



## NOTA OPERATIVA N. 8/2013

### OGGETTO: La correzione degli errori contabili

#### - Introduzione

Malgrado l'ausilio di sistemi informatici sempre più avanzati e l'affinamento della tecnica professionale rimane quasi impossibile evitare errori durante la tenuta della contabilità. Risulta pertanto indispensabile essere a conoscenza delle soluzioni possibili da attuare quando ci si rende conto di aver commesso l'imprecisione.

Il principio contabile OIC-29 definisce **errore contabile** la mancata o impropria applicazione dei principi contabili. Tuttavia si può parlare di errore solo se al momento dell'errata rilevazione erano disponibili tutte le informazioni e gli elementi necessari al corretto trattamento contabile dell'operazione effettuata.

Sempre l'OIC sottolinea che nei casi in cui le operazioni devono essere necessariamente rilevate in base a stime, ovvero quando non sono disponibili tutte le informazioni, non si può parlare di errore qualora in un secondo momento i dati contabilizzati si rivelino difforni da quelli reali.

Nella presente Nota Operativa saranno analizzate le possibili azioni correttive in riferimento alle casistiche riscontrate più di frequente.

#### - Classificazione.

L'OIC 29 distingue gli errori contabili in due categorie:

1. **Errori determinanti** : incidono sull'attendibilità del bilancio d'esercizio.
2. **Errori non determinanti** : non incidono sull'attendibilità del bilancio d'esercizio.

Non è possibile stabilire a priori se un errore è determinante o meno, ma è necessario valutare caso per caso in base all'incidenza dell'errore sul bilancio.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui viene rilevata una perdita di 10.000 € a fronte di una perdita reale di 10.100 €, benché la differenza tra i due importi sia minima potrebbe verificarsi che nel secondo caso la perdita diminuisca il capitale sociale di oltre 1/3 e nel primo caso no. È evidente che nelle due ipotesi si avrebbero effetti, soprattutto legali, totalmente differenti e l'errore potrebbe essere considerato determinante anche se la differenza tra valori reali e contabili risulti esigua.

Un altro elemento da valutare, al fine di individuare l'azione correttiva più adatta, è il **momento in cui l'errore viene riscontrato**. In questo caso si dovranno distinguere:

1. Errori individuati **entro la chiusura dell'esercizio** in cui sono stati commessi.
2. Errori individuati **oltre la chiusura dell'esercizio** in cui sono stati commessi.

I due casi sopra citati comportano, come illustrato in seguito (cfr. Infra), conseguenze differenti.

Ultimo aspetto da considerare riguarda **l'effetto dell'errore**. In particolare potrebbero verificarsi le seguenti casistiche:

1. **Gli errori influiscono sul risultato economico**. È il caso della mancata/inesatta contabilizzazione di un costo o di un ricavo.
2. **Gli errori influiscono esclusivamente sulla corretta rilevazione di conti finanziari**. È il caso della rilevazione di un incasso per banca anziché per cassa.

### - Errori individuati entro la chiusura dell'esercizio

Gli errori che vengono individuati prima della chiusura/deposito del bilancio sono quelli che presentano minori problematiche di tipo contabile. Tale considerazione è giustificata dal fatto che poiché l'inesattezza viene riscontrata tempestivamente non si verificheranno effetti sull'attendibilità del bilancio d'esercizio.

Tuttavia è probabile che si verifichino delle criticità da un punto di vista fiscale. Si pensi ad esempio alla possibilità che l'errore abbia comportato la liquidazione dell' Iva in misura inferiore al dovuto ovvero il mancato versamento entro i termini di legge di una ritenuta d'acconto.

**Nella maggior parte dei casi la correzione della scrittura errata potrà essere effettuata mediante una scrittura di rettifica di segno opposto a quella sbagliata** così come illustrato negli esempi di seguito riportati:

- correzione riferita alla registrazione di un incasso che in realtà non si è mai verificato:

Cliente X	A	Cassa / Banca	xxx	
-----------	---	---------------	-----	--

- correzione riferita ad un pagamento mai effettuato:

Cassa / Banca	A	Fornitore Y	xxx	
---------------	---	-------------	-----	--

- correzione relativa ad un acquisto mai effettuato:

Fornitore X	A		xxx	
		Merci c/acquisti		xxx
		Iva a credito		xxx

Se l'errore ha influito sulla liquidazione periodica Iva, si dovrà rilevare anche il debito tributario relativo alle sanzioni e gli interessi dovuti per il minor versamento effettuato (da regolarizzare mediante ravvedimento).

- Correzione di un incasso accreditato per errore ad un altro cliente.

Cliente "non corretto"	"non A	Cliente "esatto"	xxx	
------------------------	--------	------------------	-----	--

- Correzione per l'utilizzo di un conto di costo errato.

Costo "esatto"	A	Costo "non corretto"	xxx	
----------------	---	----------------------	-----	--

### - Errori individuati oltre la chiusura dell'esercizio

Quando l'errore contabile viene individuato a bilancio chiuso (e depositato) si dovrà prestare particolare attenzione. In tale eventualità si dovrà valutare preventivamente l'entità dell'errore.

**Se l'errore è determinante**, in tal modo **da comportare l'annullabilità o la nullità del bilancio**, sarà necessario redigere nuovamente il bilancio e quelli successivi. Di conseguenza sarà necessario riformulare un progetto di bilancio, riapprovarlo e depositarlo nuovamente indicando nel modello B Fedra che si tratta di un bilancio rettificato.

**Qualora l'inesattezza sia non determinante ovvero determinante, ma non a tal punto da rendere il bilancio nullo o annullabile**, l'errore potrà essere corretto in altri due modi, a seconda della tipologia dell'errore, intervenendo nell'esercizio in cui le inesattezze sono state individuate:

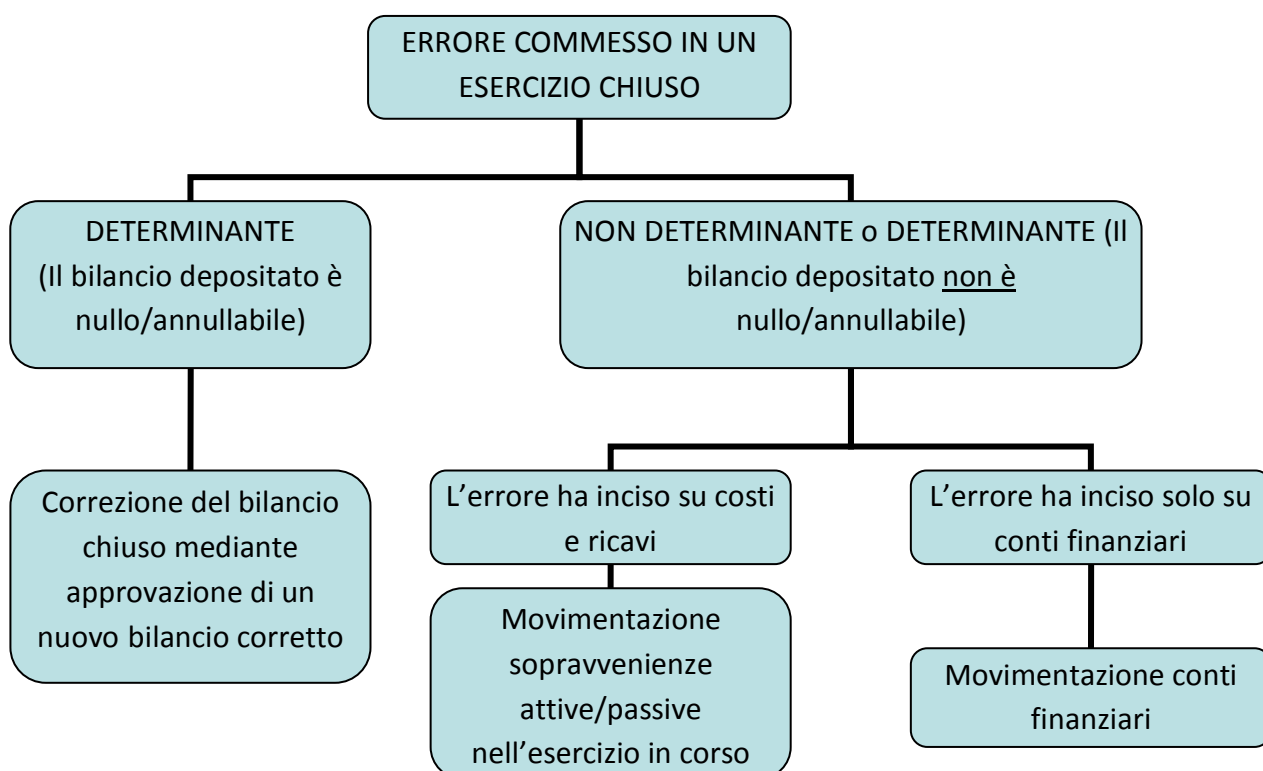
➤ **Se l'errore ha inciso sui costi o sui ricavi** si dovrà necessariamente seguire l'indicazione dell'OIC-29 secondo cui, al fine di salvaguardare il principio della continuità dei bilanci d'impresa (secondo il quale i valori esposti nel bilancio di chiusura devono corrispondere ai valori di apertura dell'esercizio successivo), si dovrà rettificare la posta patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore con contropartita la voce sopravvenienze attive o passive. In questo modo l'effetto della correzione si ripercuoterà sul conto economico dell'esercizio corrente.

➤ **Se l'errore non incide sui costi e sui ricavi** si potrà, invece, rettificare direttamente i conti finanziari interessati (cioè senza interessare il conto economico dell'esercizio corrente).

E' necessario evidenziare, tuttavia, che il principio contabile OIC-29 non prende in considerazione quest'ultima possibilità d'intervento, il documento in esame sembra infatti concentrarsi unicamente sugli errori che hanno un impatto sul conto economico e quindi sul risultato d'esercizio. Ad ogni modo l'ipotesi di dover movimentare i conti "sopravvenienze attive/passive" al fine di correggere un errore puramente finanziario non sembra attuabile in quanto si porrebbe in contrasto con il principio di rappresentazione veritiera e corretta.

Si consideri il caso di un **incasso mai avvenuto, registrato erroneamente per cassa nell'esercizio precedente**. Se si dovesse correggere tale errore "transitando" per il conto economico si dovrebbero movimentare sia il conto "sopravvenienze passive", in contropartita al conto "cassa", sia il conto "sopravvenienza attiva", in contropartita al conto "crediti verso clienti". Il risultato sarebbe quello di aver inquinato il conto economico mediante l'indicazione di sopravvenienze attive e passive inesistenti e di pari importo.

Resta inteso che quando i saldi dei conti patrimoniali variano in modo rilevante rispetto agli anni precedenti, a seguito delle correzioni, la nota integrativa dovrà esporre e motivare gli interventi che hanno determinato tali variazioni.



Una volta chiariti i possibili scenari è possibile esemplificare le scritture contabili da effettuare quando si individua un errore derivante da esercizi precedenti:

- correzione relativa ad un acquisto inesistente o di importo inferiore rispetto a quello rilevato in un esercizio precedente:

Fornitore X	A		xxx	
		Sopravvenienze attive		xxx
		Iva a debito		xxx

Si dovrà rilevare anche il debito tributario relativo alle sanzioni e gli interessi dovuti per il minor versamento Iva effettuato (da versare mediante ravvedimento se l'errore è individuato entro i termini previsti per la regolarizzazione).

- correzione relativa ad una vendita inesistente o di importo superiore a quello rilevato in un esercizio precedente:

	A	Cliente X		xxx
Sopravvenienze passive			xxx	
Iva a credito			xxx	

- correzione relativa ad una fattura non rilevata in un esercizio precedente:

	A	Fornitore X	xxx	
Sopravvenienze passive				xxx
Iva a credito				xxx

- correzione relativa ad un ammortamento rilevato per un importo inferiore nell'esercizio precedente:

sopravvenienza passiva	A	Fondo ammortamento	xxx	
------------------------	---	--------------------	-----	--

- Correzione relativa ad incasso inesistente rilevato nell'esercizio precedente.

Cliente x	A	Cassa / Banca	xxx	
-----------	---	---------------	-----	--

## - Aspetti fiscali

È doveroso accennare ai possibili effetti fiscali che possono scaturire da errori contabili.

Per quanto riguarda l'**aspetto fiscale** le maggiori criticità si riscontrano quando l'errore ha inciso sulla liquidazione delle imposte degli anni precedenti. In questo caso si dovrà tener conto della regola generale dettata dall'art.109 del Tuir secondo cui:

- **i componenti negativi di reddito sono deducibili solo se imputati al conto economico dell'esercizio di competenza;**
- **i componenti positivi di reddito sono sempre imponibili.**

Da questa regola si desume che possono verificarsi le seguenti casistiche:

1. L'errore ha determinato, negli anni precedenti, la **liquidazione di imposte inferiori rispetto al dovuto:** deve essere rettificato mediante una **dichiarazione**

**integrativa, se ancora possibile**, e mediante il pagamento delle imposte con relative sanzioni e interessi. In questo caso le sopravvenienze attive, rilevate nell'esercizio in corso, saranno ininfluenti da un punto di vista fiscale.

**Se non è possibile presentare una dichiarazione integrativa** la sopravvenienza attiva sarà imponibile nell'esercizio in cui viene individuato l'errore.

2. L'errore ha determinato, negli anni precedenti, **la liquidazione di imposte maggiori**, rispetto al dovuto, **a causa della mancata imputazione a conto economico di un costo di competenza** : non deve essere presentata una dichiarazione integrativa e il costo non potrà essere più considerato in deduzione dal reddito. La sopravvenienza passiva, rilevata nell'esercizio in cui l'errore viene scoperto, è indeducibile.
3. L'errore ha determinato, negli anni precedenti, **la liquidazione di imposte maggiori**, rispetto al dovuto, **a causa dell'imputazione a conto economico di un ricavo non di competenza**: non determina l'obbligo di una dichiarazione integrativa (la cui presentazione è opportuna) e si potrà chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccesso. Qualora la dichiarazione **integrativa a favore sia presentata entro il termine di un anno** si potrà evidenziare un credito (quadro RX mod. Unico) relativo alle maggiori imposte versate . La sopravvenienza passiva è indeducibile nell'esercizio in cui viene individuato l'errore.
4. **L'errore non ha inciso sul reddito imponibile degli anni precedenti**: in questo caso nessun adempimento è necessario.

**N.B.** Se esistono norme tributarie specifiche che ammettono l'imputazione di un costo o di un ricavo secondo un principio diverso da quello della competenza può verificarsi che, nell'esercizio in cui l'errore viene individuato, la sopravvenienza passiva o attiva sia rilevante fiscalmente, in deroga alla regola generale di cui all'art. 109 Tuir.

esempio: nell'anno x non viene rilevato un costo di competenza, tale costo è tuttavia deducibile fiscalmente per cassa (ai sensi di una norma specifica). Se nell'esercizio x+1 avviene il pagamento per cassa si potrà rilevare una sopravvenienza passiva deducibile.  
(In assenza della norma specifica la sopravvenienza sarebbe stata indeducibile)

Gli **iscritti all'Accademia di Ragioneria** potranno richiedere, come di consueto, chiarimenti e approfondimenti sul tema.

**Il Redattore**  
**Dott. Alessandro Corona**

**Il Presidente della Fondazione**  
**Prof. Paolo Moretti**