

Dal revisore lettura critica sulla gestione

Non c'è dubbio che l'Oic 10, Rendiconto finanziario, rappresenti una delle principali novità previste dall'Oic nell'ambito del progetto di restyling dei Principi contabili nazionali, che ha portato nel 2014 alla emanazione di 19 nuovi documenti. Il contenuto dell'Oic 10 ha già catturato l'attenzione di molti professionisti ed appare utile effettuare alcune sintetiche considerazioni sul contenuto del documento. Si ricorda preliminarmente che il Principio entra in vigore, al pari degli altri documenti pubblicati da Oic con il progetto di revisione, a partire dai bilanci degli esercizi che si chiudono al 31/12/2014.

Le precedenti disposizioni tecniche in materia di rendiconto finanziario erano contenute nell'Oic 12 (2005), Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi. I nuovi principi contabili nazionali, anche per dare maggiore enfasi al prospetto, hanno dedicato - sulla falsa riga di quanto avviene negli IFRS - un apposito documento al rendiconto finanziario, inteso come «prospetto contabile che presenta le cause di variazione, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio». In sintesi, il rendiconto finanziario evidenzia se, e come, la società ha prodotto (o assorbito) disponibilità liquide nel corso dell'esercizio. Il Principio rivede, anzitutto, l'ambito di applicazione «consigliato» nonché talune sostanziali previsioni tecniche. Per quanto rileva l'applicabilità del principio, occorre ricordare che il rendiconto finanziario è un prospetto non obbligatorio per le società che adottano le norme del codice civile per la redazione del bilancio. L'Oic 12 (2005) assumeva che la sua mancata redazione fosse «limitata soltanto alle aziende amministrativamente meno dotate, a causa delle minori dimensioni». L'Oic 10 raccomanda, invece, «tenuto conto della sua rilevanza informativa» la predisposizione del rendiconto a tutte le società. Circa gli aspetti tecnici di predisposizione del prospetto, l'Oic 10, tenendo conto dell'evoluzione della materia e delle prassi prevalenti a livello nazionale e internazionale, dispone che l'unico concetto di risorsa finanziaria utilizzabile sia rappresentato dalle «disponibilità liquide»; in sostanza, quindi, è stata eliminata l'opzione di redigere il documento utilizzando il capitale circolante netto come risorsa finanziaria. Sono state introdotte, in aggiunta, nuove specifiche disposizioni tecniche. È degna di nota, per esempio, l'eliminazione di alcune opzioni classificatorie (interessi attivi e passivi, dividendi incassati e versati),

che aumentano la comparabilità dei documenti. Sono previste, poi, nel documento esemplificazioni inerenti agli schemi di presentazione e la tecnica di predisposizione. Appare, poi, necessario effettuare alcune ulteriori considerazioni sulla «collocazione» del rendiconto finanziario nell'ambito della comunicazione finanziaria e sui connessi riflessi in termini di revisione. L'Oic 10 conferma l'impostazione dell'Oic 12 che considera il rendiconto finanziario un elemento di supporto per il raggiungimento della rappresentazione veritiera e corretta in bilancio dello stato di salute aziendale; per tale motivo, il rendiconto finanziario è incluso da Oic nella nota integrativa. Si deve, tuttavia, rilevare che molte società includono il rendiconto finanziario nella relazione sulla gestione; tale soluzione origina anche dalla lettura dell'art. 2428 cc, il quale - così come novellato dal dlgs 32/2007 - prevede di includere «indicatori finanziari» nella relazione sulla gestione «nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione». Non si può affermare che la collocazione del rendiconto nella relazione sulla gestione renda il bilancio non conforme ai principi contabili dell'Oic; tuttavia, è chiaro che un suo inserimento nella nota integrativa appare maggiormente in linea con il dettato dello standard setter.

La diversa collocazione del prospetto nella comunicazione finanziaria implica un'ultima riflessione in materia di revisione legale. Nel caso in cui il rendiconto sia inserito nella nota integrativa, il revisore è tenuto a verificare il contenuto dello stesso, poiché la nota integrativa è parte integrante del bilancio e il revisore esprime il proprio giudizio professionale sul bilancio e su tutto ciò che in esso è inserito. Quodora, al contrario, il rendiconto sia inserito nella relazione sulla gestione, al revisore spetta il compito di effettuare un'analisi sulla coerenza del rendiconto con il bilancio; il revisore, quindi, effettua - come sostanzialmente indicato dal nuovo Principio di revisione (SA Italia) 720B, La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza - una lettura critica del prospetto per l'analisi di coerenza delle informazioni finanziarie della relazione sulla gestione, riscontrando le informazioni desumibili con le conoscenze acquisite per mezzo della revisione contabile effettuata sul bilancio.

Raffaele Marcello, consigliere nazionale commercialisti e componente Consiglio di gestione Oic

