

CONTROLLO

Il revisore e il cambiamento nei principi contabili applicati

di Fabio Landuzzi

Il **cambiamento del principio contabile** è rappresentato, secondo la definizione fornita al punto 5 del **nuovo OIC 29**, da una variazione rispetto al principio contabile applicato nel precedente esercizio. **Non costituiscono cambiamenti del principio contabile**, nel significato tecnico della locuzione:

- L'adozione di un principio contabile volta alla **rappresentazione in bilancio di un fatto di gestione** i cui **contenuti sono diversi** da quelli di altre operazioni verificate negli esercizi precedenti;
- La **prima applicazione di un principio contabile** per rappresentare fatti di gestione prima mai verificatisi.

Non costituisce cambiamento del principio contabile applicato neppure **la modifica della stima contabile**, in quanto si tratta di un effetto normale nel procedimento di formazione del bilancio d'esercizio.

Occorre peraltro fare chiarezza sul cambiamento intervenuto nel “**criterio di valutazione**” di una posta di bilancio, rispetto al cambiamento nel “**metodo di valutazione**” di una posta di bilancio.

Infatti, quando si fa riferimento al **principio contabile** deve intendersi quei **principi**, incluse le **procedure** ed i **metodi di applicazione** che regolano i **criteri di individuazione delle operazioni**, le **modalità della loro rilevazione**, i **criteri di valutazione**, di **classificazione** ed esposizione in bilancio.

Il “**criterio di valutazione**” è per definizione l'insieme delle **regole di valutazione** adottate ai fini della rappresentazione di una determinata voce nel bilancio d'esercizio.

Il “**metodo di valutazione**” è invece **la modalità con cui il criterio viene in concreto applicato**.

Così, ad esempio, se si ha riguardo alla voce delle **rimanenze** di magazzino, quando si tratta di “**criterio di valutazione**” il riferimento deve andare al **confronto fra il costo di produzione** o di acquisizione ed il **valore desumibile dall'andamento del mercato**; quando si tratta invece di “**metodo di valutazione**”, il riferimento va alle modalità operative con cui il valore deve essere in concreto quantificato (quindi, ad esempio, al metodo del **costo medio ponderato**, del **Lifo**, del **Fifo**, ecc.).

Il revisore deve fare particolare attenzione al fatto che la modifica da un esercizio all'altro del principio contabile applicato sia **adeguatamente motivata**, ovvero diretta ad una migliore rappresentazione in bilancio dell'operazione o del fatto di gestione, e non giustificata da una mera **politica di bilancio**. Poiché questa modifica costituisce comunque una **deroga** al principio generale della **continuità di applicazione** nel tempo, il revisore deve controllare che gli effetti del cambiamento siano riflessi nell'**area straordinaria del conto economico** (punto 9, OIC 29).

Quindi, nell'esercizio in cui il principio contabile viene modificato, occorre che sia esposto in bilancio l'effetto; a tale scopo sono possibili due approcci tecnici:

- **L'approccio “retroattivo”**, con cui il nuovo principio contabile viene applicato anche ai fatti di gestione avvenuti negli esercizi precedenti, come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato;
- **L'approccio “prospettico”**, con cui il nuovo principio contabile viene applicato solo ai fatti di gestione avvenuti a partire dall'esercizio in cui è intervenuto il mutamento; le operazioni precedenti continuano ad essere rappresentate con il principio precedentemente applicato.

L'**OIC 29** tende a **preferire l'approccio “retroattivo”** salvo che non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento del principio contabile, oppure la determinazione di questo effetto risulta essere eccessivamente onerosa. A questo riguardo, il revisore dovrà valutare, sulla base anche della **“materialità” dell'effetto** del mutamento, se l'approccio prospettico – senza dubbio più semplice – possa essere accettato senza recare **pregiudizio alla correttezza e chiarezza** della rappresentazione di bilancio.

L'applicazione dell'approccio “retroattivo” prevede infatti la **determinazione dell'effetto** del cambiamento **all'inizio dell'esercizio**, come se il nuovo principio fosse stato utilizzato anche negli esercizi anteriori. Di conseguenza, si determina la **differenza tra il patrimonio netto iniziale** dell'esercizio in cui il cambiamento è avvenuto ed il patrimonio netto nella misura in cui esso sarebbe stato determinato se il nuovo principio fosse stato applicato. L'obiettivo di questo approccio è quindi quello di **separare dall'effetto cumulativo** del cambiamento **quello riferito ai fatti di gestione provenienti dai passati esercizi**, isolando questa componente di reddito destinata all'area straordinaria del conto economico, da quella maturata invece nel corso dell'esercizio a cui il bilancio si riferisce, la quale verrà classificata nell'area ordinaria del conto economico.