

SEGNALAZIONI E ASSISTENZA: T. 0376.775130  
F. 0376.770151

Argomenti

## Bilancio 2009 (1<sup>a</sup> parte)

1. Le novità civilistiche del bilancio: rapporti con parti correlate ed operazioni fuori bilancio.
2. Perdite su crediti: dilemma civilistico – fiscale.
3. Gli oneri finanziari: nuove problematiche.
4. Il trattamento di fine mandato per gli amministratori: novità e conferme.
5. Esame delle novità sulla revisione legale dei conti alla luce del decreto legislativo attuativo.
6. La relazione sulla gestione e la relazione del revisore nelle interpretazioni e nei principi di revisione CNDCEC.

Relatori: Mauro Nicola e Andrea Scaini

IL PROCEDIMENTO  
DI APPROVAZIONE

**La tempistica dell'approvazione  
(società di capitali con collegio sindacale)**

**Esercizio chiuso al 31/12/2009**

Adempimento	Scadenza	Termine ordinario	Termine prorogato
Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori	Almeno <b>30</b> giorni prima dell'assemblea	<b>31 marzo 2010</b>	<b>29 maggio 2010</b>
Deposito del bilancio e relazione del collegio sindacale presso la sede sociale	Almeno <b>15</b> giorni prima dell'assemblea	<b>15 aprile 2010</b>	<b>14 giugno 2010</b>
Assemblea per l'approvazione del bilancio	Entro <b>120</b> giorni dalla chiusura dell'esercizio (entro <b>180</b> se si proroga)	<u><b>30 aprile 2010</b></u>	<u><b>29 giugno 2010</b></u>
Deposito (telematico) del bilancio presso il Registro imprese	Entro <b>30</b> giorni dalla data di approvazione del bilancio	<b>30 maggio 2010</b>	<b>29 luglio 2010</b>

3

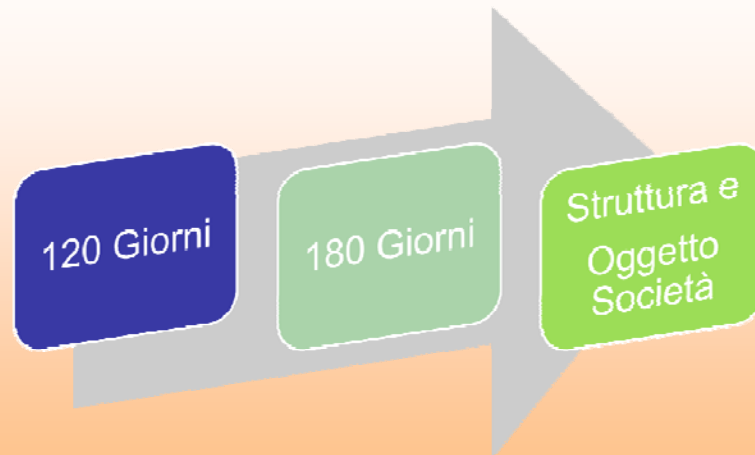
**La tempistica dell'approvazione  
(società di capitali senza collegio sindacale)**

**Esercizio chiuso al 31/12/2009**

Adempimento	Scadenza	Termine ordinario	Termine prorogato
Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori e deposito del bilancio presso la sede sociale	Almeno <b>15</b> giorni prima dell'assemblea	<b>15 aprile 2010</b>	<b>14 giugno 2010</b>
Assemblea per l'approvazione del bilancio	Entro <b>120</b> giorni dalla chiusura dell'esercizio (entro <b>180</b> se si proroga)	<u><b>30 aprile 2010</b></u>	<u><b>29 giugno 2010</b></u>
Deposito (telematico) del bilancio presso il Registro imprese	Entro <b>30</b> giorni dalla data di approvazione del bilancio	<b>30 maggio 2010</b>	<b>29 luglio 2010</b>

4

## ART. 2364 APPROVAZIONE BILANCIO



## Il termine prorogato

rinvio dei termini

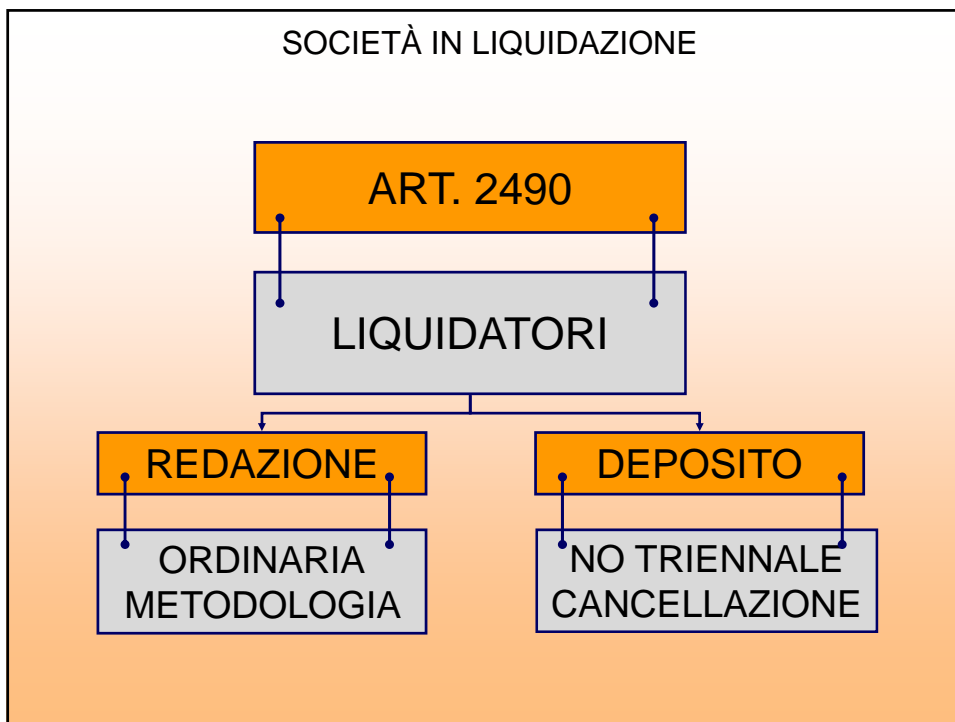
Società tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**

Quando lo richiedono particolari esigenze relative alla **struttura** ed **all'oggetto della società**

ESEMPI (forniti dalla **dottrina**):

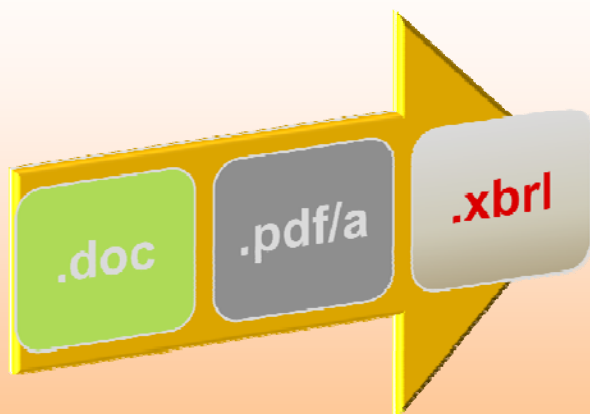
- Società che deve procedere alla valutazione di **partecipazioni** in altre società
- **Dimissioni** degli amministratori in prossimità dell'assemblea con subentro di nuovi amministratori
- Organizzazione produttiva e contabile **decentrata**, ciascuna con contabilità autonoma e separata
- Partecipazione della società ad **operazioni straordinarie** o di ristrutturazione aziendale
- Modifiche profonde al **sistema informatico** che impongono nuove procedure e nuovo addestramento
- Modifiche profonde alla **struttura organizzativa** con ridefinizione dell'organigramma o dei flussi funzionali

6

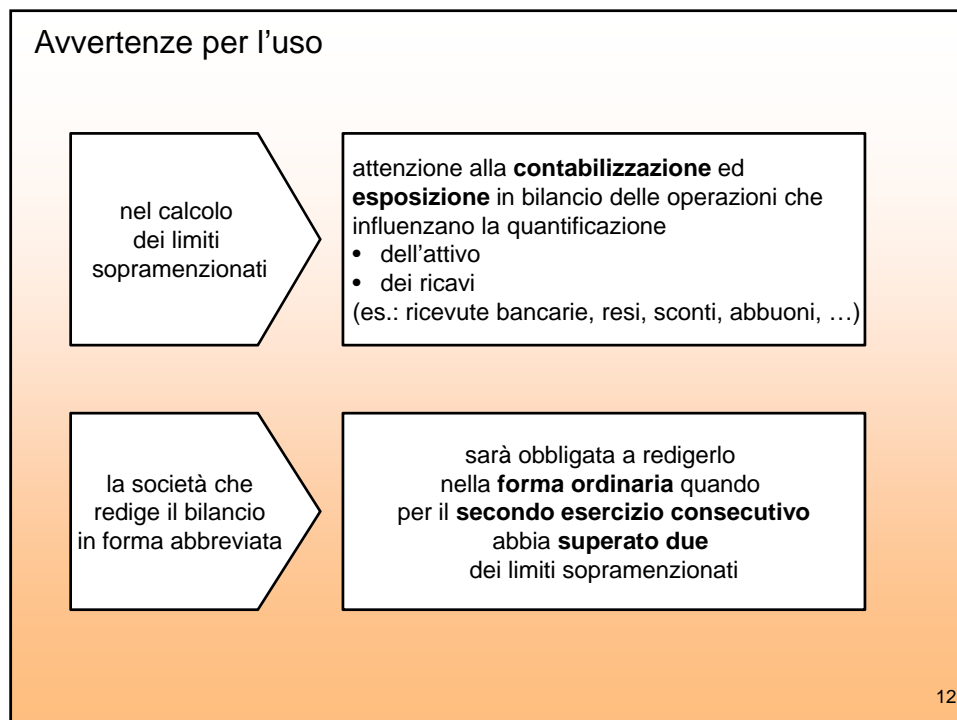
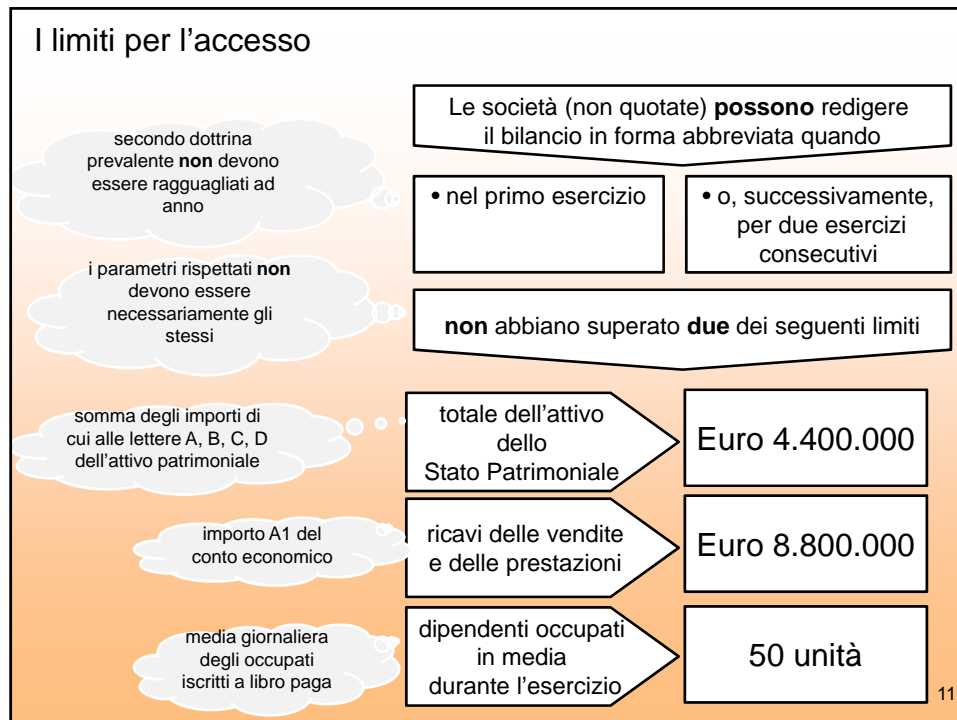


FORMATO  
DOCUMENTI

Formato documenti



IL BILANCIO  
ABBREVIATO



## LA NORMATIVA ANTINQUINAMENTO

### Dal bilancio 2008: la norma antinquinamento

art. 1, comma 34,  
decimo periodo,  
Legge n. 244/2007

(Relazione governativa)  
la modifica  
"assume portata di tutela  
della consistenza e veridicità  
del bilancio civilistico essendo  
volta  
a scoraggiare comportamenti  
elusivi e in contrasto  
con la regola della continuità  
dei criteri contabili adottati ..."

gli ammortamenti, gli accantonamenti e le  
altre rettifiche di valore imputati al conto  
economico a partire dall'esercizio dal quale,  
in conseguenza della modifica recata dal  
comma 33, lettera q) numero 1), decorre  
l'eliminazione delle deduzioni extracontabili,

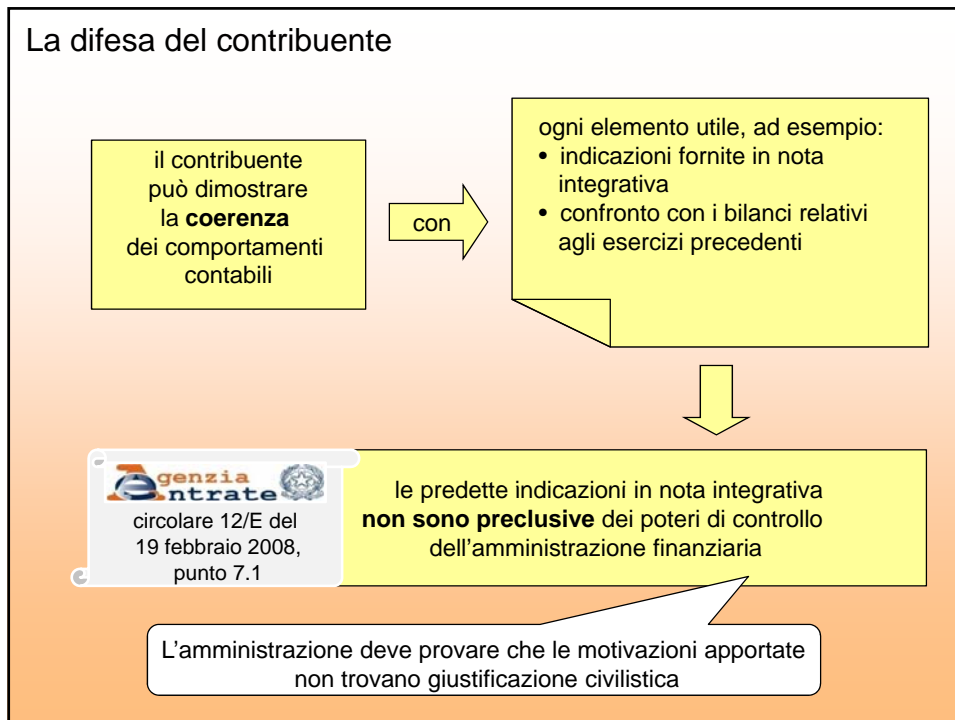
**possono essere disconosciuti  
dall'amministrazione finanziaria  
se non coerenti  
con i comportamenti contabili  
sistematicamente adottati  
nei precedenti esercizi,**



salva la possibilità per l'impresa  
di dimostrare la giustificazione economica  
di detti componenti in  
base a corretti principi contabili

la prova è invertita a  
carico del contribuente

vedi cambiamento di stime,  
principio contabile OIC 29



### Il paradosso

	ALFA	BETA
Ammortamenti	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Inquina (prima e dopo)</b></li> <li>• non cambia criterio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ prima non inquinava - <b>ora inquina</b></li> <li>• <b>cambia criterio</b></li> </ul>
sino al 2007	ammortamenti fiscalmente deducibili	1.000
	ammortamenti corretti civilisticamente	800
	ammortamenti imputati a c/economico	1.000
	ammortamenti dedotti nel quadro EC	0
dal 2008	ammortamenti imputati a c/economico	1.000
	ammortamenti dedotti nel quadro EC	0

16

## I riflessi del bilancio 2007 sui bilanci successivi

i comportamenti contabili  
adottati nel bilancio  
al 31 dicembre **2007**



influenzano  
i bilanci  
**SUCCESSIVI**

**esempio 1:** l'impresa che non ha imputato a c/economico 2007 le quote di ammortamento relative a immobili situati in luoghi di particolare pregio (le deduce comunque nel quadro EC)

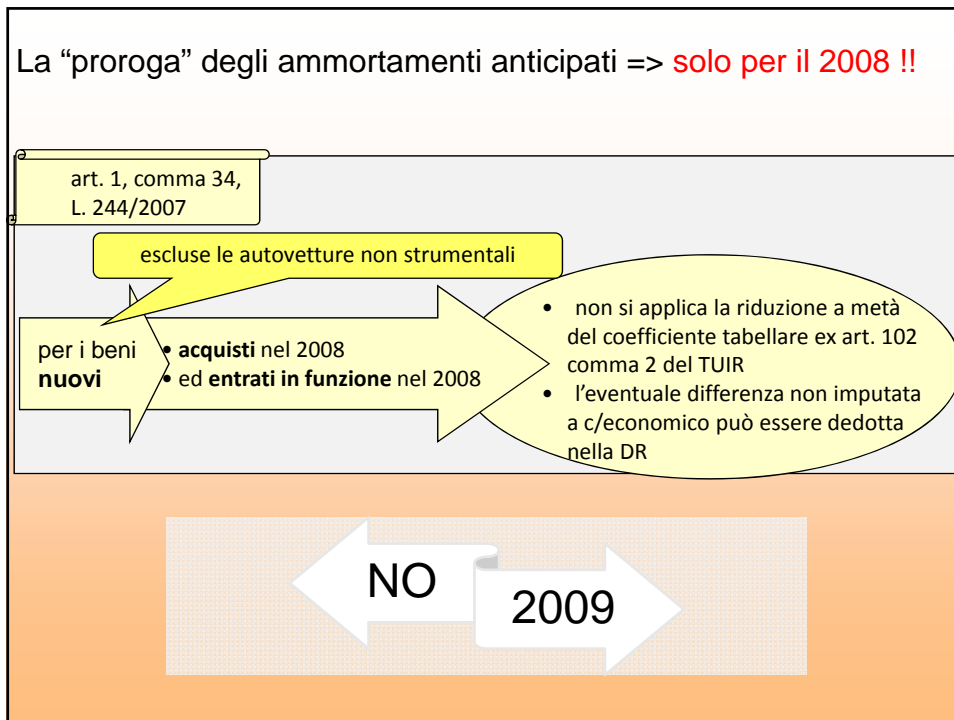
**esempio 2:** le PMI che hanno avuto un certo arbitrio nella scelta dei costi imputati a c/economico (non si sono attenute scrupolosamente ai principi contabili)

**LA NORMATIVA  
FANTASMA**

## I PROVVEDIMENTI FANTASMI

- **Revisione delle aliquote di ammortamento dei beni ex DM 31 Dicembre 1988**– annunciata dalla Finanziaria 2008 e mai attuata
- **Sospensione del nuovo articolo 96 per i soggetti IRES**  
– norma che prevede la parziale indeducibilità dei interessi passivi eccedenti il 30% del MOL rettificato

AMMORTAMENTI  
2009



## LA MORATORIA DEI DEBITI DELLE PMI

## LE PROBLEMATICHE CONTABILI DELLA MORATORIA

- **Moratoria sui prestiti/ mutui** – unica conseguenza rilevante la rideterminazione della durata del risconto pluriennale delle spese di istruttoria
- **Sospensione quota capitale del leasing mobiliare o immobiliare** – le conseguenze possono essere lette in tre modi

Registrazione della fattura lasciando aperto il debito in conto capitale e quindi conto economico immutato rispetto al piano ante moratoria

Rilevazione della diminuzione del costo a conto economico "saltando" il periodo di moratoria e registrando solo la quota interessi

Rideterminazione della rata costante sulla base della nuova durata secondo il principio esatto della competenza temporale (soluzione suggerita)

## LE PROBLEMATICHE CONTABILI DELLA MORATORIA

Piano di ammortamento originario

Rata annuale (numero)	Rata (euro)	Debito Residuo (100.000 euro)	Quota interessi (euro)	Quota capitale (euro)
1	12.950	92.050	5.000	7.950
2	12.950	83.702	4.602	8.348
3	12.950	74.936	4.185	8.765
4	12.950	65.733	3.747	9.204
5	12.950	56.069	3.287	9.664
6	12.950	45.922	2.803	10.147
7	12.950	35.267	2.296	10.654
8	12.950	24.080	1.763	11.187
9	12.950	12.334	1.204	11.746
10	12.950	0	617	12.334

Piano di ammortamento con sospensione

Rata annuale (numero)	Rata (euro)	Debito Residuo (100.000 euro)	Quota interessi (euro)	Quota capitale (euro)
1	12.950	92.050	5.000	7.950
2	12.950	83.702	4.602	8.348
3	12.950	74.936	4.185	8.765
4	12.950	65.733	3.747	9.204
5	12.950	56.069	3.287	9.664
6	2.803	56.069	2.803	sospesa
7	12.950	45.922	2.803	10.147
8	12.950	35.267	2.296	10.654
9	12.950	24.080	1.763	11.187
10	12.950	12.334	1.204	11.746
11	12.950	0	617	12.334

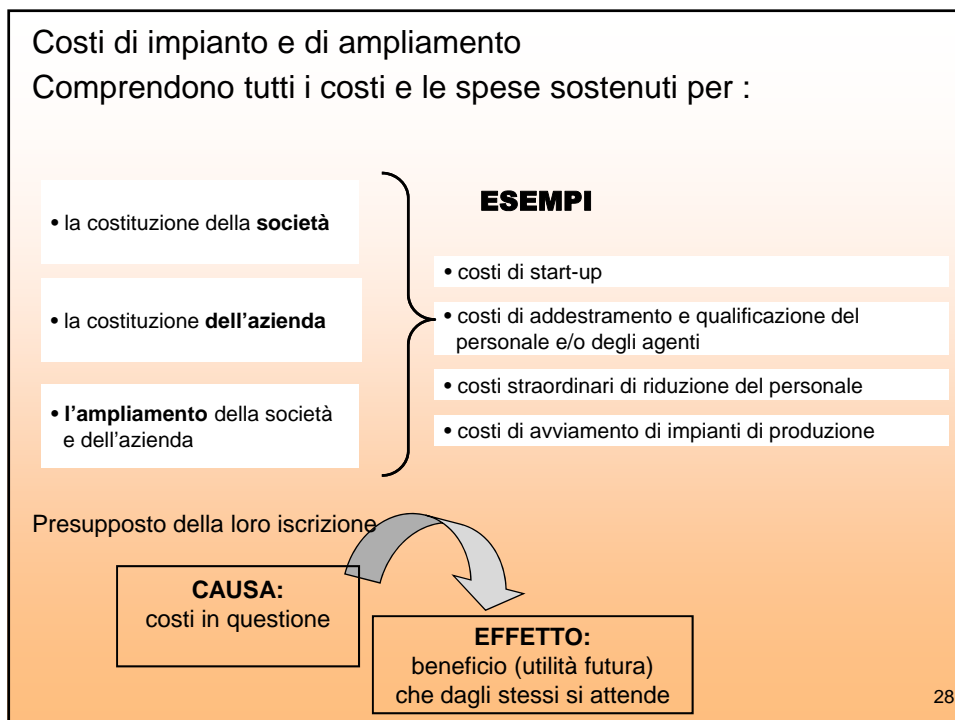
## LE PROBLEMATICHE CONTABILI DELLA MORATORIA

Scadenze	Importo	Q.Capitale	Deb.Residuo	Q.Interessi
maxicanone	5.000	5.000	45.000	0
1° Canone	1.212	992	44.008	220
2° Canone	1.212	997	43.012	215
3° Canone	1.212	1.001	42.010	211
4° Canone	1.212	1.006	41.004	206
5° Canone	1.212	1.011	39.993	201
6° Canone	1.212	1.016	38.977	196
7° Canone	1.212	1.021	37.956	191
8° Canone	1.212	1.026	36.929	186
9° Canone	1.212	1.031	35.898	181
10° Canone	1.212	1.036	34.862	176
11° Canone	1.212	1.041	33.821	171
12° Canone	1.212	1.046	32.774	166
13° Canone	1.212	1.052	31.723	160

Scadenze	Importo	Q.Capitale	Deb.Residuo	Q.Interessi
maxicanone	5.000	5.000	45.000	0
1° Canone	1.212	992	44.008	220
2° Canone	1.212	997	43.012	215
3° Canone	1.212	1.001	42.010	211
4° Canone	1.212	1.006	41.004	206
5° Canone	1.212	1.011	39.993	201
6° Canone	196	0	39.993	196
7° Canone	196	0	39.993	196
8° Canone	196	0	39.993	196
9° Canone	196	0	39.993	196
10° Canone	196	0	39.993	196
11° Canone	196	0	39.993	196
12° Canone	1.212	1.016	38.977	196
13° Canone	1.212	1.021	37.956	191
14° Canone	1.212	1.026	36.929	186
15° Canone	1.212	1.031	35.898	181
16° Canone	1.212	1.036	34.862	176

## LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Immobilizzazioni immateriali		iscrizione nell'attivo Stato patr.	Consenso Collegio sindacale.	c.d. copertura riserva non distribuibile
1) costi di impianto e di ampliamento	costi pluriennali	facoltativa	SI	SI (per la parte non ancora ammortizzata)
2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità				
3) diritti di brevetto industriale e diritti utilizzaz.opere dell' ingegno	beni immateriali	obbligatoria	NO	NO
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili				
5) avviamento				
6) immobilizzazioni in corso, acconti	costi pluriennali	facoltativa	NO	NO
7) altre immobilizzazioni immateriali				



## Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità

I costi di ricerca e di sviluppo possono distinguersi in costi:

- per la ricerca di **base**



sono costi di periodo

- per la ricerca **applicata** ad uno specifico prodotto o processo produttivo



possono essere capitalizzati

Il progetto deve essere **chiaramente definito**

- per lo **sviluppo**



Il progetto deve essere **realizzabile**

I costi di pubblicità

devono avere carattere

- di **eccezionalità**
- **non** di ricorrenza

che possono essere assimilati ai costi di **impianto** e di **ampliamento** (in quanto relativi al lancio di un nuovo prodotto)



possono essere capitalizzati

29

## Altre immobilizzazioni immateriali

POSSONO DISTINGUERSI IN:

- costi per l'acquisizione di commesse e relativi costi pre-operativi
- costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi
- diritti reali di godimento su azioni
- oneri accessori su finanziamenti
- costi per il trasferimento e per il posizionamento di cespiti
- costi di software

possono essere capitalizzati

1. non devono esaurire la loro utilità in un solo periodo
2. devono essere recuperabili in futuro

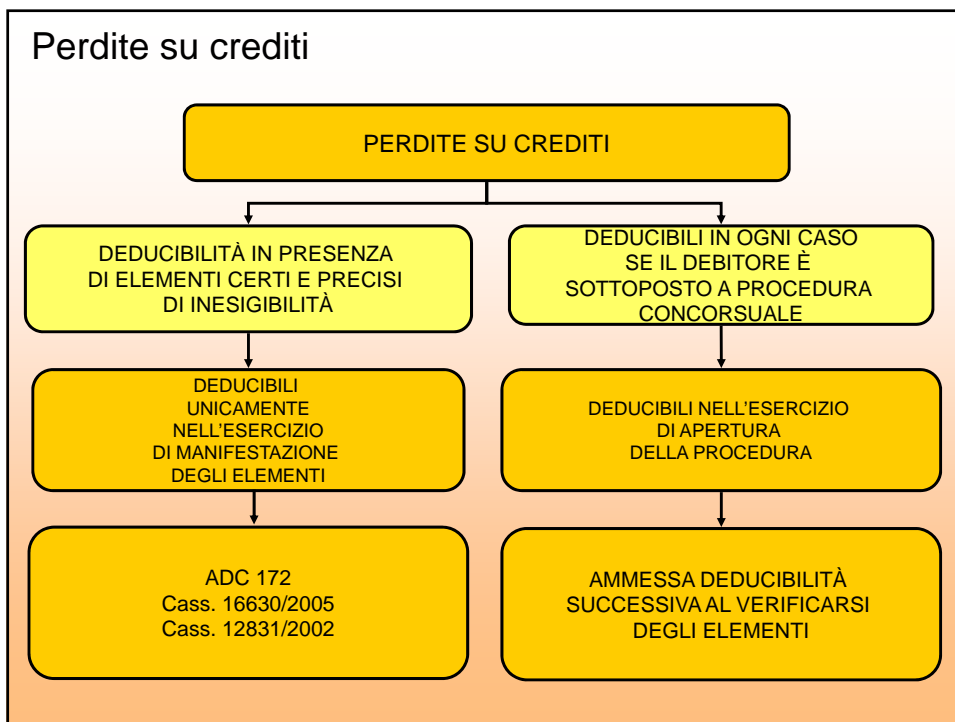
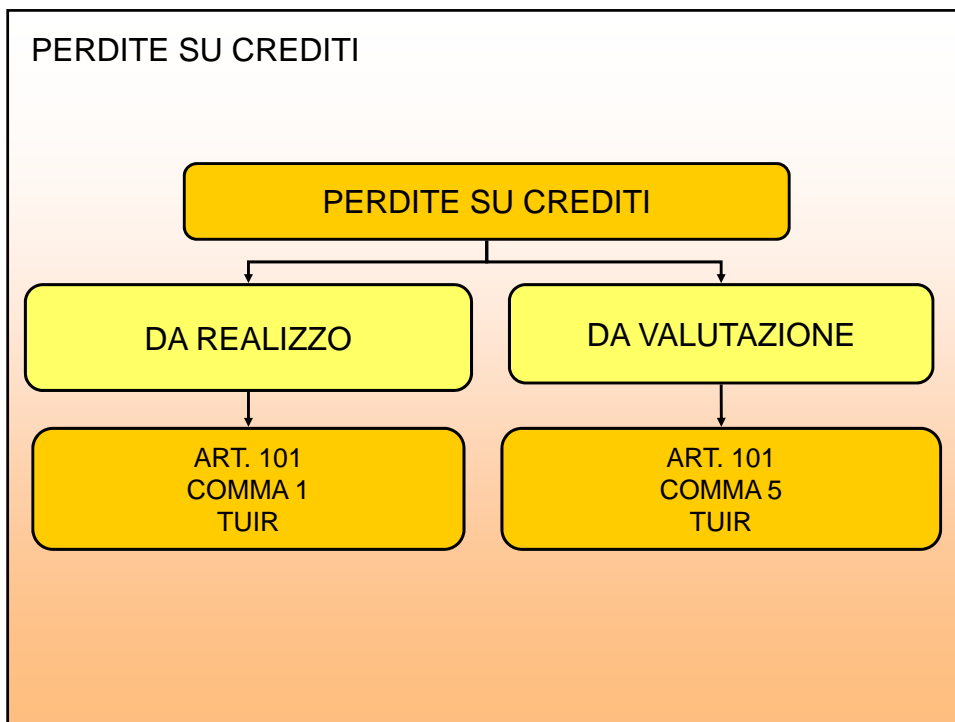
30

### Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

Voce di stato patrimoniale	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale
Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione opere dell'ingegno	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo	In misura non superiore al 50 % del costo per ciascun esercizio
Marchi	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo	Quote annue, anche variabili, ma in misura non superiore a 1/18 per ciascun esercizio
Concessioni, licenze e diritti simili	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo	In misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto
Avviamento	Entro un periodo di 5 anni. Con adeguata motivazione è consentito in un periodo superiore	Quote annue, anche variabili, ma in misura non superiore a 1/18 del valore per ciascun esercizio
Altre immobilizzazioni immateriali	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo	In misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto
Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti	Non vanno ammortizzati	Non vanno ammortizzati

31

**PERDITE  
SU CREDITI**



Perdite su crediti

Evento	C. c.	TUIR
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fallimento anno x</li> <li>• Conoscenza anno x</li> </ul>	<b>Perdita anno x</b>	<b>Perdita anno x</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fallimento anno x</li> <li>• Conoscenza anno x + 1</li> </ul>	<b>Perdita anno x</b>	<b>Perdita anno x</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fallimento anno x + 1</li> <li>• Conoscenza anno x + 1 entro C.d.A. per bilancio</li> </ul>	<b>Perdita anno x</b>	<b>Perdita anno x + 1</b>

1. Irrilevante momento di conoscenza  
2. Rilevante momento di esistenza e oggettiva determinabilità

**ADC 172**

### Norma di comportamento 172 ADC Milano.

Perdite su crediti: deducibilità in caso di fallimento o procedure concorsuali.

### MASSIMA

- **L'esercizio in cui dedurre le perdite su crediti** nei confronti di clienti falliti o sottoposti ad altre procedure concorsuali è quello in cui le perdite si manifestano e sono iscritte in bilancio secondo il prudente apprezzamento degli amministratori.

- **Ciò può avvenire o nell'esercizio stesso di inizio della procedura concorsuale o anche, in tutto o in parte, in quelli successivi.**

### Norma di comportamento 172 ADC Milano

- **L'art. 101, c. 5 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917** stabilisce che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, quando si è in presenza di procedure concorsuali.[1]

- Per quanto riguarda le **procedure concorsuali**, la disposizione non ha il significato di presumere la perdita dell'*intero* credito alla data d'inizio della procedura stessa, bensì di introdurre una presunzione semplice riguardo alla certezza della perdita, la cui entità deve essere valutata attentamente in ogni singolo caso, considerando il presumibile valore di realizzo del credito.[2]

[1] *Fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo e amministrazione straordinaria (cfr. anche C.M. 10.05.2002, n. 39/E).*

[2] *Cassazione, sentenza n. 12831 del 4.09.2002.*

### Norma di comportamento 172 ADC Milano

**L'art. 101, c. 5 Tuir** – nel momento in cui riconosce la perdita del credito all'apertura della procedura concorsuale – **non deve essere considerato come un'imposizione**, al contribuente, dell'obbligo di dedurre in quell'esercizio l'intero ammontare del credito stesso (pena il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in caso di deduzione della perdita in un esercizio successivo), ma riconosce, anche sul piano fiscale, la validità della stima del valore di presumibile realizzo effettuata dall'imprenditore caso per caso.[3]

[3] *Cassazione, sentenza n. 12831 del 4.09.2002 e Assonime, circolare n. 69 del 23.12.2005 (pag. 38).*

### Norma di comportamento 172 ADC Milano

- **La presunzione di sussistenza di elementi certi e precisi vale per tutta la durata della procedura concorsuale;** pertanto, la deducibilità della perdita deve ritenersi ammissibile – per tutta la durata della procedura – nei limiti dell'imputazione a bilancio.[4]
- Ad esempio, il credito di 100 verso un fallito può originare in bilancio una perdita correttamente stimata di 70 nell'esercizio di apertura del fallimento – costituendo componente negativo di reddito per l'importo di 70 nello stesso periodo di imposta – con la possibilità di dedurre il residuo di 30 negli esercizi successivi se e quando – civilisticamente – si manifesterà la residua perdita.[5]

[4] *Le imprese minori devono annotare separatamente le perdite nei registri Iva (art. 18, c. 3 DPR n. 600/1973).*

[5] *SECIT relazione su attività svolta nel 1990, punto 4.1.11.*

### Norma di comportamento 172 ADC Milano

- La **valutazione dell'imprenditore**, se correttamente effettuata ed iscritta in bilancio, è vincolante anche ai fini fiscali, non legittimando eventuali contestazioni da parte della pubblica amministrazione.[6]
- Tuttavia, la valutazione dell'imprenditore **non può essere totalmente discrezionale**: non è possibile scegliere l'esercizio a cui imputare la perdita ma, nella valutazione dei crediti e nella rilevazione delle perdite, occorre attenersi ai principi di verità e correttezza (art. 2423, c. 2 C.C.) e di prudenza (art. 2423 bis, c. 1, n. 4 C.C.), tenendo conto dell'effettivo grado di recuperabilità del credito, anche in funzione di eventuali garanzie (privilegi, ipoteche, garanzie personali di terzi, ecc.).[7]

[6] *Vedasi anche ABI, circolare TR/003527 del 12.041990.*

[7] *Cassazione, sentenza n. 12831/2002 e Assonime, circolare n. 69 del 2005, citate.*

### Norma di comportamento 172 ADC Milano

Per effetto dell'art. 101, c. 5 Tuir, **se l'imprenditore documenta sufficientemente** i criteri in base ai quali ha operato la stima del presumibile valore di realizzo dei crediti nei confronti di soggetti in procedura concorsuale (esempio: crediti di importo significativo, con pareri di legali interni od esterni riguardanti l'effettiva recuperabilità del credito), **sarà l'Amministrazione Finanziaria a dover dimostrare**, se ve ne saranno i motivi, che i criteri seguiti dall'imprenditore sono erronei, tanto da inficiare la verità e correttezza del bilancio.[8]

*[8] Le imprese bancarie o finanziarie (i cui crediti sono normalmente assistiti da garanzie reali o personali) iscrivono spesso, nell'esercizio di apertura della procedura concorsuale, una perdita su crediti di ammontare inferiore al valore nominale del credito (per la parte eccedente la garanzia); le imprese industriali o commerciali (i cui crediti sono raramente assistiti da garanzia) stralciano, più frequentemente – nell'esercizio stesso – l'intero ammontare del credito.*

### Norma di comportamento 172 ADC Milano

I principi sopra esposti non sono contraddetti dalla giurisprudenza della Cassazione[9] in cui si afferma che:

- **“l'anno di competenza** per operare la deduzione **deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto;**
- poiché in quel momento stesso si materializzano gli elementi “certi e precisi” della sua irrecuperabilità.

*[9] Cassazione, sentenza n. 16330 del 3.08.2005.*

### Norma di comportamento 172 ADC Milano

#### Tale giurisprudenza, infatti:

- riguarda una controversia relativa a perdite su crediti verso soggetti non interessati da procedure concorsuali;
- conferma che le perdite su crediti devono essere dedotte obbligatoriamente nell'esercizio in cui sono certe, senza che il contribuente abbia la facoltà di scegliere l'esercizio in cui dedurle;
- **ma non entra nel merito dei criteri da utilizzare per l'effettiva quantificazione dell'entità della perdita che, in ciascun esercizio, abbia acquisito il connotato della certezza.**

### Norma di comportamento 172 ADC Milano

- In altri termini, non afferma che l'intero ammontare del credito debba essere stralciato in un solo esercizio, a pena di indeducibilità del residuo ammontare negli esercizi successivi, né potrebbe essere diversamente poiché, altrimenti, la norma fiscale condizionerebbe la deducibilità della perdita ad un comportamento che, in molti casi, costituirebbe violazione delle norme di redazione del bilancio.
- **L'apertura della procedura concorsuale rimane, quindi, un momento in cui si presume la sussistenza di una perdita, ma la sua quantificazione e rilevanza deve essere determinata** – nel rispetto dei principi generali di cui all'art. 2423, c. 2 e 2426, c. 1, n. 8) C.C. e del principio di prudenza di cui all'art. 2423 bis, c. 1, n. 4 C.C. – **da parte dell'imprenditore.**

## LE INDENNITÀ DEGLI AMMINISTRATORI

### Indennità fine mandato

Non esiste per la sua  
Determinazione



A differenza  
del TFR

Si determina  
contrattualmente

Problematiche fiscali  
Art. 17, c. 1, lett c) Tuir

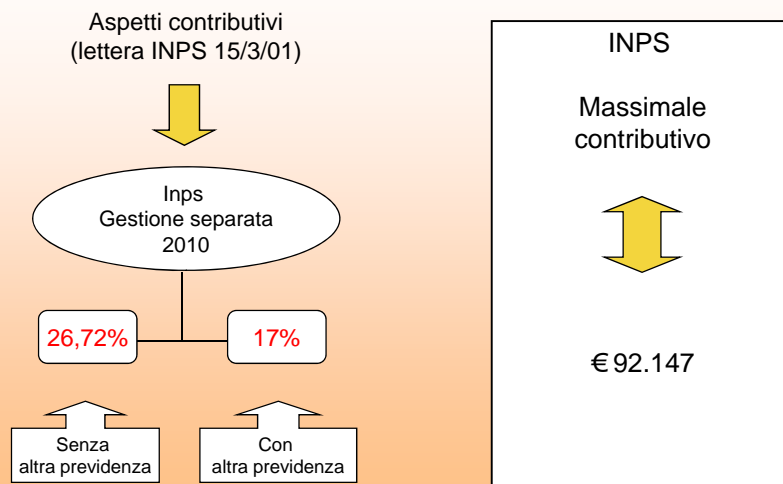


TASSAZIONE  
SEPARATA

Indispensabile prevederla  
prima dell'inizio del rapporto

Indispensabile data certa

## Indennità fine mandato



## I.F.M. tramite polizza assicurativa

<p>Con versamento direttamente all'amministratore</p> <p>La parte capitale è emolumento (imponibile Inps e Irpef ordinaria o separata)</p> <p>Il rendimento finanziario è reddito di capitale (imponibile Inps e fiscalmente imposta sostitutiva del 12,5%)</p>	<p>Con versamento alla società</p> <p>Il rendimento finanziario non forma reddito all'amministratore</p> <p>Forma reddito alla società (ritenuta del 12,5% viene scomputata in Unico poiché a titolo d'acconto)</p>
---	---

Polizze amministratori

Polizze assicurative danni atti aziendali  
R.M. 187/E del 9.2.2003

Il sostenimento di premi assicurativi per assicurazioni contratte per coprire l'amministratore dal rischio di attivazioni di azioni di responsabilità per il suo operato aziendale sono deducibili dal reddito d'impresa. Ciò nonostante per l'amministratore esse non concorrono alla formazione del suo reddito

Polizze amministratori

Polizze assicurative infortuni aziendali  
Circ. 67/E del 6 Luglio 2001

Il sostentamento di premi assicurativi per assicurazione contratte per risarcire l'amministratore a infortuni e malattie professionali sono deducibili per la società e non formano reddito all'amministratore

## Polizze amministratori

### Polizze assicurative temporanea caso morte

La compagnia paga il capitale (alla società) solo se l'amministratore muore;  
diversamente incamera il premio .  
La società deduce e per l'amministratore (ovviamente) non vi è reddito

## NOVITÀ CIVILISTICHE BILANCIO 2010

### LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

## BILANCIO E RELAZIONI LA GERARCHIA DELLE FONTI

▣ **Codice civile, TUF, TUB, Norme speciali**

*Attuazioni Tecniche  
Interpretazioni*

*Attuazioni Tecniche  
Interpretazioni*

Principi Contabili Nazionali  
Documenti OIC  
Principi Contabili Internazionali

Principi di Revisione (Nazionali ed  
Internazionali)  
Norme Comportamento CNDCEC  
Comunicazioni/Delibere Consob

53

## BILANCIO E RELAZIONI SINDACI E REVISORI IL PUNTO SULLA ATTUAZIONE DELLE DIRETTIVE COMUNITARIE

- **Decreto Legislativo 285 del 2006, entrato in vigore il 12 Dicembre 2006**, che prevede l'innalzamento limiti **per bilancio abbreviato e obblighi del collegio sindacale** per le srl a 3,65 Attivo e 7,3 Ricavi e innalzato i limiti per l'**esonero dal Bilancio consolidato** (art. 27 Dlgs.127/91) a 14,6 Attivo e 29 Ricavi
- **Comunitaria 2007 Legge 34 del 25 Febbraio 2008** – assegna delega per attuazione **Direttiva 2003/51 (parte facoltativa)**, che prevede fair value obbligatorio per gli strumenti finanziari e obbligo di redazione del rendiconto finanziario nonché **Direttiva 2006/46 del 14 Giugno 2006** che prevede l'ulteriore innalzamento limiti **per bilancio abbreviato e obblighi del collegio sindacale** per le srl a 4,4 Attivo e 8,8 Ricavi e dei limiti per l'**esonero dal Bilancio consolidato** (art. 27 Dlgs.127/91) a 17,5 Attivo e 35 Ricavi, nonché **Direttiva 2006/43 del 17 Maggio 2006** da adottare che prevede importanti novità in materia di responsabilità per revisori e sindaci. **L'attuazione di tale ultima direttiva, grazie all'intervento del CNDCEC è slittata dapprima nella comunitaria 2008 (Legge 7 Luglio 2009 n. 88), e poi è stata attuata con delibera del Consiglio dei Ministri in data 22 Gennaio 2010 (in corso di pubblicazione in G.U.)**

54

## LA ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA 2006/46 LO STATO DELL'ARTE

Decreto Legislativo 3 Novembre 2008 n. 173

Entrata in vigore dai Bilanci degli esercizi aventi inizio dopo l'entrata in vigore della norma (e quindi per quelli coincidenti con anno solare per i bilanci relativi al 2009 *come confermato anche dal CNDCEC*)

Nuovo numero 22bis) dell'art. 2427 C.c. per importo, natura ed ogni altra informazione per operazioni con parti correlate non concluse a normali condizioni di mercato

Nuovo numero 22ter) dell'art. 2427 C.c. per natura e obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale (*"arrangements that are not included in the balance sheet"*) e indicazione del loro effetto patrimoniale, economico e finanziario

Stesse norme inserite sia nel Bilancio Consolidato che in quello delle Banche e Enti Finanziari

Nuove norme (art. 123bis del Dlgs 58/1998) sulle informazioni sulla governance societaria e sugli assetti proprietari

Nuovi limiti per bilancio abbreviato e collegio sindacale srl a 4,4 Attivo e 8,8 Ricavi e dei limiti per l'esonero dal Bilancio consolidato (art. 27 Dlgs.127/91) a 17,5 Attivo e 35 Ricavi; gli esoneri dall'abbreviato non tolgono l'obbligo delle nuove notizie ex 22bis e 22ter in Nota Integrativa (vengono solo limitate ed attenuate)

55

## OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE NON A CONDIZIONI DI MERCATO

Concetto di parte correlata:

Delibera Consob 14990 del 14 Aprile del 2005 che rinvia totalmente allo IAS 24 e bozza documento appendice al principio contabile n. 12 OIC

Soggetto che, direttamente o indirettamente si qualifica come:

- Controllante, controllata o impresa sotto controllo congiunto
- Società in cui si detiene una partecipazione tale da esercitare influenza notevole
- Uno dei dirigenti con responsabilità strategiche della società o della sua controllante o uno stretto familiare dei dirigenti o del soggetto controllante (parente entro il terzo o affine entro il secondo grado)
- Un fondo pensionistico per i dipendenti della società
- Una collegata
- Un partecipante (venturer) ad un'impresa sotto controllo congiunto

Nello stesso paragrafo dello IAS 24 si danno chiarimenti su alcune delle parti correlate. In particolare:

*"Si considerano familiari stretti di un soggetto quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, il soggetto interessato nei loro rapporti con l'entità. Essi possono includere:*

- a) il convivente e i figli del soggetto;*
- b) i figli del convivente; e*
- c) le persone a carico del soggetto o del convivente".*

*"I dirigenti con responsabilità strategiche sono quei soggetti che hanno il potere e la responsabilità, direttamente o indirettamente, della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'entità, compresi gli amministratori (esecutivi o meno) dell'entità stessa".*

56



## OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE NON A CONDIZIONI DI MERCATO

Nello IAS 24, inoltre, sono individuate alcune situazioni che non necessariamente rappresentano parti correlate:

- a) due imprese per il solo fatto di avere in comune un amministratore o un altro dirigente con responsabilità strategiche, nonostante quanto esposto ai punti d) e f) nella definizione di «parte correlata» (i punti citati riguardano dirigenti con responsabilità strategiche e imprese controllate);
- b) due imprese partecipanti, per il solo fatto di detenere il controllo congiunto in una joint venture;
- c) i) finanziatori;  
ii) sindacati;  
iii) imprese di pubblici servizi; e  
iv) agenzie e dipartimenti pubblici, solo in ragione dei normali rapporti d'affari con l'impresa (sebbene essi possano circoscrivere la libertà di azione dell'entità o partecipare al suo processo decisionale); e
- d) un cliente, fornitore, franchisor, distributore o agente generale con il quale l'impresa effettua un rilevante volume di affari, unicamente in ragione della dipendenza economica che ne deriva.

57



## OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE NON A CONDIZIONI DI MERCATO

Il legislatore, come illustrato, ha scelto di prevedere l'obbligo di informativa, con riferimento a importo, natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio, solo in quei casi in cui le operazioni sono:


- rilevanti, e
- non concluse a normali condizioni di mercato.

Per l'identificazione delle operazioni di importo rilevante si deve fare riferimento al principio generale della significatività illustrato nel principio contabile nazionale OIC 11, il quale, tra l'altro, precisa che il bilancio d'esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.

Per quanto riguarda le normali condizioni di mercato, si dovrebbero considerare non solo le condizioni di tipo quantitativo relative al prezzo. Tra l'altro, la relazione illustrativa al decreto afferma che per "normali condizioni di mercato" non dovrebbero essere considerate solo quelle attinenti al "prezzo" dell'operazione e ad elementi ad esso connessi, ma anche le motivazioni che hanno condotto alla decisione di porre in essere l'operazione e a concluderla con parti correlate, anziché con terzi.

In caso di omessa informativa, in quanto le operazioni sono giudicate concluse a normali condizioni di mercato, l'impresa dovrà disporre di elementi che possano supportare tale conclusione. A chiarimento di quanto sopra, un esempio di operazioni con parti correlate, rispetto alla quale ricorre l'obbligo di informativa, può essere quello di operazioni (cessioni/acquisti) tra parti correlate (es. imprese controllate/collegate) effettuate a prezzi di mercato, ma a condizioni di pagamento che non riflettono le normali condizioni di mercato, ovvero le condizioni che normalmente l'impresa sottoscrive con le altre controparti non correlate con cui intrattiene rapporti commerciali.

58

  
ASSOCIAZIONE ITALIANA DI CONSULENTI E PERITI CONTABILI  
12  
Informazioni sulle parti correlate e sulle operazioni con parti correlate  
art. 2427 del Codice Civile  
www.oic.it

## OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE NON A CONDIZIONI DI MERCATO


La norma non identifica le tipologie di operazioni. Tuttavia, dal momento che la stessa norma rinvia alla definizione di parti correlate contenuta nello IAS 24, coerentemente si ritiene corretto fare riferimento anche per l'identificazione delle operazioni al suddetto principio. Lo IAS 24 precisa che un'operazione con una parte correlata è un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni tra parti correlate, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo. Dalla lettura dello IAS 24, inoltre, si individuano, come utile riferimento, alcuni esempi per l'identificazione delle tipologie di operazioni delle quali, ai sensi del D.Lgs. n. 173/2008 deve essere fornita l'informativa se effettuate con parti correlate, se rilevanti ed ove non concluse a normali condizioni di mercato:

- a) acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);
- b) acquisti o vendite di immobili ed altre attività (es. impianti, macchinari, marchi, brevetti);
- c) prestazione od ottenimento di servizi;
- d) leasing;
- e) trasferimenti per ricerca e sviluppo;
- f) trasferimenti a titolo di licenza;
- g) trasferimenti a titolo di finanziamento (inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro od in natura);
- h) clausole di garanzia o pegno;
- i) estinzione di passività per conto dell'entità ovvero da parte dell'entità per conto di un'altra parte;
- j) retribuzioni dei dirigenti con responsabilità strategiche.

L'articolo 2427, n. 22-*bis*, prevede che le informazioni relative a singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura (per esempio, acquisti/vendite di beni; prestazioni/ottenimento di servizi), tranne quando informazioni distinte sono necessarie al fine di comprendere gli effetti delle operazioni con parti correlate sullo stato patrimoniale della società.

L'obbligo di informativa relativo alle operazioni tra parti correlate intercorse nell'esercizio deve sempre essere rispettato anche se i rapporti con le stesse non sono più in essere alla data del bilancio.

59

  
ASSOCIAZIONE ITALIANA DI CONSULENTI E PERITI CONTABILI  
12  
Informazioni sulle parti correlate e sulle operazioni con parti correlate  
art. 2427 del Codice Civile  
www.oic.it

## NOTIZIE IN MERITO ALLE OPERAZIONI C.D. "FUORI BILANCIO"

Il legislatore non ha indicato la tipologia di accordi che potrebbero rientrare tra gli accordi non risultanti dallo stato patrimoniale.

La Direttiva 2006/46/CE precisa che gli accordi possono essere associati alla creazione o all'uso di una o più società veicolo (SPE, *Special Purpose Entities*) e di attività *off-shore* destinate a perseguire, tra l'altro, obiettivi economici, legali, fiscali o contabili.

Nella direttiva (precisamente nei "considerando") sono contenuti i seguenti esempi:

- disposizioni per la ripartizione dei rischi e dei benefici od obblighi derivanti da contratti di factoring pro-solvendo<sup>3</sup>;
- accordi combinati di vendita e riacquisto<sup>4</sup>;
- disposizioni in merito al deposito di merci;
- disposizioni di vendita con obbligo di pagare il corrispettivo a prescindere dal ritiro o meno della merce<sup>5</sup>;
- intestazioni patrimoniali tramite società fiduciarie e *trust*<sup>6</sup>;
- beni impegnati;
- disposizioni di leasing operativo;
- *outsourcing* (servizi esternalizzati) ed altre operazioni analoghe.

In base al nuovo numero 22-*ter* dell'articolo 2427 cod. civ., le informazioni relative agli accordi fuori bilancio riguardano:

- natura; e
- obiettivo economico con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che rischi e benefici da essi derivanti siano significativi e che l'indicazione sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

Vanno messi in rapporto con le disposizioni dell'art. 2424bis e con l'art. 2425bis del Codice civile per le operazioni pronte contro termine e per le operazioni di retrovendita con locazione

Disposizione che va a completare quanto previsto nel punto 9 dell'art. 2427 in merito al contenuto degli impegni nei conti d'ordine e quanto previsto nel Principio OIC 22

60



## BILANCI IN FORMA ABBREVIATA

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (articolo 2435-bis cod. civ.) possono limitare le informazioni relative alle operazioni con parti correlate e agli accordi fuori bilancio. In particolare possono limitare le informazioni:

- per le operazioni con parti correlate (articolo 2427 cod. civ. nuovo numero 22-bis), circoscrivendole a quelle realizzate, direttamente o indirettamente, con i maggiori azionisti e a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo.  
Pur non fornendo la definizione di "maggiori azionisti", certamente vi rientrano gli azionisti di controllo ed è ragionevole ritenere che siano inclusi anche quelli che possono influenzare l'andamento della società, in base alla definizione di "parti correlate".
- per le informazioni relative agli accordi "fuori bilancio" (articolo 2427 cod. civ. nuovo numero 22-ter), relativamente alla natura e all'obiettivo economico.  
In sostanza, si tratta di indicare la natura e l'obiettivo economico degli accordi in oggetto e non anche gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici. Si ritiene in ogni caso opportuno che tale valutazione relativa agli effetti sia comunque fatta al fine di accertare la significatività e quindi la conseguente necessità di informativa.

61

## LA ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA 2006/43 LA POSIZIONE DEL CNDCEC



### OSSERVAZIONI AL DOCUMENTO DI CONSULTAZIONE DEL DIPARTIMENTO DEL TESORO CONCERNENTE L'ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA 2006/43/CE DEL 28 MAGGIO 2008

#### **Mantenimento della possibilità di scelta di affidamento del controllo contabile al collegio sindacale anziché al revisore esterno**

La sottrazione della revisione legale dei conti al collegio sindacale riduce la possibilità di scelta delle società. Oggi questa è un'opzione liberamente esercitabile, e spesso scelta, da una società. I dati dimostrano che il 78% delle S.p.A. iscritte al Registro delle imprese al 31.12.2007 attribuiscono i controlli

contabili al collegio sindacale e che il 21,7% li attribuiscono ad un revisore contabile esterno (il 7,9% ad un revisore persona fisica, il 13,8% ad una società di revisione).

La separazione dei controlli accresce la complessità ed i costi delle imprese.

Tale scelta, infatti, è stata effettuata nel nostro Paese con riferimento a società (società quotate nei mercati regolamentati, società che fanno ricorso al mercato dei capitali di rischio, ovvero che redigono il bilancio consolidato) che già presentano grandi dimensioni, ovvero complessità decisamente maggiori di quelle riscontrabili nelle PMI.

#### **Mantenimento in capo al CNDCEC del Registro dei Revisori**

**Estensione dell'obbligo del Collegio Sindacale anche alle società di capitali oggi escluse**  
emerso che le S.p.A. presentano tassi di fallimento più contenuti rispetto alle S.r.l. e che le S.r.l. con collegio sindacale fanno registrare tassi di fallimento inferiori rispetto a quelli delle S.r.l. prive dell'organo di controllo.

**Schema dell'obbligo di adozione del Collegio Sindacale  
nelle s.r.l. secondo la norma in vigore  
prima dell'attuazione della Direttiva 2006/43**

ART. 2477 Codice civile

Controllo legale dei conti

- [1] L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, la nomina di un collegio sindacale o di un revisore.
- [2] La nomina del collegio sindacale è obbligatoria se il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni.
- [3] La nomina del collegio sindacale è altresì obbligatoria se per due esercizi consecutivi siano stati superati due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435-bis. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, due dei predetti limiti non vengono superati.
- [4] Nei casi previsti dal secondo e terzo comma si applicano le disposizioni in tema di società per azioni; se l'atto costitutivo non dispone diversamente, il controllo contabile è esercitato dal collegio sindacale .

63

**IL DECRETO ATTUATIVO DELLA  
DIRETTIVA 2006/43 IN ITALIA**

Diviene un Testo Unico della Revisione legale dei conti (nuova definizione dell'ex "controllo contabile") in quanto abroga gli artt. dal 2409ter al 2409 sexies del Codice civile e quindi la disciplina relativa è al di fuori del nostro Codice

Vengono abrogati sia il registro dei Revisori Contabili che l'Albo Consob delle Società di Revisione istituendo il Registro dei Revisori Legali dei Conti, tenuto a cura del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Le Società vengono sostanzialmente divise tra Società di Capitali Ordinarie (disciplina particolare per le Cooperative) e società ed enti di Interesse Pubblico che fornisce una definizione allargata rispetto alle società quotate

64

## IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DIRETTIVA 2006/43 IN ITALIA

### **Definizione di Ente di interesse pubblico**

le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione; le banche; le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private; le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private; le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;

le società di gestione dei mercati regolamentati; le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia; le società di gestione accentrata di strumenti finanziari; le società di intermediazione mobiliare; le società di gestione del risparmio;

le società di investimento a capitale variabile; gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE ;gli istituti di moneta elettronica; gli intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del TUB.

65

## IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DIRETTIVA 2006/43 IN ITALIA

Nelle Srl viene introdotto l'obbligo del Collegio Sindacale, a prescindere dai limiti, anche per le società tenute alla redazione del bilancio consolidato o che controllano società obbligate alla revisione legale dei conti

L'assemblea che approva il Bilancio nel quale vengono superate le soglie del capitale o per la seconda volta quelle dell'art. 2435bis deve provvedere entro trenta giorni alla nomina del Collegio Sindacale

Se l'assemblea non provvede scatta l'operatività del Tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato. Disposizione però che non prevede sanzioni a carico di soci o amministratori

66

## IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DIRETTIVA 2006/43 IN ITALIA

Nella disciplina delle Spa che non redigono il bilancio consolidato rimane la disposizione che lo Statuto può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal Collegio Sindacale. Novità: un sindaco può essere anche revisore della stessa Spa

Per le società Cooperative rimane l'obbligo del Collegio Sindacale al supero dei limiti validi per le Srl ed in ogni caso per le società cooperative con venti o più soci e con attivo superiore al 1 milione di €uro

Nelle Spa con sistema monistico di amministrazione la revisione legale dei conti non può essere affidata al Comitato per il Controllo della Gestione e quindi resta l'obbligo della nomina del revisore

67

## IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DIRETTIVA 2006/43 IN ITALIA

Viene offerta dall'art. 10 del provvedimento una definizione di indipendenza ed obiettività che va messa in parallelo con quella dell'art. 2399 del Codice civile e con quanto da sempre affermato dal CNDCEC

L'art. 11 del provvedimento prevede che la revisione legale sia svolta in conformità ai principi di revisione internazionali e sino alla loro adozione sulla base dei principi elaborati da Ordini Professionali e Consob

La gestione della disciplina della revisione legale dei conti è affidata ad una miriade di provvedimenti attuativi

68

## LE PROBLEMATICHE APERTE INCOMPATIBILITÀ E NUOVE NORME

E' stato definito le provvedimento di attuazione della Direttiva 43/2006 il concetto di incompatibilità tra l'incarico di revisore ed altri incarichi retribuiti in capo alla società recependo di fatto quanto da sempre rimarcato dagli ordini professionali.

Va stabilito il rapporto tra la nuova disposizione e quella dell'art. 2399 lettera c) quale causa di decadenza dall'incarico di sindaco di società che appare ben più restrittivo.

La sentenza della Cassazione del 11 Luglio 2008 n. 19235 contrapposta alla volontà del CNDCEC di stabilire una disposizione che permetta lo svolgimento di tali incarichi contemporaneamente alla consulenza fiscale a patto che gli importi pattuiti per le consulenze stesse venga indicato in Nota Integrativa (Nuovo 16bis) dell'art. 2427 C.c.)

La questione della valutazione preventiva dell'entità degli altri incarichi assunti dal Sindaco/revisore inserita nell'art. 2400 V comma del Codice civile dalla Legge 262 del 2005

La sensibilizzazione di amministratori, direttori generali e dei dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari sulle nuove norme delle azioni di responsabilità (art. 2393 e 2434 C.c.) e su quelle del ricorso abusivo al credito (art. 218 L.f.) e del reato di mendacio bancario (art. 137 c. 1bis TUB)<sup>69</sup>

## LE NORME SULLA INDIPENDENZA ED INCOMPATIBILITÀ DI SINDACI E REVISORI

### ART. 2399 Codice civile

Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio: c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

### Art 10 del Provvedimento di attuazione

Il revisore legale e la società di revisione legale non effettuano la revisione legale dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa.

### Art. 2427 n. 16bis

"16-bis) salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;"

70

## RELAZIONE SULLA GESTIONE LE NOVITÀ DEL BILANCIO 2008

- **Modifiche Dlgs. 32 del 2007 –**

### **Art. 2428 - (Relazione sulla gestione)**

Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta

L'analisi di cui al primo comma è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi.

71

## RELAZIONI REVISORI LE NOVITÀ DEL BILANCIO 2008

- **Modifiche Dlgs. 32 del 2007 –**

### **Art. 2409 ter - (Funzioni di controllo contabile)**

La relazione comprende:

- a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
- b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

## RELAZIONI REVISORI LE NOVITÀ DEL DECRETO ATTUATIVO

- **Abrogazione 2409 ter-**

### **Art. 14 del Provvedimento di attuazione II comma**

La relazione **redatta in conformità ai principi di cui all'art. 11** comprende:

- a) un paragrafo introduttivo che identifica i **conti annuali o consolidati** sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
- b) una descrizione della portata della revisione **legale** svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

73

## RELAZIONI REVISORI LE NOVITÀ DEL DECRETO ATTUATIVO

### **Art. 14 del Provvedimento di attuazione altri commi**

- La relazione è datata e sottoscritta dal responsabile della revisione.
- Si osservano i termini e le modalità di deposito di cui agli articoli 2429, terzo comma, e 2435, primo comma, del codice civile, salvo quanto disposto dall'articolo 154-ter del TUIF.
- I soggetti incaricati della revisione legale hanno diritto ad ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di revisione legale e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato sono interamente responsabili dell'espressione del relativo giudizio. A questo fine, essi ricevono i documenti di revisione dai soggetti incaricati della revisione delle società controllate e possono chiedere ai suddetti soggetti o agli amministratori delle società controllate ulteriori documenti e notizie utili alla revisione, nonché procedere direttamente ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione e controlli presso le medesime società. I documenti e le carte di lavoro relativi agli incarichi di revisione legale svolti sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione.
- Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato devono conservare copia dei documenti e delle carte di lavoro relativi al lavoro di revisione svolto dai revisori e dagli enti di revisione dei Paesi terzi o, in alternativa, devono concordare con detti soggetti l'accesso a tale documentazione. La presenza di ostacoli legali alla trasmissione di tale documentazione deve essere comprovata nelle carte di lavoro del revisore legale o della società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato.

### Art. 2403 – DOVERI del COLLEGIO SINDACALE

(1) Il Collegio Sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sulla adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

(2) Esercita inoltre il controllo contabile (*leggasi la revisione legale dei conti*) nel caso previsto dall'art. 2409 – bis, ~~terzo comma~~.

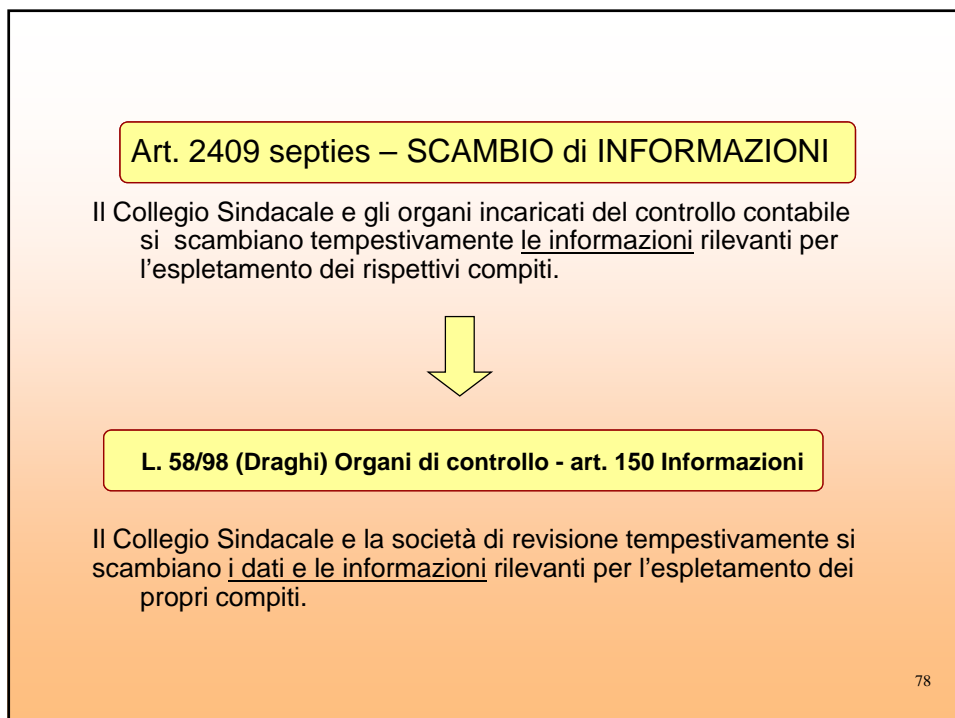
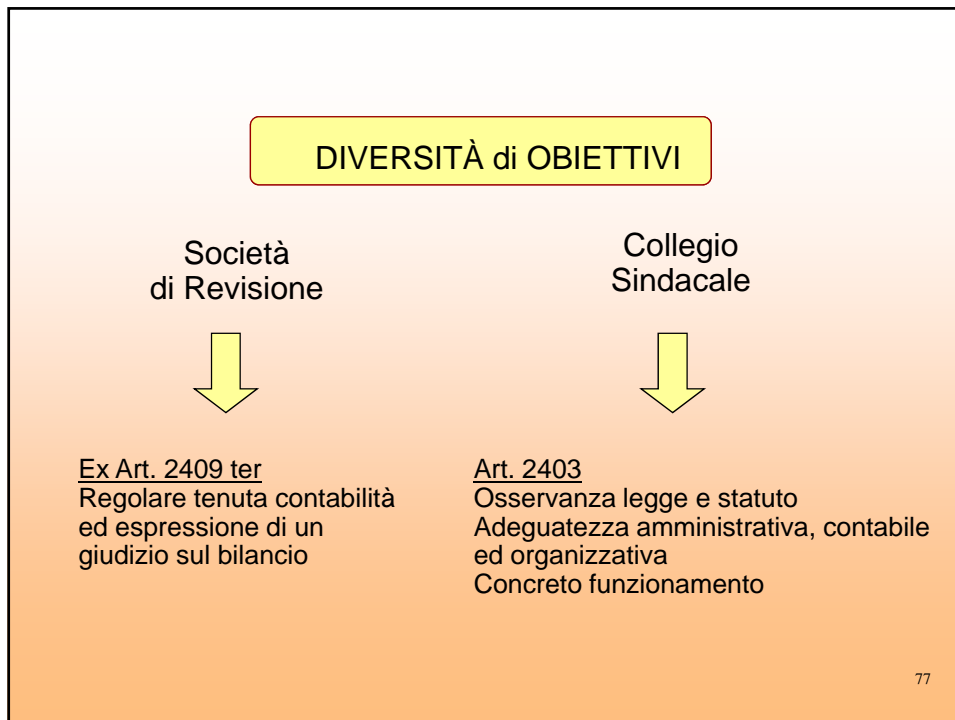
75

### Art. 2409 bis – CONTROLLO CONTABILE

(1) La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito Registro

(2) Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro”.

76



## Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione

(1) Il Revisore Legale o la Società di revisione legale incaricati di effettuare la Revisione legale dei conti:

a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;

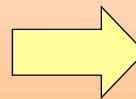
Qual è il riferimento metodologico per poter esprimere un giudizio?

1) Codice Civile “recepisce” la L. 58/98

2) Com. Consob sul controllo contabile individua presupposti iniziali

3) Com. Consob su modalità di redazione della relazione fa espresso riferimento

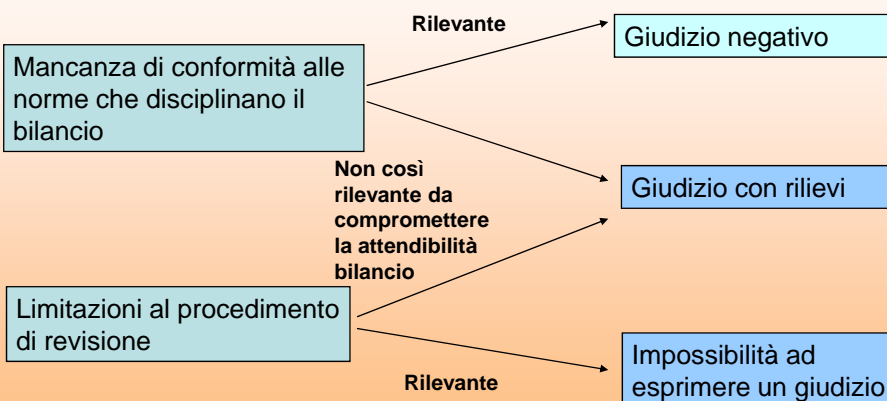
4) CNDCEC emana i principi di Revisione n. 1 e n. 2



PRINCIPI  
di REVISIONE

79

## Gradi di Giudizio (sintesi)



80

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**CONTENUTO DEI PARAGRAFI**

**1° Paragrafo** ➡ Identificazione dell'oggetto della revisione e delle responsabilità

*1. Ho svolto il controllo contabile del bilancio d'esercizio della Alfa S.p.A (del bilancio consolidato del Gruppo Alfa) al 31 dicembre \*\*\*\*. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio (consolidato) in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete agli amministratori della Alfa S.p.A.. E' mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio (consolidato) e basato sul controllo contabile.*

81

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**CONTENUTO DEI PARAGRAFI**

**2° Paragrafo** ➡ Natura e portata della revisione contabile

*2. Il mio esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di controllo contabile è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. Ritengo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del mio giudizio professionale.*

*Per il giudizio relativo al bilancio (consolidato) dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi, secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me (o da altro revisore) emessa in data.....*

82

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**CONTENUTO DEI PARAGRAFI**

**3° o 4° Paragrafo**  **Giudizio sul bilancio**

Tabella 1 – Tipologie di giudizio sul bilancio e circostanze pertinenti

Circostanza	Effetti rilevanti e pervasivi sul bilancio nel suo complesso	Tipo di giudizio
Non sono state riscontrate né deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento né significative limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie, nella applicazione degli statuiti principi di revisione	NON APPLICABILE	Giudizio senza rilievi
Deviazioni significative dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento	NO	Giudizio con rilievi
Deviazioni significative dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento	SI	Giudizio negativo
Limitazioni significative allo svolgimento di procedure di controllo ritenute necessarie	NO	Giudizio con rilievi
Limitazioni significative allo svolgimento di procedure di controllo ritenute necessarie	SI	Impossibilità di esprimere il giudizio <sup>83</sup>

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**GIUDIZIO POSITIVO**



*A mio giudizio, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*.*

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**CONTENUTO DEI PARAGRAFI**

**3° Paragrafo** ➡ Eccezioni o rilievi o esplicazioni di un giudizio non positivo

*Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.*

**Questo paragrafo serve ad evidenziare gli eventuali rilievi significativi o meno o le limitazioni che sono state riscontrate alla attività di revisione**

85

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**GIUDIZIO CON RILIEVI**



*A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo 3, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*.*

86

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**GIUDIZIO CON RILIEVI E LIMITAZIONE**



*A mio giudizio, il bilancio d'esercizio (consolidato) della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa), ad eccezione delle possibili rettifiche connesse ai rilievi evidenziati nel precedente paragrafo 3, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*.*

87

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**IMPOSSIBILITÀ AD ESPRIMERE IL GIUDIZIO**



*A causa della rilevanza delle limitazioni alle mie verifiche descritte nel precedente paragrafo 3, non sono in grado di esprimere un giudizio sul bilancio della Alfa S.p.A. (consolidato del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*.*

88

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**GIUDIZIO NEGATIVO**



*A mio giudizio, a causa della significatività degli effetti sul bilancio d'esercizio (consolidato) dei rilievi esposti al paragrafo 3, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*.*

89

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**CONTENUTO DEI PARAGRAFI**

**5° Paragrafo** ➡ Richiami di informativa

Il revisore, se lo ritiene opportuno, può inserire nella relazione, dopo il paragrafo che contiene il giudizio sul bilancio e prima di quello che contiene il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione, uno o più paragrafi che richiamano elementi dell'informativa di bilancio, eventualmente rinviando a quanto dichiarato in merito dagli amministratori, che ritenga meritevole di essere portati all'attenzione degli utilizzatori del bilancio stesso.

Data la natura del "richiamo di informativa" questa componente della relazione non può essere utilizzata dal revisore per:

- esporre proprie considerazioni e commenti;
- segnalare rilievi;
- integrare aspetti dell'informativa ritenuti carenti.

90

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Principio di revisione n. 2 – Aprile 2009**

**CONTENUTO DEI PARAGRAFI**

**5° Paragrafo** ➡ **Richiami di informativa**

Va sottolineato che la posizione del richiamo di informativa dopo il paragrafo che contiene il giudizio sul bilancio ne qualifica la natura e segnala che il revisore non ha nulla da eccepire a quanto sta richiamando.

Esempi di richiami di informativa potranno essere:

**operazioni societarie straordinarie** (scorpori, fusioni, ecc.);

**operazioni inusuali** di effetti significativi;

**situazioni di incertezza** adeguatamente descritte e trattate dagli amministratori, per le quali il revisore ha ritenuto di esprimere un giudizio senza rilievi;

**rinvio al bilancio consolidato;**

**rilevanti modifiche nell'assetto o nella operatività dell'impresa** (modifiche statutarie, perdita della condizione di mutualità prevalente nelle cooperative, ecc.).

91

**Ex Art. 2409 ter – ora Art. 14 Provvedimento di attuazione  
Problemi comuni a Revisori Legali e Sindaci**

LE QUESTIONI APERTE

Le situazioni di incertezza e la verifica dei presupposti della continuità aziendale ANCHE ALLA LUCE DEL CONTENUTO DELLE CERTIFICAZIONI DA RILASCIARE PER LA MORATORIA EX ACCORDO DEL 3 AGOSTO 2009 ABI - MEF.

Le modalità di stesura della nuova relazione sulla gestione per potere effettivamente esprimere il giudizio di coerenza della stessa con il bilancio (da intendersi con i risultati netti e parziali che il bilancio esprime)

Le accresciute responsabilità a causa di un richiamo esplicito della nuova norma del codice civile con quella di ben più alto livello professionale richiesta nel TUF e le conseguenze di tale fatto in caso di eventi patologici dell'azienda e della sua struttura; occorre infatti ricordare tali questioni con l'art. 2407 e 2434 del Codice civile per avere la struttura definitiva della responsabilità connessa alla carica.

Sull'argomento responsabilità occorre avere sempre riguardo anche alle norme di cui agli artt. da 2497 a 2497septies del Codice civile sull'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento di società.

92

Arrivederci ai prossimi incontri:

VideoFisco: 17 marzo 2010

Bilancio (2<sup>a</sup> parte)

a cura di

Andrea Scaini e Giorgio Gavelli

93