# Bilancio, nuovi criteri nel saldo di apertura

CONTABILITÀ

Modifiche ammesse se riflettono meglio una situazione intervenuta

Le ragioni del cambiamento devono essere illustrate nella nota integrativa

*Pagina a cura di*
**Davide Cagnoni**
**Angelo D'Ugo**

In determinate circostanze può accadere che gli amministratori, per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni poste in essere dalla società, decidano autonomamente e discrezionalmente per il cambiamento di un criterio di valutazione contabile. Ciò non significa che il principio contabile in precedenza adottato fosse errato, ma semplicemente che la nuova metodologia scelta permetta di riflettere in bilancio in modo più adeguato e uniforme determinate operazioni contabili.

Per esempio, all'interno di un gruppo, in seguito a un'operazione straordinaria con la quale la capogruppo acquisisce una nuova partecipazione di maggioranza, potrebbe essere necessario modificare i criteri di valutazione di una determinata posta di bilancio (magazzino, partecipazioni, eccetera) utilizzati in precedenza dalla target per uniformare i principi contabili di tutte le società facenti parte del perimetro del gruppo (a maggior ragione in presenza di un bilancio consolidato). In queste situazioni, le indicazioni per il redattore del bilancio sono contenute nell'Oic 29 che, oltre a regolare i cambiamenti di principi contabili, si occupa anche di stabilire i criteri da rispettare in caso di errori contabili, di eventi ed operazioni straordinarie e di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Gli amministratori, quindi, se optano volontariamente per un cambiamento di criterio di valutazione, devono ricordare che per l'Oic 29 il cambio è ammesso solo se validamente motivato e se effettuato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni dell'impresa. Tale regola impone il rispetto di quanto previsto dall'articolo 2423, comma 2, del Codice civile in base al quale il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, reddituale e finanziaria della società.

**La rilevazione**

L'Oic 29 prevede che il cambio di valutazione sia rilevato nell'esercizio di adozione del nuovo principio contabile e che i relativi effetti vengano contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto (alla voce utili portati a nuovo o in un'altra voce se più appropriata). In questo modo, il risultato dell'esercizio tiene già conto del mutamento del criterio contabile in quanto l'effetto cumulativo si ottiene confrontando il patrimonio netto iniziale dell'esercizio in cui avviene il cambiamento con quello che vi sarebbe stato nel caso in cui il nuovo principio fosse stato utilizzato da sempre.

**La comparazione**

Un altro aspetto che deve essere attentamente valutato riguarda la determinazione dei dati per l'informazione comparativa richiesta dall'articolo 2423-ter, comma 5, del Codice civile che non risulta essere sempre di facile attuazione. Per tale motivo, anche alla luce del contenuto dell'Oic 29, appare corretto effettuare la seguente distinzione:

- determinazione retroattiva ai fini comparativi non fattibile o eccessivamente onerosa: in questo caso la società non deve presentare i dati comparativi rettificati ma può limitarsi ad applicare il nuovo principio al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, e ad effettuare una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso;
- determinazione retroattiva ai fini comparativi fattibile e non eccessivamente onerosa: in questa ipotesi la società considera l'impatto contabile al 1° gennaio dell'esercizio del cambiamento e rettifica i pertinenti dati dell'esercizio precedente. Tuttavia anche nella rideterminazione comparativa resta valido il principio della rilevanza per cui anche rideterminazioni fattibili e non onerose potrebbero non essere operate se non rilevanti.

**Informazioni in nota integrativa**

Le società devono illustrare le motivazioni che hanno portato alla scelta del cambiamento del principio contabile e dare evidenza degli effetti di tale scelta sul bilancio. Come previsto dall'Oic 29, infatti, la nota integrativa deve contenere le motivazioni alla base del cambiamento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

PAROLA CHIAVE

# Criteri di valutazione

Regole adottate ai fini della rappresentazione delle voci di bilancio. I metodi di valutazione sono le modalità con cui un criterio di valutazione è applicato e quindi con cui viene in concreto determinato. Ad esempio, il criterio di valutazione delle rimanenze è la valutazione al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato; i metodi di valutazione del costo di acquisto dei beni in magazzino sono il Lifo, il Fifo o il costo medio ponderato

**L'ESEMPIO**

Passaggio dal metodo Lifo al metodo Fifo per la valorizzazione delle merci nel bilancio relativo al 2018

| | RIMANENZE ALL'1.1.2017 | RIMANENZE AL 31.12.2017/1.1.2018 | RIMANENZE AL 31.12.2018 | DIFFERENZA |
|---|---|---|---|---|
| **Valutazione LIFO** | 2.000,00 | 2.400,00 | 3.400,00 | 1.000,00 |
| **Valutazione FIFO** | 2.800,00 | 3.600,00 | 5.200,00 | 1.600,00 |
| **Differenza** | **800** | **1.200,00** | **1.800,00** | **600** |

L'Oic 29 (§ 18) prevede che l'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile.
Ai soli fini comparativi, quindi, la società deve rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato.

**Scritture contabili da adottare nel 2018** (esercizio all'inizio del quale, secondo l'OIC 29, § 17, devono essere rettificati i saldi di apertura degli utili portati a nuovo):

- all'1.1.2018, riapertura dei conti:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Rimanenze** | a | **Stato patrimoniale iniziale** | 2.400,00 |

- all'1.1.2018, iscrizione dell'effetto del cambio di criterio di valutazione a patrimonio netto, al netto dell'effetto fiscale, determinato con l'aliquota Ires del 24%:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | ≠ | 1.200,00 |
| **Rimanenze** | a | **Utili portati a nuovo** | 912 |
| | | **Fondo imposte differite IRES** | 288 |

- all'1.1.2018, imputazione delle rimanenze iniziali al conto "Variazione delle rimanenze":

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Variazione delle rimanenze** | a | **Rimanenze** | 3.600,00 |

- al 31.12.2018, epilogo delle rimanenze finali al conto "Variazioni delle rimanenze":

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Rimanenze** | a | **Variazione delle rimanenze** | 5.200,00 |

- al 31.12.2018, iscrizione dell'effetto fiscale Ires, relativo sia alla componente derivante dal cambiamento del criterio di valutazione (1.200), sia all'incremento rilevato nel 2018 (1.600).

| | | | |
|---|---|---|---|
| ≠ | | **Debiti tributari** | 781,20 |
| **Fondo imposte differite IRES** | a | 288,0 | |
| **IRES** | | 384,0 | |