanci di esercizi successivi non è necessario ripetere tale informativa.

35. **Quando l'entità non ha applicato un nuovo IPSAS, che è stato pubblicato ma non è ancora in vigore, l'entità deve indicare:**
- a) **tale fatto; e**
 - b) **le informazioni conosciute, o ragionevolmente stimabili, rilevanti per valutare il possibile impatto che l'applicazione del nuovo IPSAS avrà sul bilancio dell'entità nell'esercizio di applicazione iniziale.**
36. Nel conformarsi al paragrafo 35, l'entità considera di indicare:
- a) il titolo del nuovo IPSAS;
 - b) la natura del cambiamento o dei cambiamenti imminenti nel principio contabile;
 - c) la data a partire dalla quale l'applicazione del Principio è richiesta;
 - d) la data in cui ha programmato di applicare il Principio per la prima volta; e
 - e) alternativamente:
 - i) una illustrazione dell'impatto che si prevede l'applicazione iniziale del Principio avrà sul bilancio dell'entità; o
 - ii) se l'impatto non è conosciuto o ragionevolmente stimabile, una dichiarazione a tale riguardo.

Cambiamenti nelle stime contabili

37. A causa delle incertezze connesse all'attività di fornitura dei servizi, alle attività commerciali o ad altre attività, molti elementi di bilancio non possono essere misurati con precisione, ma possono solo essere stimati. La stima comporta valutazioni basate sulle più recenti informazioni attendibili disponibili. Per esempio, possono essere richieste stime:
- a) di imposte sui redditi dovute all'Erario;
 - b) dei crediti inesigibili a seguito di imposte non rimosse;
 - c) dell'obsolescenza del magazzino;

- d) del fair value delle attività o passività finanziarie;
 - e) delle vite utili dei beni ammortizzabili, o del tasso di utilizzazione previsto dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio in essi contenuti, o della percentuale di completamento della costruzione della strada; e
 - f) delle obbligazioni di garanzia.
38. L'impiego di stime ragionevoli è parte essenziale della preparazione del bilancio e non ne intacca l'attendibilità.
39. Può essere necessario rettificare una stima se avvengono mutamenti nelle circostanze sulle quali questa era basata o in seguito a nuove informazioni o a una maggiore esperienza. Per sua natura, la revisione di una stima non è correlata a esercizi precedenti e non è la correzione di un errore.
40. Un cambiamento nella base di misurazione applicata è un cambiamento di principio contabile, e non è un cambiamento nella stima contabile. Quando è difficile distinguere un cambiamento di principio contabile da un cambiamento nella stima contabile, il cambiamento è trattato come un cambiamento nella stima contabile.
41. **L'effetto di un cambiamento nella stima contabile, diverso da un cambiamento a cui si applica il paragrafo 42, deve essere rilevato prospetticamente includendolo nell'avanzo o nel disavanzo:**
- a) **nell'esercizio in cui è avvenuto il cambiamento, se il cambiamento influisce solo su quell'esercizio; ovvero**
 - b) **nell'esercizio in cui è avvenuto il cambiamento e negli esercizi futuri, se il cambiamento influisce su entrambi.**
42. **Un cambiamento nella stima contabile deve essere rilevato rettificando il valore contabile di attività, passività, posta di attivo netto/patrimonio netto nell'esercizio in cui si è verificato il cambiamento, nella misura in cui un cambiamento dà origine a cambiamenti di valore delle attività e passività interessate, o si riferisce a una posta di attivo netto/patrimonio netto.**
43. La rilevazione prospettica dell'effetto di un cambiamento nella stima contabile significa che il cambiamento è applicato alle operazioni, altri eventi e circostanze che si sono verificati a partire dalla data del cambiamento di stima. Un cambiamento nella stima contabile può influire solo sull'avanzo o sul disavanzo dell'esercizio corrente, ovvero sull'avanzo o sul disavanzo sia dell'esercizio corrente sia degli esercizi futuri. Per esempio, una modifica nella stima dell'importo delle perdite su crediti influisce solo sull'avanzo o disavanzo dell'esercizio corrente e perciò è rilevato nell'esercizio corrente. Tuttavia, un cambiamento nella vita utile stimata di un'attività ammortizzabile, o nelle modalità previste di utilizzo dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio inclusi in tale attività, influisce sulla quota di ammortamento

dell'esercizio corrente e di ciascun esercizio futuro della vita utile residua dell'attività medesima. In entrambi i casi, l'effetto del cambiamento relativo all'esercizio corrente è rilevato come provento o costo nell'esercizio stesso. L'eventuale effetto su esercizi futuri è rilevato negli esercizi futuri.

Informazioni integrative

44. **L'entità deve indicare la natura e l'importo di un cambiamento nella stima contabile che ha effetto sull'esercizio corrente o si prevede avrà effetto su esercizi futuri, fatta eccezione per l'indicazione dell'effetto prodotto su esercizi futuri quando non sia fattibile effettuare una tale stima.**
45. **Se l'importo dell'effetto sugli esercizi futuri non è presentato perché non è fattibile effettuarne la stima, l'entità deve indicare tale fatto.**

Errori

46. Possono essere commessi errori nella rilevazione, nella valutazione, nella presentazione o nell'informativa di elementi del bilancio. Il bilancio non è conforme agli IPSAS se contiene errori rilevanti, ovvero irrilevanti se commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità. Errori potenziali dell'esercizio corrente scoperti nel medesimo esercizio sono corretti prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione. Tuttavia, talvolta errori rilevanti non sono scoperti sino ad un esercizio successivo, e tali errori di esercizi precedenti sono corretti nell'informativa comparativa presentata nel bilancio per tale esercizio successivo (vedere paragrafi 47–52).
47. **Subordinatamente a quanto disposto dal paragrafo 48, l'entità deve correggere gli errori rilevanti di esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio autorizzato alla pubblicazione dopo la loro scoperta come segue:**
 - a) **determinando nuovamente gli importi comparativi per l'esercizio/gli esercizi precedente/i in cui è stato commesso l'errore;**
o
 - b) **se l'errore è stato commesso precedentemente al primo esercizio presentato, determinando nuovamente i saldi di apertura di attività e passività e attivo netto/patrimonio netto per il primo esercizio presentato.**

Limitazioni alla determinazione retroattiva dei valori

48. **Un errore di un esercizio precedente deve essere corretto con una determinazione retroattiva dei valori, fatta eccezione per il caso in cui non sia fattibile determinare l'effetto specifico del singolo esercizio ovvero l'effetto cumulativo dell'errore.**

49. **Quando non è fattibile determinare gli effetti di un errore riferibili specificatamente a un singolo esercizio su un'informativa comparativa per uno o più esercizi precedenti presentati, l'entità deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e attivo netto/patrimonio netto per il primo esercizio per il quale la determinazione retroattiva del valore è fattibile (che può essere l'esercizio corrente).**
50. **Quando non sia fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore, all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti, l'entità deve rideterminare i valori interessati nell'informativa comparativa per correggere l'errore prospetticamente a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.**
51. La correzione di un errore di un esercizio precedente non incide sull'avanzo o sul disavanzo dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto. Anche qualsiasi informazione su esercizi precedenti, inclusi i prospetti storici dei dati finanziario-economici di bilancio, è rettificata fino a quando ciò risulta fattibile.
52. Quando non sia fattibile determinare l'importo di un errore (per esempio, un errore commesso nell'applicazione di un principio contabile) per tutti gli esercizi precedenti, l'entità, secondo quanto previsto dal paragrafo 50, determina i valori interessati nell'informativa comparativa prospetticamente a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile. L'entità, quindi, traslascia quella parte della rettifica cumulativa alle voci dell'attivo, passivo e attivo netto/patrimonio netto originatasi prima di tale data. I paragrafi 55–58 forniscono indicazioni sui casi in cui non è fattibile correggere un errore per uno o più esercizi precedenti.
53. Le correzioni degli errori si distinguono dai cambiamenti nelle stime contabili. Le stime contabili, per loro natura, sono approssimazioni che necessitano di una modifica se si viene a conoscenza di informazioni aggiuntive. Per esempio, l'utile o la perdita rilevato a seguito di una risoluzione di un evento incerto non rappresenta una correzione di un errore.

Informativa su errori di esercizi precedenti

54. **Nell'applicare il paragrafo 47, l'entità deve indicare quanto segue:**
 - a) **la natura dell'errore commesso in un esercizio precedente;**
 - b) **per ogni esercizio precedente presentato, nei limiti in cui ciò sia fattibile, l'importo della rettifica per ciascuna voce di bilancio interessata;**
 - c) **l'importo della correzione all'inizio del primo esercizio precedente presentato; e**
 - d) **se la determinazione retroattiva del valore non è fattibile per un particolare esercizio precedente, le circostanze che hanno portato**

all'esistenza di tale condizione e una descrizione di come e da quando l'errore è stato corretto.

Nei bilanci di esercizi successivi non è necessario ripetere tale informativa.

Non fattibilità dell'applicazione retroattiva e della determinazione retroattiva dei valori

55. In alcune circostanze, non è fattibile rettificare l'informativa comparativa per uno o più esercizi precedenti per ottenere la comparabilità con l'esercizio corrente. Per esempio, nell'esercizio/negli esercizi precedente/i, i dati possono non essere stati raccolti in maniera tale da consentire l'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile (inclusa, ai fini dei paragrafi 56–58, la sua applicazione prospettica a esercizi precedenti) o da consentire la determinazione retroattiva dei valori per correggere un errore di un esercizio precedente, e può non essere fattibile risalire all'informazione.
56. È spesso necessario effettuare stime per poter applicare un principio contabile a elementi di bilancio rilevati o esposti con riferimento a operazioni, altri eventi o circostanze. La stima è per sua natura soggettiva e le stime possono essere formulate dopo la data di riferimento del bilancio. La formulazione di stime è potenzialmente più difficile quando si applica retroattivamente un principio contabile o si determinano retroattivamente i valori per correggere un errore di un esercizio precedente, a causa del periodo di tempo più lungo che potrebbe essere trascorso dal verificarsi dell'operazione, altro evento o circostanza interessato. Tuttavia, la finalità delle stime relative a esercizi precedenti rimane la stessa come per le stime effettuate nell'esercizio corrente, ossia, che la stima rifletta la situazione esistente al momento in cui l'operazione, altro evento o circostanza si è verificato.
57. Quindi, l'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile o la correzione di un errore di un esercizio precedente richiede di distinguere le informazioni che:
 - a) forniscono prove di circostanze che esistevano alla/e data/e in cui l'operazione, altro evento o circostanza si è verificato, e
 - b) erano disponibili nel momento in cui era stata autorizzata la pubblicazione del bilancio per tale esercizio precedente,

dalle altre informazioni. Per alcune tipologie di stime (per esempio una stima del fair value non basata su un prezzo, né su dati riscontrabili), non è fattibile distinguere tali tipologie di informazioni. Quando l'applicazione o la determinazione retroattiva dei valori richiederebbe di effettuare una stima significativa per la quale è impossibile distinguere queste due tipologie di informazioni, non è fattibile applicare il nuovo principio contabile o correggere l'errore dell'esercizio precedente retroattivamente.

58. Le informazioni conosciute a posteriori non dovrebbero essere utilizzate quando si applica un nuovo principio contabile a un esercizio precedente, o quando si correggono importi di tale esercizio, né facendo supposizioni su quali fossero le intenzioni della direzione in un esercizio precedente né stimando gli importi rilevati, valutati o esposti in un esercizio precedente. Per esempio, quando l'entità, nel classificare un edificio pubblico come investimento immobiliare (l'edificio era stato precedentemente classificato tra gli immobili, impianti e macchinari) corregge un errore di un esercizio precedente, essa non modifica il criterio di classificazione per quell'esercizio, qualora la direzione decida successivamente di utilizzare tale edificio come immobile per ufficio ad uso del proprietario. Inoltre, quando l'entità corregge un errore di un esercizio precedente nel calcolare la sua passività per un accantonamento relativo ad una bonifica ambientale resasi necessaria a seguito di attività poste in essere da un ente pubblico, in conformità a quanto previsto dall'IPSAS 19 "Accantonamenti, passività e attività potenziali", essa non tiene conto delle informazioni su una perdita eccezionale di petrolio da una petroliera avvenuta nel corso dell'esercizio successivo, e che sono diventate disponibili solo dopo che il bilancio per l'esercizio precedente era stato autorizzato per la pubblicazione. Il fatto che le stime significative siano richieste di frequente quando si rettifica l'informativa comparativa presentata per esercizi precedenti non impedisce una attendibile rettifica o correzione dell'informativa comparativa.

Data di entrata in vigore

59. Un'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2008 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2008, tale fatto deve essere indicato.
- 59A. I paragrafi 9, 11 e 14 sono stati modificati dai *Miglioramenti agli IPSAS* pubblicati a gennaio 2010. L'entità deve applicare tali modifiche prospetticamente a partire dai bilanci annuali degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2011 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata.
60. Quando, ai fini del reporting economico-finanziario, un'entità adotta il principio di competenza economica definito dagli IPSAS successivamente a tale data di entrata in vigore, il presente Principio si applica ai bilanci annuali degli esercizi che hanno inizio dalla data di adozione o da data successiva.

Ritiro dell'IPSAS 3 (2000)

61. Il presente principio sostituisce l'IPSAS 3, *Risultato economico positivo o negativo d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili*, pubblicato nel 2000.

Appendice

Modifiche ad altri IPSAS

L'IPSAS 2 "Rendiconto finanziario" è modificato come segue:

I paragrafi 40 e 41 sui componenti straordinari sono eliminati.

Gli esempi illustrativi contenuti nell'IPSAS 2 riguardanti il rendiconto finanziario di un'entità sono modificati per eliminare un componente straordinario. Gli esempi illustrativi rivisti sono riportati di seguito.

Rendiconto finanziario con il metodo diretto (paragrafo 27a)

Note al rendiconto finanziario

...

- c) *Riconciliazione dei flussi finanziari derivanti dall'attività operativa con l'avanzo/(il disavanzo) di esercizio*

(in migliaia di unità di moneta di conto)	20X2	20X1
Avanzo/(Disavanzo) di esercizio derivante dall'attività ordinaria	X	X
Movimenti non monetari		
Ammortamenti	X	X
Ammortamenti	X	X
Aumento del fondo rischi su crediti	X	X
Aumento dei debiti	X	X
Aumento dei finanziamenti	X	X
Aumento degli accantonamenti relativi al costo per il personale	X	X
(Utili)/perdite generati dalla vendita di immobili, impianti e macchinari	(X)	(X)
(Utili)/perdite generati dalla vendita di investimenti	(X)	(X)
Aumento di altre attività correnti	(X)	(X)
Aumento degli investimenti dovuto a rivalutazioni	(X)	(X)
Aumento dei crediti	(X)	(X)
Flussi finanziari netti derivanti dall'attività operativa	X	X

Rendiconto finanziario con il metodo indiretto (paragrafo 27b)

Entità del settore pubblico — Rendiconto finanziario consolidato per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X2 (in migliaia di unità di moneta)

(in migliaia di unità di moneta)	20X2	20X1
FLUSSI FINANZIARI DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ OPERATIVA		
Avanzo/(disavanzo) di esercizio	X	X
Movimenti non monetari		
Ammortamenti	X	X
Ammortamenti	X	X
Aumento del fondo rischi su crediti	X	X
Aumento dei debiti	X	X
Aumento dei finanziamenti	X	X
Aumento degli accantonamenti relativi al costo per il personale	X	X
(Utili)/perdite generati dalla vendita di immobili, impianti e macchinari	(X)	(X)
(Utili)/perdite generati dalla vendita di investimenti	(X)	(X)
Aumento di altre attività correnti	(X)	(X)
Aumento degli investimenti dovuto a rivalutazioni	(X)	(X)
Aumento dei crediti	(X)	(X)
Flussi finanziari netti derivanti dall'attività operativa	X	X

L'IPSAS 18, *Informativa di settore*, è modificato come illustrato di seguito.

Il paragrafo 57 è modificato come segue:

57. L'IPSAS 1 stabilisce che nel caso in cui le componenti dei proventi e dei costi siano significative, la natura e l'importo di tali voci devono essere indicati separatamente. L'IPSAS 1 offre una serie di esempi di tali voci, quali svalutazioni di rimanenze e immobili, impianti e macchinari; accantonamenti per ristrutturazioni; dismissioni di immobili, impianti e macchinari; privatizzazioni e altre cessioni di investimenti partecipativi a lungo termine; attività destinate a cessare; definizioni di contenziosi e storni di

accantonamenti. Il paragrafo 56 non intende modificare la classificazione di tali voci, né modificarne la valutazione. L'informativa consigliata da detto paragrafo, tuttavia, modifica il livello al quale valutare la significatività di tali voci per finalità d'informativa dal livello di entità a quello di settore.

I paragrafi 69 e 70 sono modificati come segue:

69. Le modifiche ai principi contabili adottati dall'entità sono trattate nell'IPSAS 3. L'IPSAS 3 stabilisce che le modifiche ai principi contabili debbano essere apportate solo se richieste da un IPSAS o se la modifica produrrà una rappresentazione più attendibile e pertinente delle operazioni, degli altri eventi e delle circostanze nel bilancio dell'entità.
70. Le modifiche ai principi contabili adottati a livello dell'entità che influenzano l'informativa di settore devono essere trattati in conformità a quanto disposto dall'IPSAS 3. A meno che un nuovo IPSAS non preveda diversamente, l'IPSAS 3 richiede che:
 - a) una modifica ad un principio contabile debba essere applicata retroattivamente e che l'informativa dell'esercizio precedente sia rideterminata, tranne laddove non sia fattibile, per determinare l'effetto cumulativo o gli effetti specifici dell'esercizio indotti da detta modifica;
 - b) se l'applicazione retroattiva non è fattibile per tutti gli esercizi presentati, il nuovo principio contabile dovrà essere applicato retroattivamente a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile, e
 - c) qualora non sia fattibile determinare l'effetto cumulativo dell'applicazione del nuovo principio contabile all'inizio dell'esercizio corrente, il principio sarà applicato prospetticamente a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.

Per eliminare i riferimenti ai componenti straordinari, sono apportate le seguenti modifiche:

- a) al paragrafo 27, nella definizione di proventi del settore, è eliminato il sottoparagrafo a);
- b) al paragrafo 27, nella definizione di costi del settore, è eliminato il sottoparagrafo a);
- c) nell'Esempio illustrativo, è eliminato il penultimo paragrafo.

Nell'IPSAS 19, *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, è eliminato il paragrafo 111.

Negli IPSAS applicabili al 1° gennaio 2008, i riferimenti all'attuale versione dell'IPSAS 3, *Risultato economico positivo o negativo d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili*, sono sostituiti dai riferimenti all'IPSAS 3, *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*.

Motivazioni per le conclusioni

Le presenti Motivazioni per le conclusioni sono allegate all'IPSAS 3, ma non ne costituiscono parte integrante.

Revisione dell'IPSAS 3 sulla base del Progetto di Revisione Generale dello IASB del 2003

Contesto

- BC1. Il Programma di Convergenza con gli IFRS dell'IPSASB è un elemento importante del programma di lavoro dell'IPSASB. La politica dell'IPSASB mira a far convergere gli IPSAS redatti secondo il principio di competenza economica con gli IFRS pubblicati dallo IASB, laddove se ne riscontri l'appropriatezza, per le entità del settore pubblico.
- BC2. Gli IPSAS redatti secondo il principio della competenza economica che convergono con gli IFRS mantengono le disposizioni, la struttura e il testo degli IFRS, a meno che non vi siano dei motivi specifici relativi al settore pubblico per non applicare tali disposizioni. La deroga all'IFRS equivalente si verifica quando le disposizioni o la terminologia nell'IFRS non sono appropriati per il settore pubblico, o quando l'inserimento di commenti o esempi aggiuntivi è necessario per illustrare alcune disposizioni nel contesto del settore pubblico. Le differenze tra gli IPSAS e gli IFRS equivalenti sono identificate nel *Confronto con l'IFRS* incluso in ciascun IPSAS. Il Confronto con lo IAS 8 fa riferimento alla versione dello IAS 8 di dicembre 2003 e non ad altre.
- BC3. Nel maggio 2002, lo IASB ha pubblicato una Exposure Draft (bozza sottoposta a pubblica consultazione) delle modifiche proposte a tredici IAS¹ come parte del suo Progetto di Revisione Generale. Le finalità del Progetto di Revisione Generale dello IASB erano di “ridurre o eliminare alternative, ridondanze e conflitti tra Principi, di affrontare alcune problematiche di convergenza contabile e di apportare ulteriori miglioramenti”. Gli IAS definitivi sono stati pubblicati a dicembre 2003.
- BC4. L'IPSAS 3, emanato nel gennaio 2000, era basato sullo IAS 8 (rivisto nella sostanza nel 1993), *Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili*, che è stato pubblicato nuovamente nel dicembre del 2003 come IAS 8, *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*. Alla fine del 2003, il predecessore dell'IPSASB, il Public

¹ I Principi Contabili Internazionali IAS (International Accounting Standards) sono stati pubblicati dal predecessore dello IASB, l'International Accounting Standards Committee. I Principi emanati dallo IASB sono denominati International Financial Reporting Standards (IFRS). Lo IASB ha definito gli IFRS come comprendenti gli IFRS, gli IAS e le Interpretazioni dei Principi. In alcuni casi, lo IASB ha modificato, e non sostituito, gli IAS; in questi casi viene mantenuto il numero originario dello IAS.

Sector Committee (PSC),² ha attuato un Progetto di Revisione degli IPSAS per far convergere gli IPSAS, dove opportuno, con gli IAS rivisti e pubblicati nel dicembre del 2003.

- BC5. L'IPSASB ha considerato le modifiche presentate dallo IAS 8 rivisto e, per linee generali, concorda con le ragioni dello IASB nel rivedere gli IAS e con le modifiche apportate. Le *Motivazioni per le Conclusioni* dello IASB non sono riprodotte in questo testo. Coloro che sono iscritti al *Comprehensive Subscription Service* (Servizio di Abbonamento Generale) dello IASB possono consultare le *Motivazioni per le Conclusioni* sul sito web dello IASB: all'indirizzo <http://www.iasb.org>. Nei casi in cui un IPSAS si discosta dallo IAS corrispondente, le *Motivazioni per le conclusioni* illustrano i motivi specifici del settore pubblico che giustificano lo scostamento.
- BC6. L'IPSAS 3 non comprende le modifiche conseguenti derivanti dagli IFRS pubblicati dopo dicembre 2003. Ciò in quanto l'IPSASB non ha ancora esaminato né formulato un suo parere circa l'applicabilità delle disposizioni contenute in tali IFRS alle entità del settore pubblico.

Revisione dell'IPSAS 3 sulla base dei Miglioramenti agli IFRS dello IASB pubblicati nel 2008

- BC7. L'IPSASB ha esaminato le revisioni allo IAS 8 incluse nei *Miglioramenti agli IFRS* pubblicati dallo IASB nel maggio del 2008 e in linea generale concorda con le ragioni dello IASB nel rivedere nella sostanza il Principio. L'IPSASB ha concluso che non sussistevano ragioni specifiche del settore pubblico per non adottare tali modifiche.

² Il Public Sector Committee (PSC) è diventato IPSASB allorché il Comitato IFAC ha modificato il mandato del PCS rendendolo nel novembre 2004 un organismo indipendente di standard setting.

Guida applicativa

La presente Guida Applicativa è allegata all'IPSAS 3 ma non ne costituisce parte integrante.

Determinazione retroattiva degli errori

- IG1. Durante il 20X2, l'entità scoprì che i proventi derivanti dalle imposte sui redditi non erano corretti. Le imposte sul reddito per l'importo di 6.500 UM³, che avrebbero dovuto essere rilevate nel 20X1, erano state erroneamente omesse nel 20X1 e furono rilevate come provento nel 20X2.
- IG2. Le registrazioni contabili dell'entità per il 20X2 mostrano proventi da imposte per 60.000 UM (incluse imposte per 6.500 UM che avrebbero dovute essere rilevate nei saldi di apertura) e oneri per 86.500 UM.
- IG3. Nel 20X1, l'entità presentava:

	UM
Proventi dalle imposte	34.000
Oneri a carico dell'utente	3.000
Altri proventi operativi	30.000
Totale proventi	67.000
Costi	(60.000)
Avanzo di esercizio	7.000

- IG4. Nel 20X1 il saldo di apertura dell'avanzo di esercizio portato a nuovo era di 20.000 UM ed il saldo di chiusura dell'avanzo di esercizio portato a nuovo era di 27.000 UM.
- IG5. L'entità non aveva altri proventi o costi.
- IG6. L'entità aveva 5.000 UM di capitale conferito senza altre componenti di attivo netto/patrimonio netto ad eccezione dell'avanzo di esercizio portato a nuovo.

Prospetto del risultato economico di un'entità del settore pubblico

	20X2	(rideterminato) 20X1
	UM	UM
Proventi dalle imposte	53.500	40.500
Oneri a carico dell'utente	4.000	3.000
Altri proventi operativi	40.000	30.000
Totale proventi	97.500	73.500
Costi	86.500	60.000
Avanzo di esercizio	11.000	13.500

³ In questi esempi gli importi monetari sono denominati in 'unità di moneta' (UM).

Prospetto delle variazioni dell'attivo netto/patrimonio netto dell'entità del settore pubblico X

	Capitale conferito	Avanzi di esercizio portati a nuovo	Totale
	UM	UM	UM
Saldo al 31 dicembre 20X0	5.000	20.000	25.000
Avanzo dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X1 rideterminato	–	13.500	13.500
Saldo al 31 dicembre 20X1	5.000	33.500	38.500
Avanzo dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X2	–	11.000	11.000
Saldo al 31 dicembre 20X2	5.000	44.500	49.500

Estratti dalle note al bilancio

- Proventi da imposte per 6.500 UM sono stati omessi in modo errato dal bilancio del 20X1. Il bilancio del 20X1 è stato rideterminato per correggere tale errore. L'effetto della rideterminazione su quel bilancio è riepilogato di seguito. Non c'è alcun effetto nel 20X2.

	Effetto sul 20X1
	UM
Incremento dei proventi	6.500
Incremento dell'avanzo di esercizio	6.500
Incremento dei debiti	6.500
Incremento dell'attivo netto/patrimonio netto	6.500

Cambiamento dei principi contabili con applicazione retroattiva

- Nel corso del 20X2, l'entità ha cambiato il principio contabile per il trattamento degli oneri finanziari direttamente attribuibili all'acquisto di una centrale idroelettrica in costruzione. Negli esercizi precedenti, l'entità aveva capitalizzato tali oneri. L'entità ha ora deciso di imputarli come costo dell'esercizio invece che di capitalizzarli. La direzione ritiene che il nuovo principio sia da preferire in quanto conduce a un trattamento più trasparente degli oneri finanziari ed è in linea con le prassi di settore locali, rendendo più comparabile il bilancio dell'entità.
- L'entità ha capitalizzato gli oneri finanziari sostenuti nel corso del 20X1 per 2.600 UM e quelli sostenuti negli esercizi precedenti pari a 5.200 UM. Tutti gli

interessi passivi sostenuti negli esercizi precedenti, relativi all'acquisto della centrale, sono stati capitalizzati.

IG9. Le registrazioni contabili per il 20X2 evidenziano l'avanzo di esercizio prima degli oneri finanziari pari a 30.000 UM e interessi passivi pari a 3.000 UM (i quali si riferiscono solo al 20X2).

IG10. L'entità non ha ancora rilevato alcun ammortamento sulla centrale perché essa non è ancora in uso.

IG11. Nel 20X1, l'entità presentava:

	UM
Avanzo di esercizio prima degli interessi	18.000
Interessi passivi	—
Avanzo di esercizio	<u>18.000</u>

IG12. Nel 20X1, il saldo di apertura dell'avanzo di esercizio portato a nuovo era pari a 20.000 UM ed il saldo di chiusura dell'avanzo di esercizio portato a nuovo era di 38.000 UM.

IG13. L'entità aveva 10.000 UM di capitale conferito senza altre componenti di attivo netto/patrimonio netto ad eccezione dell'avanzo di esercizio portato a nuovo.

Prospetto del risultato economico di un'entità del settore pubblico

	20X2	(ridetermina to) 20X1
	UM	UM
Avanzo di esercizio prima degli interessi	30.000	18.000
Interessi passivi	3.000	2.600
Avanzo di esercizio	<u>27.000</u>	<u>15.400</u>

Prospetto di variazione delle poste di attivo netto/patrimonio netto di un'entità del settore pubblico

	Capitale conferito	(rideterminato) Avanzo di esercizio portato a nuovo	Totale
	UM	UM	UM
Saldo al 31 dicembre 20X0 come riportato in precedenza	10.000	20.000	30.000
Cambiamento di principio contabile con riferimento alla capitalizzazione degli interessi (Nota 1)	—	(5.200)	(5.200)
Saldo al 31 dicembre 20X0 rideterminato	10.000	14.800	24.800
Avanzo di esercizio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X1 (rideterminato)	—	15.400	15.400
Saldo al 31 dicembre 20X1	10.000	30.200	40.200
Avanzo di esercizio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X2	—	27.000	27.000
Saldo al 31 dicembre 20X2	10.000	57.200	67.200

Estratti dalle note al bilancio

1. Nel corso del 20X2, l'entità ha cambiato principio contabile per il trattamento degli oneri finanziari relativi a una centrale idroelettrica. In precedenza, l'entità aveva capitalizzato tali oneri. Tali oneri sono ora imputati come costo nel momento in cui vengono sostenuti. La direzione ritiene che questo principio fornisca un'informazione attendibile e più significativa in quanto conduce ad un trattamento più trasparente degli oneri finanziari ed è in linea con le prassi di settore locali, rendendo più comparabile il bilancio dell'entità. Tale cambiamento di principio contabile è stato contabilizzato retroattivamente e il bilancio comparativo per il 20X1 è stato rideterminato. L'effetto del cambiamento sull'esercizio 20X1 è di seguito riportato. Il saldo di apertura degli avanzi di esercizio portati a nuovo del 20X1 è stato ridotto di un valore pari a 5.200 UM che rappresenta l'ammontare della rettifica relativa agli esercizi precedenti al 20X1.

<i>Effetto sul 20-1</i>	UM
(Incremento) degli interessi passivi	(2.600)
(Decremento) nell'avanzo di esercizio	(2.600)
<i>Effetto sugli esercizi precedenti al 20-1</i>	
(Decremento) nell'avanzo di esercizio	(5.200)
(Decremento) delle attività in corso di costruzione e dell'avanzo di esercizio portato a nuovo	(7.800)

Applicazione prospettica di un cambiamento dei principi contabili nel caso in cui l'applicazione retroattiva non sia fattibile

- IG14. Nel corso del 20X2, l'entità ha cambiato il proprio principio contabile relativo all'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, in maniera tale da applicare in modo più completo l'approccio per componenti, seppur adottando contemporaneamente il modello della rideterminazione del valore.
- IG15. Negli anni precedenti il 20X2, le poste dell'attivo dell'entità non erano sufficientemente dettagliate per applicare in modo completo un approccio per componenti. Alla fine dell'esercizio 20X1, la direzione commissionò una perizia tecnica per acquisire informazioni sulle componenti possedute e sui loro fair value, vite utili, valori residui stimati e importi ammortizzabili all'inizio del 20X2. Tuttavia, la perizia non fornì informazioni sufficienti per stimare attendibilmente il costo di quelle componenti che non erano state, in precedenza, contabilizzate separatamente e le registrazioni esistenti prima dell'indagine non consentivano di risalire a tali informazioni.
- IG16. La direzione valutò come trattare ciascuno dei due aspetti del cambiamento contabile. Essa stabilì che non erano fattibili né l'applicazione integrale retroattiva dell'approccio per componenti, né la rilevazione prospettica di tale cambiamento per una data antecedente al 20X2. Inoltre, il cambiamento dal

modello del costo al modello della rideterminazione del valore richiede che la contabilizzazione sia applicata prospetticamente. Pertanto, la direzione conclude di dover applicare il nuovo principio dell'entità prospetticamente a partire dall'inizio del 20X2.

IG17. Informazioni aggiuntive:

	UM
Immobili, impianti e macchinari	
Costo	25.000
Ammortamento	(14.000)
Valore contabile netto	<u>11.000</u>
Costi di ammortamento prospettici per il 20X2 (vecchia base)	1.500
Alcuni risultati della perizia tecnica	
Valutazione	17.000
Valore residuo stimato	3.000
Vita media residua dei beni (anni)	7
Costi di ammortamento di immobili, impianti e macchinari esistenti nel 20X2 (nuova base)	2.000

Estratti dalle note al bilancio

- Dall'inizio del 20X2, l'entità ha cambiato il proprio principio contabile relativo all'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, in maniera tale da applicare in modo più completo l'approccio per componenti, seppur adottando contemporaneamente il modello della rideterminazione del valore. La direzione ritiene che tale principio fornisca informazioni attendibili e più significative in quanto tratta in maniera più accurata le componenti di immobili, impianti e macchinari ed è basato su valori aggiornati. Il principio è stato applicato prospetticamente dall'inizio del 20X2 in quanto non era fattibile effettuare la stima degli effetti dell'applicazione retroattiva o prospettica del principio a partire da una data antecedente. Di conseguenza, l'adozione del nuovo principio non ha effetti sugli esercizi precedenti. L'impatto sull'anno corrente consiste a) in un incremento di 6.000 UM del valore contabile degli immobili, impianti e macchinari all'inizio dell'anno, b) nella creazione di una riserva di rivalutazione all'inizio dell'anno di 6.000 UM e c) in un incremento dei costi di ammortamento di 500 UM.

Confronto con lo IAS 8

L'IPSAS 3, *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*, è tratto principalmente dal Principio Contabile Internazionale IAS 8 (2003), *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* e include le modifiche apportate allo IAS 8 nell'ambito dei *Miglioramenti agli IFRS* pubblicati a maggio 2008. Le principali differenze tra l'IPSAS 3 e lo IAS 8 sono indicate di seguito.

- Nell'IPSAS 3 sono stati inclusi dei commenti aggiuntivi rispetto a quelli contenuti nello IAS 8 per chiarire l'applicabilità dei principi alla contabilità delle entità del settore pubblico;
- L'IPSAS 3 utilizza, in certe occasioni, una terminologia diversa rispetto allo IAS 8. Gli esempi più significativi riguardano l'uso, nell'IPSAS 3, delle locuzioni "Prospetto del risultato economico" (*statement of financial performance*), "avanzo o disavanzo di esercizio portato a nuovo" (*accumulated surplus or deficit*) e "attivo netto/patrimonio netto" (*net asset/equity*). Nello IAS 8, i termini equivalenti sono "conto economico" (*income statement*), "utili portati a nuovo" (*retained earnings*) e "patrimonio netto" (*equity*).
- L'IPSAS 3 non utilizza il termine "ricavi" (*income*) che nello IAS 8 ha un significato più ampio di "proventi" (*revenue*).
- L'IPSAS 3 contiene una serie diversa di definizioni di termini tecnici rispetto allo IAS 8 (paragrafo 7).
- L'IPSAS 3 ha una gerarchia simile allo IAS 8, tranne per il fatto che l'IPSASB non ha ancora elaborato un quadro sistematico.
- L'IPSAS 3 non richiede informazioni integrative sulle rettifiche all'utile base e diluito per azione. Lo IAS 8 richiede tali informazioni sull'importo delle rettifiche o correzioni all'utile base e diluito per azione.