

CONTABILITÀ

Redazione del bilancio: effetti del cambiamento dei principi contabili

di Viviana Grippo

Il rinnovato OIC 29 disciplina il trattamento contabile e l'informativa da fornire in Nota integrativa nel caso di **cambiamenti di principi contabili**.

Si tratta in realtà solo di uno degli eventi che il principio contabile considera. L'OIC 29, infatti, come analizzato in specifici articoli sul nostro quotidiano, oltre ai [cambiamenti di stime contabili](#), affronta anche i casi di:

- [correzione di errori](#);
- eventi e operazioni straordinari;
- [fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio](#).

Inoltre tale principio trova applicazione solo nel caso in cui le società redigano i bilanci in base alle disposizioni del codice civile, con la conseguenza che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'OIC 29 i bilanci di liquidazione ed i bilanci redatti in sede di ritorno ai principi contabili nazionali da bilanci precedentemente presentati secondo altri principi.

Partendo dal dettato del codice civile, rileviamo che secondo **l'art. 2423-bis**: “*...i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe ...sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico*”.

Nessuna indicazione viene fornita dal codice in relazione a quale sia l'effetto di tale variazione dei principi contabili sul bilancio, né tantomeno quali siano i casi eccezionali che giustificano la deroga.

L'OIC 29 chiarisce invece questo aspetto, spiegando non solo che la variazione deve essere adeguatamente motivata, ma anche che a fondamento del cambiamento deve esserci la volontà di meglio rappresentare in bilancio le operazioni e che la variazione va rilevata nell'esercizio in cui essa è accorsa: “*Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se validamente motivato e se adottato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società. Il cambiamento di un principio contabile è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato ed i relativi fatti ed operazioni sono trattati in conformità al nuovo principio, che può essere applicato considerandone gli effetti retroattivamente o prospetticamente*”.

Prosegue poi il principio affermando che gli **effetti reddituali** dei nuovi criteri contabili sono

rilevati a **conto economico**, tra i proventi e oneri **straordinari**; tale rilevazione è compiuta secondo un metodo di applicazione retroattivo, sostituito dal metodo prospettico solo nel caso in cui:

- non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento di principio;
- determinare l'effetto pregresso risulti eccessivamente oneroso.

Ma cosa si intende per metodo retroattivo o prospettico?

Il consiste nella applicazione del nuovo principio contabile anche ai fatti avvenuti in esercizi precedenti a quello del cambiamento.

Il **metodo prospettico** invece prevede l'applicazione del nuovo principio solo con riferimento agli eventi verificatesi a partire dall'esercizio di variazione del principio.

Come abbiamo già detto, la **regola generale** in caso di cambiamento del principio contabile è l'applicazione del **metodo retroattivo**, salvo i casi già enunciati in cui si rende applicabile il metodo prospettico.

Mentre l'applicazione, residuale, del metodo prospettico, non comporta alcuna modifica dei valori contabili di inizio esercizio, pur influenzando i risultati degli esercizi da quello del cambiamento ai successivi, l'applicazione del metodo retroattivo impone il calcolo dell'effetto cumulativo.

L'effetto cumulativo è la differenza tra:

- patrimonio netto contabile iniziale della società nell'esercizio in cui avviene il cambiamento di principio;
- patrimonio netto contabile iniziale della società che si sarebbe avuto nel caso in cui il nuovo principio contabile fosse stato applicato negli esercizi precedenti.

Tale differenza, da calcolarsi all'inizio dell'esercizio in cui si attua il cambiamento del principio, va rilevato nel **conto economico** tra i componenti straordinari, ne deriva che il risultato dell'esercizio in cui avviene il cambiamento tiene già conto dell'effetto del cambiamento di principio non essendo influenzato dall'effetto cumulativo.

Riprendendo l'**esempio** fornito dall'OIC 29 cerchiamo di chiarire quanto suddetto.

Si ipotizzi che la società X abbia sempre valutato le rimanenze con il metodo LIFO, che a fine esercizio passi al metodo FIFO e che i valori determinati con i diversi criteri di valutazione siano i seguenti:

	rimanenze	rimanenze	differenza
	iniziali	finali	
Valutazione LIFO	800	1.000	200
Valutazione FIFO	1.100	1.400	300
Differenza	300	400	100

L'effetto cumulativo quale differenza tra il PNI nell'esercizio in cui avviene il cambiamento di principio e il PNI che si sarebbe avuto nel caso in cui il nuovo principio contabile fosse stato applicato negli esercizi precedenti è pari a 300 (Rimanenze iniziali a LIFO 800 - Rimanenze iniziali a FIFO 1.100 = Effetto cumulativo del cambiamento).

La modifica del metodo di valutazione genera anche una differenza sul risultato economico definita dall'OIC 29 **"effetto sul risultato ordinario"** dell'esercizio, nel nostro caso tale differenza è pari a 100 (Variazione rimanenze finali a FIFO 300 - Variazione stesse rimanenze a LIFO 200 = Maggior utile ordinario con nuovo principio).

Cosa rileveremo contabilmente?

Occorre rilevare l'effetto cumulativo, nel nostro caso pari a 300, quale **provento straordinario** per incrementare il valore delle rimanenze iniziali di tale importo per effetto del nuovo principio adottato (metodo FIFO):

Rimanenze Iniziali	a	Proventi straordinari	300
--------------------	---	-----------------------	-----

In questo modo la variazione delle rimanenze risultante dalla valutazione di fine anno sarà influenzata esclusivamente dagli eventi verificatesi nel corso dell'esercizio.

Il principio contabile si sofferma poi su quali informazioni fornire in **nota integrativa** quale conseguenza del cambiamento dei principi contabili arrivando a suggerire come compilare la stessa:

"Cambiamento nel metodo di valutazione delle rimanenze di magazzino

Nel bilancio al 31 dicembre ... la Società ha cambiato il metodo di valutazione delle rimanenze di magazzino da LIFO a FIFO. Il cambiamento di metodo è stato effettuato in quanto ... Per effetto del

cambiamento, il risultato dell'esercizio chiuso al 31 dicembre ... è stato, di circa € ... (€ ... al netto dell'incidenza fiscale) superiore a quello che sarebbe risultato continuando a seguire il metodo precedente. L'effetto cumulativo pregresso del cambiamento, calcolato sulle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio, è stato circa di € ... (€ ... al netto dell'incidenza fiscale) ed è stato imputato alla voce "Proventi straordinari". L'effetto complessivo sull'utile d'esercizio e sul patrimonio netto al 31 dicembre ... è stato circa di € ... (€ ... al netto dell'incidenza fiscale)".

Si ricorda che l'OIC 29 ha chiarito che l'imputazione al conto economico di costi ed oneri a causa di dubbi insorti sulla loro **utilità futura** non costituisce cambiamento di principio contabile, bensì cambiamento di stima.