



Organo Ufficiale
dell'Associazione Industriali
delle Carni ASS.I.CA

l'industria delle **CARNI**

n° 10
ANNO XXXXIII
Milano, Novembre 1993
spedizione in abbonamento
postale gruppo III/70

Mensile di attualità, opinioni e vita di settore



In questo numero

- Nuove norme per le Materie Prime Secondarie
- Un invito a tavola con i salumi italiani
- I contributi per le ispezioni
 - i controlli sanitari
- Bilanci '93 e direttive Cee
- Il baritono Bruson si confessa a tavola
- Quali laboratori per l'autocontrollo?
- Adeguamento strutturale: situazione e prospettive
- In aumento la produzione di carne suina

Due decreti legislativi per riformare i bilanci di esercizio e le modalità di controllo

Due provvedimenti normativi fondamentali sono stati emanati in Italia per riformare le modalità di redazione del bilancio di esercizio e del suo controllo ad opera del collegio sindacale, recependo le disposizioni della quarta e della ottava direttiva della Comunità Europea in materia di società commerciali. Con questi provvedimenti (D. Lgs 9 aprile 1991 n. 127 e D. Lgs 27 gennaio 1992 n. 88) si è anche realizzato il recepimento della settima direttiva in tema di bilanci consolidati.

Mentre la nuova disciplina del bilancio di esercizio è già entrata in vigore, per una parte, sia pure non rilevante, di società l'obbligo della redazione del bilancio consolidato, entrerà in vigore a partire dal prossimo esercizio.

Le norme inerenti le modifiche di composizione e di funzionamento del collegio sindacale rimangono in sospeso fino all'attuazione del registro dei revisori contabili che deve essere formato dal Ministero di Grazia e Giustizia sul fondamento di istanze che pare abbiano raggiunto o addirittura superato il tetto delle 100.000 richieste. Si genera quindi la curiosa situazione, speriamo di breve durata, di convivenza delle nuove modalità di redazione del bilancio di esercizio e con le vecchie modalità di controllo, ciò in un contesto che vede da un lato il proliferare di una dottrina aziendalistica ripetitiva nei suoi contenuti ed indirizzata essenzialmente al commento delle singole norme di legge e che non ha consentito di affrontare tematiche operative di un certo impegno, dall'altro di un progressivo degrado culturale aziendale, in parte dovuto anche alla situazione generalizzata di crisi economica che ha fatto privilegiare nelle scelte quelle destinate alla sopravvivenza delle aziende piuttosto che non quelle indirizzate alla formazione di quadri e dirigenti, ma anche di semplici addetti all'area amministrativa contabile (basti pensare che a tutt'oggi a moltissimi dirigenti amministrativi e capi contabili è ignota l'esistenza dei principali contabili nazionali ed internazionali e che per moltissimi ancora è sconosciuta la distinzione tra comportamento corretto ai fini civilistici e comportamento nel rispetto della norma tributaria).

Manca poco più di un mese dalla chiusura degli esercizi al 31 dicembre 1993 e molti sono i dubbi che assillano gli operatori, dubbi che tuttavia per la maggior parte vengono accantonati o vengono risolti all'insegna del pressapochismo.

Forma e sostanza

Quando i dubbi vengono accantonati ci si propone di risolverli in prossimità delle date di sottoposizione dei bilanci alle assemblee sociali, fidando, nella sostanza, sul fatto che, in fin dei conti anche questa riforma, come quella attuata nel 1974 con L. 7 giugno n. 216 seguita dall'attuazione della revisione obbligatoria, è una riforma delle forme non delle sostanze. La storia recente e anche meno recente insegna che una massiccia evasione tributaria e l'inadeguatezza degli strumenti di certificazione di bilancio, coerente questa con la sostanziale mancanza di indipendenza dei collegi sindacali e delle società di revisione che governano da o-

BILANCI 1993 E NUOVI CONTROLLI

Le nuove normative, che recepiscono alcune direttive Cee in materia di società commerciali e bilanci consolidati, lasciano alcuni dubbi interpretativi e di comportamento, ad esempio sulla natura dei fondi di ammortamento. Inoltre fino a che non si avrà l'attuazione del registro dei revisori contabili da parte del Ministero di Grazia e Giustizia, le nuove modalità per la redazione del bilancio di esercizio - già in vigore per alcune società, - conviveranno con le vecchie modalità di controllo



ligopoliste il mercato del controllo, unita alla mancanza di un sistema sanzionatorio connesso alle violazioni del bilancio di esercizio, caratterizzato dall'onerosità e dall'immediatezza conduce a risolvere i problemi solo nella esteriotà delle forme, negletta permanentemente la sostanza.

I dubbi interpretativi e di comportamento

Sono numerosissimi e quindi, per lo spazio che ci viene concesso, non è possibile farne in questa sede un elenco esaustivo; quindi procediamo per esempi. Si pone il problema della obbligatorietà o meno della indicazione, per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico dei numeri romani, dei numeri arabi, delle lettere dell'alfabeto maiuscole e minuscole che sono individuate negli schemi di bilancio, sia nel testo della quarta direttiva che in quello del D. Lgs n. 127. Taluno propone l'obbligatorietà, talaltro l'esonerazione, talaltro ancora propone formule intermedie. Si precisa che in presenza di un valore zero per due esercizi consecutivi viene meno l'obbligo di indicare la voce di bilancio, ma non si sa se il valore zero sia riferito all'assenza

della posta o anche al caso in cui il valore zero sia il risultato della somma algebrica di valori originari e di fondi di rettifica che vengono poi illustrati nella nota integrativa. In molti convegni, spesso patrocinati da produttori e distributori di software, si propugna la completa ristrutturazione dei piani dei conti per consentire la redazione automatica del bilancio di esercizio secondo lo slogan "premi un bottone ed ottieni il bilancio". Sarebbe utile conoscere come questi automatismi consentano, ad esempio, di risolvere la distinzione tra crediti e debiti a dodici mesi, cinque anni e oltre.

Il codice civile novellato definisce il bilancio di esercizio come aggregato costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa: l'art. 2217 C.C. a proposito del libro degli inventari, stabilisce che in detto libro deve essere trascritto il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite. Ci si pone il problema se il bilancio di cui parla l'art. 2217 C.C. debba intendersi ancora, come nel passato, il solo stato patrimoniale o se invece il concetto di bilancio debba considerarsi uniformato nella norma civile sicché nel libro degli inventari si debba trascrivere anche la nota integrativa.

La natura dei fondi ammortamento

Ci si pone il problema della natura dei fondi ammortamento e delle modalità di iscrizione nel bilancio di esercizio dei preesistenti fondi di ammortamento anticipato, fossero essi chiaramente esplicitati o fossero componenti di generici fondi di ammortamento. È intuitivo che se i fondi per ammortamenti anticipati furono creati per i soli fini fiscali questi dovrebbero affluire, per riclassificazione, alle altre riserve, alla voce del patrimonio netto. Ma se si opera in questo modo forse si dovrebbe calcolare anche un fondo imposte differite. Inoltre se il fondo ammortamento ordinario fiscale dovesse essere eccessivo rispetto alla vita utile futura dei beni ammortizzabili, una parte di questo fondo dovrebbe essere imputata alle riserve perché di fatto mantiene la caratteristica di fondo meramento fiscale. Ma se volessimo invece considerare tutti i fondi ammortamento gestionalmente corretti e li imputassimo a rettifica dei valori originari delle immobilizzazioni, che cosa accadrà quando a valori completamente ammortizzati corrispondano beni in perfetto funzionamento ed operativi in azienda: si dovrà procedere indubbiamente a rettifiche di valore

per riattivare basi di ammortamento e restituire alle riserve risultati di precedenti esercizi mimetizzati nel fondo ammortamento.

Le ripercussioni fiscali

Quali saranno le ripercussioni fiscali? Per la valutazione delle partecipazioni, in alcuni casi si dovrà adottare il criterio del patrimonio netto. Se questo sarà superiore al prezzo di costo ci troveremo in presenza di sicure imponibilità fiscali, salvo modifiche di legge che certamente non renderanno più dolce la pillola per coloro che hanno dovuto presentare dichiarazioni dei redditi sui bilanci chiusi durante l'anno solare 1993 che hanno già dovuto quindi seguire queste regole.

Dalla normativa e dai commenti appare chiara la distinzione tra debiti per imposte e fondo imposte per cui ai debiti confluiscono le situazioni connesse alle autotassazioni, alle cartelle esattoriali e comunque a quegli addebiti che rendono indispensabili i pagamenti delle imposte.

Gli accantonamenti al fondo imposte

Non poche perplessità in termini comportamentali ha comunque l'estensore del bilancio in occasione della determinazione dell'accantonamento al fondo imposte quando i valori da attribuirsi a detto fondo si riferiscono ad accadimenti che rendono assai probabile sia pure in parte incerto il quantum e/o incerto il quando. La regolarità fiscale in presenza di una miriade di adempimenti pressoché quotidiani e di un numero rilevante di documenti emergenti da scambi con terze economie appare utopia, specie se si pensa sia al degrado culturale nel campo amministrativo contabile fiscale degli addetti di azienda, sia alla scarsa incentivazione che questi addetti hanno nel formarsi a spese proprie in materie così complesse quali quelle fiscali o giuridiche-contabili sia, infine in presenza di un sistema diffuso di deleghe, per cui è più frequente l'errore e quindi la violazione di legge. Un bilancio di esercizio che non presentasse un fondo per imposte ad integrazione dei debiti per autotassazione sarebbe la testimonianza di un atteggiamento fideistico di amministratori e sindaci che ritengono perfetti gli adempimenti fiscali dell'azienda che rispettivamente governano e controllano, nonostante sia generalmente condivisa l'incertezza sulla corretta applicazione delle norme ed in parte sulla stessa conoscenza delle regole fiscali talché l'errore o l'errato comportamento sono considerati noti, inevitabili e forieri di pesanti sanzioni in sede di verifica tributaria.

Se non si vuole incorrere nel reato di falso di bilancio per sottovalutazione delle passività si impone l'obbligo dell'accantonamento al fondo imposte o della destinazione di riserve di utile a fronte del rischio fiscale con rilevanti problemi per la individuazione dei criteri di definizione della misura degli accantonamenti annuali e dell'entità del fondo e non senza perplessità in relazione alle possibili conseguenze che tale semplice evidenza del bilancio

potrebbe avere ai fini tributari. Le aziende italiane, a causa di una recessione di non breve durata, sono chiamate periodicamente a coprire perdite infra annuali ai sensi degli art. 2446 2447 C.C.. Anche qui vi sono dubbi, almeno per il 1993, circa l'applicazione delle nuove norme sul bilancio alle situazioni che vengono preparate per le assemblee straordinarie che debbono deliberare la copertura delle perdite, la riduzione del capitale sociale, la trasformazione o lo scioglimento della società, sicché, per mancato rispetto della forma si potrebbe essere in presenza di delibere annullabili. Qui ci fermiamo senza avere esaurito le numerosissime problematiche.

Ed il controllo?

Nel corso del 1993 tutto è continuato come prima: la maggior parte dei sindaci ha continuato le verifiche della piccola cassa e talvolta dei versamenti dei contributi sociali e dell'Irpef dei dipendenti; in numerosi casi il sindaco è rimasto nel proprio ufficio, geloso custode del libro del collegio sindacale, religiosamente tenuto in bianco in attesa di preparare i verbali con contenuti da determinarsi a seconda di necessità; in altri casi, pochi in verità, il sindaco ha cercato di adeguarsi, talvolta solo parzialmente, ai principi di comportamento dettati sin dal 1988 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, a volte incontrando le resistenze degli altri membri del collegio, attirandosi l'inimicizia di amministratori e soci padroni; in moltissimi casi ha continuato a svolgere contemporaneamente funzioni di consulenza, fidando che l'art. 2399 C.C. si debba sempre interpretare nel senso che esiste un divieto di prestazione continuativa d'opera retribuita intesa come rapporto di lavoro subordinato con la società di cui si è sindaci.

In altri termini l'organo, ancora costituito parzialmente da professionisti iscritti in albi, ha continuato a non funzionare o a funzionare solo parzialmente e comunque con modalità non rispondenti alle attese normative e sociali.

Non ci risulta che si sia seguito mai l'orientamento dettato dalla Commissione Nazionale dei Dottori Commercialisti che ha statuito i citati principi di comportamento dei sindaci là dove viene raccomandato che il sindaco (commercialista) si avvalga dell'opera di collaboratori per l'esercizio dell'attività di controllo contabile, raccomandazione questa che, sia pure in sospeso sino all'attuazione del registro dei revisori contabili, viene fatta propria dalla legge (art. 2403 bis C.C.). Non pare peraltro si siano raggiunti accordi tra sindaci e società di revisione (non necessariamente iscritte all'Albo CONSOB) per realizzare revisioni contabili anche con parziale rinuncia agli emolumenti in presenza di attività di controllo svolte da altri (cioè dalle società di revisione) per perseguire l'obiettivo della effettività e dell'efficacia dei controlli contabili. Una integrazione tra colleghi sindaci e società di revisione non Albo CONSOB costituirebbe ragione di sinergie con utilità per le imprese controllate e momento di sviluppo in situazione competitiva delle società di revisione con indubbio vantaggio per i sindaci che potrebbero assumere responsabilità più consapevoli.

Conclusioni

L'impressione generale che si può trarre dalle esperienze del

passato, sia remoto che recentissimo, valutando lo scenario prossimo futuro è quella di una ennesima riforma formale per cui i bilanci continueranno ad essere affetti dalle conseguenze dell'avasione ed elusione fiscale, dei falsi di scrittura, della simulazione di operazioni, della fatturazione fittizia, del sistema delle tangenti e rappresenterranno in modo incompleto le operazioni aziendali, adottando anche criteri valutativi di tipo prettamente fiscale (ammortamenti, svalutazioni di magazzino, svalutazione crediti, capitalizzazione di costi, ecc.), classificando in modo non corretto le poste per ottenere fidi dalle banche, traslando al futuro perdite e mimetizzando sotto mentite spoglie gli utili.

L'inefficacia delle funzioni di controllo esercitate dai collegi sindacali, professionalmente inadeguati (in quanto attualmente l'organo non è composto per la maggior parte da professionisti iscritti in albi) e comunque frequentemente in carenza di indipendenza, lascia intravedere un futuro oscuro per le garanzie di corretta informazione e di salvaguardia del patrimonio degli investitori, dei creditori e dei finanziatori nonché del posto di lavoro dei dipendenti. Le recenti vicissitudini di grandi gruppi quotati in borsa, dove dovevano albergare capacità manageriali e professionali, rigore dei sistemi di controllo, trasparenza dei comportamenti, insegnano.

Franco Pontani

FRANCO PONTANI

- Laureato in economia politica all'Università Luigi Bocconi di Milano all'età di 21 anni, è iscritto all'albo dei Dottori Commercialisti, all'albo dei Consulenti Tecnici del Giudice, all'albo dei Periti del Tribunale di Milano, all'albo dei collaudatori della AGENSUD ed all'elenco speciale dei giornalisti.
- Ha fatto parte del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano, è membro della Commissione Nazionale dei Dottori Commercialisti per la statuizione dei principi contabili. Ha fatto parte della Commissione Nazionale Informatica dei Dottori Commercialisti e della Commissione per la certificazione dei bilanci dell'Ordine Dottori Commercialisti di Milano. È membro di commissioni tecniche quali EDI Auditors, Internal Auditors e Analisti Finanziari.
- Professore di Economia Aziendale presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, è autore di numerose pubblicazioni a carattere tecnico e scientifico.
- È Presidente del Collegio dei Revisori dei Conti dell'ASSICA.
- Attualmente rappresenta in Italia la SUMMIT International Associates Inc. di New York, la settima organizzazione di revisori contabili nel mondo.