

Quaderni della rivista

SOCIETÀ BILANCIO
E CONTABILITÀ



CONTABILITÀ E BILANCIO IN LINEA CON LE DIRETTIVE C.E.E.

Presentazione di Mario Marchesi

Scritti di:

D. Angeli
A. Bettagno
A. Gazzaniga
A. Ghini
B. Lavagnino
G. Modolo
F. Pontani

PietroDeLilloEditore

Milano - 1980



I N D I C E

Presentazione

Cosa sono le direttive comunitarie di *Mario Marchesi* p. 7

Analisi delle problematiche

Il contenuto della quarta direttiva e i riflessi contabili del bilancio
di *Giancarlo Modolo*

1. Generalità p. 13
2. I concetti generali relativi allo stato patrimoniale e al conto economico » 14
3. La struttura dello stato patrimoniale » 15
4. Considerazioni attorno alle singole voci dello stato patrimoniale » 22
5. La struttura del conto economico » 23
6. Considerazioni attorno alle singole voci del conto economico » 26
7. Le regole di valutazione » 27
8. Il contenuto dell'allegato » 30
9. Il contenuto della relazione sulla gestione » 32

I prospetti di bilancio e l'articolazione del piano dei conti
di *Anna Bettagno*

1. Generalità p. 33
2. I prospetti di bilancio » 34
3. Il piano dei conti » 45

Le valutazioni delle poste di bilancio
di *Alfonso Ghini*

1. I principi generali p. 53
2. Le regole e le deroghe ammissibili » 55
3. Le spese di impianto e di ampliamento » 57
4. Le spese per la ricerca e lo sviluppo - L'avviamento » 57
5. Le immobilizzazioni » 58
6. L'attivo circolante » 60
7. Le passività » 61

Adeguamenti contabili e relazioni intercorrenti tra normativa
civilistica italiana e direttiva Cee di *Angelo Gazzaniga*

1. Generalità p. 63
2. Le norme generali comunitarie sul bilancio equivalenti, totalmente o parzialmente, alla legislazione italiana » 64
3. Le norme generali comunitarie sul bilancio non presenti nella legislazione italiana » 65
4. I raffronti fra lo stato patrimoniale comunitario e quello civilistico » 65

5. Raffronto fra i conti profitti e perdite e il conto economico previsto dalla direttiva	p. 72
6. Le norme sull'allegato esplicativo previste dalla direttiva e la equivalente normativa italiana	» 75
7. Le norme sull'allegato non presenti nella legislazione italiana	» 78
La revisione e la certificazione di bilancio di <i>Franco Pontani</i>	
1. Premessa	p. 81
2. La quarta direttiva comunitaria e il controllo	» 82
3. La revisione del bilancio nella previsione della quinta direttiva	» 83
4. La revisione del bilancio nella previsione della settima direttiva	» 85
5. I revisori di bilancio nella previsione dell'ottava direttiva	» 85
6. Conclusioni	» 87
Il bilancio consolidato nelle direttive Cee di <i>Benedetto Lavagnino</i>	
1. Premessa	p. 89
2. Generalità sulla proposta di settima direttiva Cee	» 91
3. Definizioni	» 91
4. Associazione, controllo, collegamento	» 92
5. Il concetto di gruppo	» 94
6. Il bilancio consolidato: campo di applicazione	» 95
7. Segue: composizione e struttura	» 96
8. Segue: principi generali	» 97
9. Segue: lo stato patrimoniale consolidato	» 98
10. Segue: il conto consolidato profitti e perdite	» 100
11. Segue: l'allegato esplicativo	» 101
12. Alcuni esempi di consolidamento	» 102
13. La relazione sulla gestione del gruppo	» 104
14. Verifica e pubblicità	» 104
15. Disposizioni finali	» 105
Le direttive comunitarie e i problemi professionali di <i>Dino Angeli</i>	
1. Premessa	p. 107
2. Le considerazioni	» 107

Appendice

1. Quarta direttiva del Consiglio del 25 luglio 1978	p. 113
2. Normativa del codice civile italiano	» 131

LA REVISIONE E LA CERTIFICAZIONE DI BILANCIO

SOMMARIO

- 1 - *Premessa*
- 2 - *La quarta direttiva comunitaria e il controllo*
- 3 - *La revisione del bilancio nella previsione della quinta direttiva*
- 4 - *La revisione del bilancio nella previsione della settima direttiva*
- 5 - *I revisori di bilancio nella previsione dell'ottava direttiva*
- 6 - *Conclusioni*

1 - Premessa

Nel contesto delle direttive comunitarie emanate al fine dell'armonizzazione e ravvicinamento delle legislazioni dei Paesi della Comunità economica europea connesse alla disciplina delle società commerciali troviamo un'enfasi particolare alla funzione del controllo indipendente.

Nell'ambito dei Paesi tradizionalmente connessi ai sistemi di diritto codificato la funzione del controllo è stata sin dagli albori dei codici demandata in genere e con riferimento alle società di capitali a soggetti che coordinati ad organo sociale svolgevano tale funzione più nell'ambito del controllo dell'operato degli amministratori che non dei terzi in genere.

In presenza di tali sistemi di controllo si è spesso accertato in alcuni Paesi una progressiva carenza di indipendenza di parte o tutti i membri dell'organo di controllo depauperando il significato della funzione a detrimento dell'efficacia del controllo ledendosi automaticamente i diritti altrui e mostrando apparenze che in presenza di fattispecie concrete si dissolvevano rapidamente evidenziando la carenza dell'istituto.

Nel nostro Paese la funzione del controllo un tempo affidata al Comitato dei censori, con il codice del 1942 è stata devoluta al collegio sindacale, collegio che per previsione normativa aveva ed ha solo una minoranza di soggetti qualificati in quanto iscritti ad albi professionali ed una maggioranza di soggetti per i quali non è richiesto alcun titolo di studio od alcuna esperienza (salvo per alcuni casi specifici desunti da norme speciali per i quali l'intero collegio sindacale deve essere costituito da soggetti iscritti agli albi professionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri collegiati).

La carenza dei controlli, l'enfasi assegnata alla funzione economica svolta dalle società di capitali nell'ambito di un'economia liberista ed informata pertanto alla libera circolazione dei capitali come può essere per definizione quella della Comunità economica europea, hanno indotto il legislatore comunitario a prevedere nel settore specifico l'avvento della certificazione obbligatoria.

Noi tutti sappiamo che i Paesi di diritto comune e di lingua anglosassone già da alcuni decenni presentano nell'ambito delle discipline connesse alle società di capitali l'istituto della revisione obbligatoria, istituto che è andato via via affinandosi ed arricchendosi sia per norme che per tecniche costituendo ormai in questi Paesi uno strumento di verifica permanente delle diverse situazioni amministrative che sfociano nel bilancio delle società.

Sulla spinta dell'impostazione anglosassone altri Paesi nell'ambito della Comunità economica europea motu proprio hanno introdotto nelle proprie legislazioni l'istituto della revisione; tuttavia le regole di comportamento, i soggetti coinvolti e gli enti verificati o verificabili non presentano carattere di uniformità di modo che si è resa necessaria una disciplina comune almeno per gli elementi essenziali sicchè, nell'ambito dell'intera Comunità enti verificati, soggetti preposti al controllo e norme di comportamento divenissero assimilabili consentendo, più facilmente, l'adozione di una garanzia comune ed uniforme per tutti coloro che richiedono una serie di informazioni garantite ottenibili da un bilancio di società commerciali.

2 - La quarta direttiva comunitaria e il controllo

Il 25 luglio del 1978 il Consiglio della Comunità economica europea ha emanato con il n. 78/660 una quarta direttiva basata sull'art. 54 paragr. 3 lett. g) del trattato della Comunità economica europea inerente i conti annuali delle società di capitale che a mente dell'art. 1 della direttiva stessa, per l'Italia sono le società per azioni, le società in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata.

Nell'ambito della disciplina che a norma dell'art. 55 della direttiva deve divenire vincolante entro due anni dalla notifica della direttiva stessa, è previsto il « controllo ».

L'art. 51 della direttiva prevede che le società per azioni, in accomandita per azioni ed a responsabilità limitata debbano far controllare i loro conti annuali (cioè il bilancio d'esercizio) da una o più persone abilitate ai sensi della legge nazionale alla revisione dei conti.

Il controllo a norma della lettera b) del 1° paragrafo dell'art. 51 si estende anche alla relazione sulla gestione allo scopo di verificarne l'aderenza ai conti annuali di esercizio.

Ai sensi del 2° paragrafo dell'art. 51 è possibile esentare dall'obbligo del « controllo » società che abbiano una limitata dimensione. La dimensione è tuttavia disciplinata.

Le società minori che possono non avere la revisione dei conti sono previste all'art. 11 della direttiva e per queste alla data di chiusura di bilancio non deve verificarsi il superamento dei limiti numerici di due dei tre criteri seguenti:

- a) totale dello stato patrimoniale: un milione di U.C.E. (circa L. 1.100.000.000);
- b) importo netto del volume di affari: due milioni di U.C.E. (circa L. 2.200.000.000);
- c) numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio: cinquanta.

Il secondo paragrafo dell'art. 51 della direttiva richiama per l'applicabilità dell'agevolazione anche l'art. 12 della direttiva.

Due condizioni essenziali sono richiamate dal citato art. 12 e cioè:

- a) verificandosi in un esercizio il presupposto della dimensione minima tale da rendere applicabile l'esenzione dal controllo dell'art. 51, la circostanza si ripercuote sull'applicazione della deroga o della esenzione soltanto se essa si ripete per due esercizi consecutivi;

b) gli importi in U.C.E. che costituiscono il parametro di riferimento possono essere aumentati entro il limite massimo del 10% per la conversione in moneta nazionale, di modo che il limite massimo per poter beneficiare in base ad opzione comunitaria recepibile dalla legislazione nazionale diviene di 1.100.000 di U.C.E. per il totale dello Stato patrimoniale e di 2.200.000 di U.C.E. per l'importo netto del volume d'affari, rimanendo invece immutato il livello dei dipendenti in media occupati durante l'esercizio (anche se la norma non precisa quale tipo di media debba essere utilizzata per la determinazione in questione).

E' ancora importante precisare che il totale dello Stato patrimoniale è desumibile dagli schemi obbligatori di bilancio previsti dalla direttiva comunitaria.

Il terzo paragrafo dell'art. 12 richiama ai fini delle determinazioni in questione lo schema stabilito dall'art. 9 per lo Stato patrimoniale prevedendo che il totale dello stesso sia desumibile dalle voci elencate dalla lettera A) alla lettera E) e pertanto con esclusione della lettera F) accesa alla perdita di esercizio in quanto è prevista l'opzione dell'imputazione di tale voce a riduzione del capitale netto (lo schema presentato all'art. 9 è a sezioni contrapposte), ed in alternativa lo schema stabilito dall'art. 10 (struttura verticalizzata), richiamando come componenti del totale le voci elencate dalla lett. A) alla lett. E).

Ai fini della decorrenza del termine della revisione obbligatoria, l'art. 55 della direttiva prevede tuttavia un ulteriore slittamento di 18 mesi per l'applicazione dei disposti della direttiva stessa.

A norma del secondo comma del 2° paragrafo dell'art. 55 i 18 mesi possono poi essere portati a 5 anni per l'applicazione dell'art. 51 (art. 55 paragr. 2, secondo comma lett. e).

A norma del terzo comma del paragr. 2 dell'art. 55 il termine dei 18 mesi può essere portato ad otto anni per le società di navigazione il cui oggetto principale è la navigazione e che esistono già al momento dell'entrata in vigore delle disposizioni previste dalla direttiva.

La direttiva comunitaria in questione prevede all'art. 57 paragr. 2 ed all'art. 58 paragr. 2 l'applicabilità dei controlli di cui all'art. 51 anche ai conti annuali di gruppo, rinviandosi tuttavia la formazione dei conti consolidati alla emananda settima direttiva.

Come è evidente da quanto precede, grazie alle disposizioni finali e transitorie contenute nella quarta direttiva il tempo per una revisione obbligatoria dei conti annuali delle società di capitale è ancora lontano, anche se per alcuni aspetti particolari la nostra legislazione ha previsto un'anticipazione dei tempi (vedi i disposti della legge 7-6-1974, n. 216, il D.P.R. 31-3-1975, n. 136, ecc.).

3 - La revisione del bilancio nella previsione della quinta direttiva

Come si può evincere dalla esiguità della disciplina del controllo della quarta direttiva comunitaria, è impensabile ritenere solo così genericamente trattato un problema tanto importante come quello del controllo nell'ambito della legislazione comunitaria. Dobbiamo pertanto rivolgerci per apprenderne appieno la filosofia al testo di altre direttive che se pur non ancora emanate, si trovano tuttavia in fase più o meno avanzata di studio. Da queste possiamo desumere lo spirito e le metodologie che costituiscono un sistema integrato di modo che

l'una norma spiega o completa l'altra.

La quinta direttiva comunitaria ancora alla fase di studio e di elaborazione venne presentata dalla Commissione al Consiglio il 9 ottobre 1972. Il 7 maggio 1979 con il documento 136/79 di seduta del Parlamento europeo l'on. Manfred Schmidt ha presentato una relazione con una proposta di modifica della quinta direttiva stessa, anche alla luce di un libro verde della Commissione relativo alla partecipazione dei lavoratori alle strutture decisionali delle società.

Il documento in questione risulta particolarmente interessante anche perchè quasi tutti gli articoli della direttiva connessi al controllo revisionale di bilancio appaiono sostanzialmente immutati rispetto al documento del 1972.

L'art. 51 della direttiva è l'unico che ha subito una modifica per armonizzarlo al testo della emanata quarta direttiva.

Il nuovo testo dell'art. 51 recita:

« Una o più persone debbono essere incaricate della revisione dei conti della società ».

« La revisione si esercita sul bilancio annuale ... nonchè sulla relazione sulla gestione... ».

Non ci si deve meravigliare del tenore al singolare di questo articolo che introduce il concetto della revisione nella quinta direttiva. Infatti la norma è indirizzata, per il nostro Paese alle sole società per azioni, realizzandosi, apparentemente, un non perfetto collegamento tra la quarta e la quinta direttiva; affermiamo apparentemente in quanto almeno per le società per azioni si verifica di fatto un assoluto rafforzamento essendo la revisione prevista a questo punto e per questo tipo di società di capitali sia nella quarta che nella quinta direttiva, potendosi di fatto rinviare dall'una all'altra la filosofia che informa lo spirito della disciplina.

Sempre con riferimento alle società per azioni l'art. 52 prescrive che possono essere incaricate della revisione dei conti della società per azioni soltanto persone indipendenti o designate o abilitate da un'autorità giudiziaria od amministrativa (il D.P.R. 31-3-1975, n. 136 per le società quotate in Borsa prevedendo l'albo speciale della Consob di fatto si allinea al testo della quinta direttiva).

L'art. 53 a rafforzare il concetto di indipendenza dei soggetti preposti al controllo stabilisce che la revisione dei conti non debba in alcun caso essere esercitata da persone che abbiano fatto parte da meno di tre anni dell'organo di direzione o di vigilanza o del personale della società soggetta a verifica ed ancora la revisione non deve in nessun caso essere esercitata da società i cui soci, i membri dell'organo di direzione o di vigilanza o i rappresentanti legali facciano parte od abbiano fatto parte da meno di tre anni dell'organo di direzione o di vigilanza o del personale della società da sottoporre a verifica.

Ancora ai fini dell'indipendenza l'art. 54 dispone che per almeno un triennio dalla cessazione delle loro funzioni le persone che abbiano esercitato la revisione dei conti non debbono in nessun caso far parte dell'organo di direzione nè dell'organo di vigilanza nè del personale della società sottoposta a controllo e per lo stesso termine dalla cessazione delle loro funzioni i soci, i membri dell'organo di direzione o di vigilanza o i rappresentanti legali delle società che hanno esercitato la revisione dei conti non debbono in nessun caso far parte

dell'organo di direzione o di vigilanza nè del personale della società controllata (una norma simile è contenuta all'art. 3 del D.P.R. 31-3-1975, n. 136).

L'art. 55 dispone che le persone che devono esercitare la revisione dei conti sono nominate dall'assemblea generale, senza pregiudizio delle disposizioni nazionali che disciplinano la nomina all'atto della costituzione della società, mentre l'art. 56 stabilisce che i soggetti preposti alla revisione possano essere nominati soltanto per un periodo determinato non inferiore ai tre anni nè superiore ai sei anni. L'incarico tuttavia può essere riconfermato (l'art. 2 del D.P.R. n. 136 più volte citato prevede per le società quotate in Borsa l'assegnazione di incarico ai revisori per una durata di tre esercizi. L'incarico può essere rinnovato per non più di due volte e può essere nuovamente conferito alla stessa società solo dopo il decorso di cinque esercizi).

Agli artt. 57, 58, 59, 60, 61 e 62 vengono disciplinati la remunerazione, la revoca dell'incarico e l'espressione del giudizio.

Si tratta comunque di articoli che informano la filosofia del sistema disciplinando comunque le caratteristiche generali ma rinviando di fatto alle norme giuridiche dei singoli Paesi.

4 - La revisione del bilancio nella previsione della settima direttiva (1)

Abbiamo avuto occasione di evidenziare come la quarta direttiva agli articoli 57 e 58 prevede l'ipotesi di controllo dei conti annuali di gruppo.

Non ci soffermiamo qui sul concetto di gruppo previsto dalla settima direttiva e dei suoi rapporti con il noto art. 2359 c.c. Precisiamo qui che la settima direttiva, conformemente alla quarta e differentemente alla quinta è destinata alle società per azioni, alle società in accomandita per azioni ed a responsabilità limitata.

La disciplina del controllo è prevista all'art. 23 in cui si precisa che l'impresa controllante del gruppo deve far verificare il bilancio di gruppo da una o più persone qualificate secondo la legge nazionale ad eseguire la verifica del bilancio annuale. Il controllo si esplica sia sul bilancio che sulla relazione di gestione del gruppo per la sua aderenza ai conti consolidati.

Il paragr. 2 dell'art. 23 non risulta coordinato con il testo definitivo della quarta direttiva, ma dallo stesso si evincono alcune deroghe per gli enti minori.

Appare comunque evidente che gli articoli 57 e 58 della quarta direttiva non possono trovare applicazione per la parte della verifica dei bilanci consolidati sino a quando la proposta modificata di settima direttiva non sarà divenuta definitiva.

5 - I revisori di bilancio nella previsione dell'ottava direttiva

La proposta di ottava direttiva venne presentata dalla Commissione al Consiglio Cee il 24 aprile 1978. Tuttavia l'11 maggio 1979 venne presentata dalla Commissione giuridica, relatore l'on. Michael Shaw il documento n. 173/1979 di modifica della direttiva stessa.

(1) Nel testo modificato presentato al Consiglio Cee il 14 dicembre 1978.

L'ottava direttiva è costituita da 14 articoli che disciplinano i requisiti necessari alle persone incaricate del controllo di legge sui documenti contabili annuali delle società di capitali.

Le società coinvolte sono come per la quarta e ottava direttiva le società per azioni, le società in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata.

Abbiamo rilevato dal testo degli articoli connessi al controllo, alla revisione o alla verifica facenti parte delle norme delle altre direttive, come il controllo in generale fosse affidato « ad una o più persone abilitate ». L'oggetto specifico della direttiva è quello di definire le regole connesse all'abilitazione delle persone incaricate di tali controlli.

Due tipi di soggetti sono previsti all'art. 2 della direttiva e cioè: persone fisiche in possesso di certi requisiti o persone giuridiche o altri tipi di società o associazioni professionali che rispondano a determinate condizioni (il D.P.R. n. 136 all'art. 2 prevede solo società di revisione e quindi non è attualmente prevista, almeno per ora, la possibilità di assegnare a persone fisiche il compito del controllo).

Sia nel caso della persona fisica sia nel caso dell'ente collettivo abilitato al controllo, le persone fisiche che effettuano il controllo, sia singolarmente, sia « sotto gli auspici dell'ente collettivo » debbono essere in modo specifico abilitate, abilitazione che si desume dalla concomitanza dei seguenti elementi:

- a) abbia conseguito la facoltà di accedere all'università;
- b) abbia seguito un programma di formazione e di addestramento professionale;
- c) abbia superato un esame di idoneità professionale organizzato o riconosciuto dallo Stato che si collochi a livello dell'esame finale degli studi universitari o di altro diploma di istruzione superiore equivalente.

L'esame deve procedere alla verifica delle conoscenze teoriche sulle seguenti materie:

- revisione contabile;
- analisi e critica dei bilanci e dei conti profitti e perdite;
- contabilità generale;
- problemi connessi con la contabilità dei gruppi di impresa;
- contabilità analitica di esercizio e contabilità di gestione;
- controllo interno;
- principi di valutazione dei bilanci e di determinazione dei risultati;
- diritto tributario delle società;
- diritto penale delle società;
- diritto delle società;

ed in modo specifico, per quanto attiene alla funzione di revisione, si dovrà verificare la formazione del soggetto da abilitare circa i seguenti argomenti:

- nozioni di diritto civile, commerciale e del lavoro;
- sistemi di informazione ed informatica;
- economia d'azienda, economia generale ed economia finanziaria;
- matematica e statistica;
- principi fondamentali di gestione finanziaria aziendale.

Il paragrafo 2 dell'art. 5 della direttiva prevede la dispensa dal controllo delle conoscenze teoriche per i soggetti in possesso di un diploma universitario o

equivalente che abbia le materie oggetto dell'esame nel proprio piano di studi.

E' previsto il controllo delle conoscenze pratiche dopo il termine di un triennio di tirocinio presso un professionista abilitato ai sensi dell'ottava direttiva al controllo revisionale di bilancio.

L'art. 6 della direttiva prevede delle opzioni alternative ai livelli di studi minimi prescritti sulla base di lunghe pratiche nei settori finanziario, giuridico e contabile.

Le altre norme della direttiva ribadiscono alcuni concetti di incompatibilità disciplinandoli in modo più dettagliato di quanto previsto dalla quinta direttiva dal che noi riteniamo che la quinta direttiva dovrà essere in parte modificata per recepire i più puntuali dettami dell'ottava direttiva.

La nostra normativa ai fini dell'abilitazione se da un lato prevede all'art. 13 del D.P.R. n. 136 esami di idoneità le cui prove sono indubbiamente informate al testo dell'ottava direttiva, dall'altro riconosce automatismi di iscrizione su pratiche inesistenti come possono essere in moltissimi casi quelle dei sindaci e dei revisori ufficiali dei conti (vedi il testo della circolare Consob del 16 ottobre 1979).

6 - Conclusioni

La materia del controllo informata a norme diverse e ancora non perfettamente coordinate è ancora lungi dall'essere suscettibile di immediata applicazione nel nostro Paese.

Circa 190.000 società si trovano nell'area presumibile di applicazione della IV Direttiva comunitaria, ma i tempi lunghi, gli slittamenti, la mutevolezza della situazione economica, sociale e politica che ha caratterizzato la storia del nostro Paese negli ultimi anni e che ancora l'affliggerà nei prossimi, rendono difficile prevedere quando il sistema coordinato di queste direttive potrà essere recepito nella nostra legislazione.

Se da un lato i tempi lunghi di una rivoluzione normativa necessaria, sentita ed auspicata da più parti, ci preoccupano, dall'altro la carenza di preparazione professionale che si trasforma in una carenza di struttura, nei tempi lunghi dovrebbe essere rimossa attraverso la formazione da rinviarsi a collettività di esperti che possano adeguatamente preparare un adeguato numero di revisori.

L'anticipazione normativa attraverso il D.P.R. n. 136 e gli altri collaterali e conseguenti disposti normativi, sta dimostrando all'atto pratico una difficoltà di applicazione sia per carenza delle strutture istituzionali (l'ignoranza di che cosa sia in realtà la revisione emerge in modo plateale nella circolare Consob del 16 ottobre 1979), sia per carenza di norme tecniche che costituiscono la base imprescindibile per le applicazioni normative. Intendiamo qui riferirci alla quasi inesistenza dei principi contabili e al mancato completamento di emissione delle proposte dei principi di revisione, principi tutti questi che dovrebbero essere varati dalla Consob almeno un anno prima della data della prima rilevazione contabile del primo bilancio da sottoporre a revisione e ciò perchè almeno un intero bilancio sia stato ottenuto da corretti principi contabili affinchè nel procedimento di verifica si possano seguire altrettanto corretti principi di revisione.

FRANCO PONTANI