

***IL BILANCIO DELLE
COOPERATIVE AGRICOLE
Novità e aggiornamenti***

Webinar, 15 aprile 2021

Riccardo Crotti (Partner-MOORE Reviprof)

RIVALUTAZIONE DEI BENI MATERIALI E IMMATERIALI NEI BILANCI 2020



DL 104/2020 convertito in Legge 126 del 2020

Art. 110 Rivalutazione generale beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

OIC 16 Le Immobilizzazioni Materiali

OIC 24 Le Immobilizzazioni Immateriali

OIC Documento interpretativo 7 Aspetti contabili delle rivalutazioni dei beni d'impresa e delle partecipazioni

Circolare del 18 giugno 2001, n. 57/E

D.M. 162/2001 Art. 5 del Modalità di rivalutazione dei beni ammortizzabili

Decreto Agosto (DL 104/2020) art. 110 Rivalutazione

Applicabile anche per le società Cooperative

1. I soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono**, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, **rivalutare i beni d'impresa** e le **partecipazioni** di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, **risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019**.

2. La **rivalutazione** deve essere **eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo** a quello di cui al comma 1, **può** essere effettuata **distintamente per ciascun bene** e deve essere **annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa**.

Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

Decreto Agosto (DL 104/2020)

art. 110 Rivalutazione

3. Il **saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato**, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura **del 10 per cento**, da versare con le modalità indicate al comma 6. (Poco Interessante per le COOP)
4. Il **maggior valore** attribuito ai beni in sede di rivalutazione **può essere riconosciuto ai fini delle imposte** sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive **a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento** al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura **del 3 per cento** per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili. (Non Obbligatoria e fiscalmente non rilevante determinando una variazione in aumento non imponibile)-Aspetto di grande interesse per le Coop-
5. Nel **caso di cessione a titolo oneroso**, (di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati) **in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita**, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

Decreto Agosto (DL 104/2020)

art. 110 Rivalutazione

6. Le **imposte sostitutive** di cui ai commi 3 e 4 sono **versate in un massimo di tre rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.** Gli importi da versare possono essere compensati ai sensi della sezione I del capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Sono richiamate ove compatibili le disposizioni degli artt. 11, 13, 14 e 15 della l. 342/2000 e dei commi 475, 477 e 478 art. 1 l. 311/2004, nonché dei DD.MM. 162/2001 e 86/2002

Principali caratteristiche distintive

- riguarda anche le partecipazioni oltre alle immobilizzazioni
- possono essere oggetto di rivalutazione i singoli beni (e non più l'intera categoria)
- può avere valenza esclusivamente civilistica
- molto conveniente dal punto di vista fiscale (solo 3% di imposta sostitutiva), ma solo se non si intende dismettere i beni prima del terzo anno dalla rivalutazione (**Imposta non obbligatoria!!!!!!!**)

Vantaggi per le coop derivante dalla rivalutazione

- Aumentare il Patrimonio Netto (capitalizzando la società):
 - Miglioramento dei rating bancari (covenants?)
 - Miglioramento rapporti patrimoniali (Finanziamento soci, ecc.)
- Disporre di Riserve da utilizzare in caso di perdite afferenti la gestione caratteristica e nel rispetto del principio della indivisibilità delle riserve
- Aumentare il cash flow (penalizzando, però, il ristorno ai soci)
- Irrilevanza dell'affrancamento ai fini fiscali (**Non Obbligatoria!!!!**)
- Applicabile ai singoli beni (**massima flessibilità**)

OIC 16 Immobilizzazioni Materiali

Rivalutazione

75. Il limite massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione materiale è il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato. ✓

76. Se il valore rivalutato di un bene materiale risulta, negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge. ✓

77. La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non modifica la stimata residua vita utile del bene, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione materiale rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua. ✓

78. L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un provento ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce AllI "Riserve di rivalutazione" (cfr. OIC 28 "Patrimonio netto"), salvo diversa disposizione di legge. ✓

OIC 24 Immob. Immateriali

passaggi praticamente uguali

OIC Doc. Interpretativo 7 Le Regole Contabili

Sono esclusi dalla rivalutazione i beni utilizzati sulla base dei contratti di leasing. Questi ultimi possono essere rivalutati **solo se già riscattati (entro il 31 Dicembre 2019 n.d.r.)**.

La società che si avvale della rivalutazione rileva il maggior valore dei beni rivalutati nell'attivo dello stato patrimoniale a fronte dell'iscrizione, **in contropartita, del corrispondente saldo in una voce di patrimonio netto (al netto della eventuale imposta sostitutiva se si danno effetti fiscali alla rivalutazione)**.

Il saldo attivo da rivalutazione deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva. (ART. 13 LEGGE 342, OIC 16 "Immobilizzazioni materiali" e OIC 28 "Patrimonio netto")

Ai fini dell'individuazione **del valore costituente il limite massimo alla rivalutazione, si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso, sia il criterio del valore di mercato.**

Il limite massimo della rivalutazione è fissato nei *"valori effettivamente attribuibili ai beni con riferimento alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità economica di utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri"* (ART. 11 LEGGE 342)

IOC Doc. Interpretativo 7 Le Regole Contabili

Nel caso dei beni ammortizzabili materiali ed immateriali, la società può eseguire la rivalutazione adottando tre distinte modalità:

- a) rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento;
- b) rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
- c) riduzione del fondo ammortamento. (Art. 5 Decreto 162)

In ogni caso **l'applicazione di ognuno di questi metodi porta all'iscrizione in bilancio dello stesso valore netto contabile che va poi ripartito lungo la vita utile dell'immobilizzazione.**

La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé **non comporta una modifica della vita utile**. Resta ferma la necessità, ai sensi dei principi contabili nazionali di riferimento, di aggiornare la stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima. (IOC 16 "Immobilizzazioni materiali", IOC 24 "Immobilizzazioni immateriali")

OIC Doc. Interpretativo 7 Le Regole Contabili

Nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, **gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati, in quanto la rivalutazione è ritenuta una operazione successiva** e pertanto l'ammortamento di tali maggiori valori è effettuato a partire dall'esercizio successivo alla loro iscrizione.

E' possibile la Rivalutazione ai soli fini civilistici (Opportunità!!)

Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo non siano riconosciuti ai fini fiscali, la rivalutazione determina l'insorgenza di una **differenza temporanea tra il valore contabile delle attività rivalutate e il loro valore ai fini fiscali. NON APPLICABILE PER LE SOCIETA' COOPERATIVE SE INERENTE**

Alla data della rivalutazione, **la società iscrive un fondo imposte differite passive (IRES e IRAP) a diretta riduzione della riserva** iscritta nel patrimonio netto. **NON APPLICABILE PER LE SOCIETA' COOPERATIVE SE INERENTE**

Aspetti Operativi della Rivalutazione

e) Il problema nodale dei Marchi e Brevetti

- a. Identificazione dei beni ancora giuridicamente tutelabili
- b. Verificare come sono stati trattati contabilmente in passato
- c. Verifica effettiva tutela giuridica
- d. Procedere con la valutazione

I metodi di valutazioni più utilizzati sono quelli della

- a. stima indiretta dei benefici economici futuri (es. with or without method o profit split method)*
- b. stima delle transazioni comparabili o delle royalties di mercato*

L'informativa di bilancio (Amministratori, Sindaci e Revisori)

Quale informativa (e dove) nella NOTA INTEGRATIVA ?

Dopo le premesse e prima dei principi di valutazione (potrebbe essere rimandato alla specifica sezione)

Ai fini della formazione del presente bilancio, si ritiene opportuno informare che gli Amministratori hanno ritenuto di avvalersi della possibilità di rivalutare ... *(indicare i beni e la modalità di rivalutazione)* prevista dall'art. 110 del cd. Decreto Agosto.

Nei principi di valutazione (immateriale, materiali e finanziarie)

Richiamare quanto al paragrafo precedente

La società ha scelto di contabilizzare la rivalutazione secondo il metodo ... *(indicare il metodo)*

Nelle singole sezioni (immateriale, materiali, finanziarie e patrimonio netto)

Con riferimento a ... la società ha rivalutato ... iscritti in bilancio al 31 dicembre 2019. L'effetto totale della rivalutazione si è tradotto in una rivalutazione del valore del valore dei beni pari ad Euro con un incremento del Patrimonio Netto pari ad Euro

Nella relazione sulla gestione

Osservazioni conclusive

Si ritiene possa essere una effettiva opportunità in quanto:

- Può essere effettuata per singole «bene» e non per categoria;
- Non è obbligatoria l'imposta sostitutiva (Che comunque è molto contenuta-3%-)
- Si possono rivalutare anche i beni immateriali

LA VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE DEI PRODOTTI AGRICOLI

Premessa

Le rimanenze, sotto il profilo contabile, costituiscono beni destinati a processi produttivi iniziati e non ancora conclusi alla data di chiusura dell'esercizio, al cui compimento si perviene in un esercizio successivo a quello di rilevazione inventariale mediante il realizzo diretto se i beni sono destinati al mercato, ovvero indiretto se destinati ad ulteriori lavorazioni/trasformazioni. (Effetto entrante e uscente)

Anche le società cooperative applicano le regole civilistiche e fiscali valide per tutte le aziende, ancorchè “calate” nella realtà specifica di funzionamento quali:

- quelli “ad utilizzazione pluriennale” come gli animali da riproduzione e le piante da frutto;
- quelli da considerarsi “semilavorati” come i prodotti in corso di maturazione;
- i frutti pendenti e le anticipazioni colturali.

Particolare attenzione andrà prestata per non adottare criteri di valutazione “arbitrari” o non continuativi (non solo per il rispetto della rappresentazione veritiera e corretta) ma anche nel rispetto della remunerazione del socio conferente.

Criteri di valutazione [1]

Ai sensi dell'art. 2426, n. 9) sono da valutarsi al minore valore tra il costo specifico di acquisto oppure a quello di produzione, considerando in quest'ultimo tutti i costi diretti ed indiretti imputabili al prodotto.

Il costo di acquisto è dato dalla sommatoria di tutti i costi complessivamente sostenuti per ottenere la proprietà della merce (al netto di sconti, abbuoni, premi):

- Gestione magazzino/acquisti
- Mediazioni/provvigioni
- imposte e tasse non detraibili, costi doganali;
- trasporti e assicurazioni sul prodotto.

Il costo di trasformazione = costo di acquisto + diretti ed indiretti di trasformazione (senza inefficienze e spese generali)

Criteri di valutazione:

- costo medio (ponderato/continuo);
- FIFO (primo entrato - primo uscito);
- LIFO (ultimo entrato - primo uscito)

Criteri di valutazione [2]

Sul criterio del **LIFO** esiste un certo “scetticismo nell’applicazione” che porta a valorizzare le rimanenze a costi “vecchi”, pertanto, non rappresentando la corretta valutazione in bilancio in aderenza alla situazione economica e di mercato attuale.

A tale proposito precisiamo che lo IAS 2 vieta l’applicazione del metodo LIFO.

In caso di applicazione del criterio LIFO con sottostime significative rispetto al costo ultimo o al prezzo di mercato è prassi, nell’ambito di una corretta rappresentazione, indicare la così detta “riserva LIFO”.

Attenzione: Il cambio del criterio di valutazione (se rilevante) v`a a rettificare i PN iniziale e non transita a Conto Economico.
(Oic 29 cambiamenti dei principi contabili)

Le Cooperative di conferimento/trasformazione

Difformità impatto fiscale della valutazione delle Rimanenze rispetto ad una società lucrativa. (Remunerazione del socio)

Determinante è, sempre, il confronto fra il costo (secondo la metodologia prescelta) ed il prezzo di mercato (sempre voce per voce) in quanto, per ovvi motivi di prudenza e in aderenza alle previsioni di cui all'art. 2426, n. 9) c.c., deve essere applicato il minore dei predetti valori.

Il prezzo di mercato deve essere desunto da elementi oggettivi o comparativi al netto dei costi diretti di vendita (provvigioni, trasporti ecc.); in caso di svalutazioni, per riportare il valore al prezzo di mercato, non deve essere effettuato un accantonamento, ma bisogna ridurre il valore.

Per le cooperative agricole, trattando, generalmente, prodotti valutati nei mercati di riferimento (latte, formaggi, pomodoro, uva, suini ecc.), la conoscenza del valore di mercato non è di difficile individuazione, con la precauzione di tenere in considerazione l'andamento di mercato anche dell'anno successivo (sino alla data del Consiglio di Amministrazione o dell'Assemblea in presenza di impatti significativi) o delle vendite effettuate nei primi mesi dell'anno successivo alla chiusura dell'esercizio.

Nelle cooperative monoprodotto a ciclo annuale (vino, olio, frutta), un accorgimento per ridurre l'eventuale gap tra valore delle rimanenze e loro realizzo è quello di agire sull'esercizio sociale, in modo che alla sua chiusura la maggior parte del prodotto sia già stato collocato sul mercato riducendo al minimo il prodotto in rimanenza.

La valutazione con il metodo del costo standard

Il costo standard non rappresenta un metodo di valutazione, ma l'OIC 13 lo prevede come “tecnica” di contabilità industriale per la valutazione del magazzino a condizione che i costi vengano frequentemente verificati e corretti per adeguarli ai costi reali.

E' un sistema di Contabilità Industriale utile per:

- Aiutare nella valutazione del costo di produzione
- Definizione di un “dimensionamento”-“ottimizzazione” della produzione
- Permette analisi degli scostamenti;
- Controllo delle performance
- Definizione valori medi in presenza di scostamenti quantitativi
- Controllo/Consapevolezza dei costi
- Economicità della gestione
- Remunerazione del socio rispetto al prezzo riconosciuto dai “industriali trasformatori”

È, quindi, evidente che l'utilizzo del “costo standard” presuppone un sistema di contabilità industriale efficace in relazione alle dinamiche tipiche di ciascuna cooperativa.

Il sistema di Contabilità Industriale è più complesso in una azienda di trasformazione non monoprodotto e con una struttura indiretta/generale rilevante.

Alcune casistiche particolari

Animali da riproduzione e piante da frutto

Sono costi pluriennali deducibili in base alla vita utile stimata.

La valutazione è la sommatoria dei costi sostenuti

Frutti pendenti

Valutazione sui costi sostenuti (nella pratica anche sulla base dell'esperienza)

Anticipazioni colturali

Spese relative a più esercizi e sostanzialmente “sospese”

Settore Ortofrutticolo

Prestare la massima attenzione al valore di realizzazione

Settore Lattiero Caseario

Lunghi cicli di trasformazione (costi di trasformazione/invecchiamento)

“Metodo Pratico”: presumibile valore di realizzo

Valutazione attenta del rischio di oscillazione prezzi

Le attività biologiche secondo lo IAS 41

Il principio si applica:

- alle attività biologiche (escluse le piante fruttifere);
- ai prodotti agricoli fino al momento del raccolto;
- ai contributi pubblici;

Prevede l'applicazione del "fair value" (valore equo) inteso come:

"corrispettivo al quale un bene può essere scambiato fra le parti consapevoli e disponibili in una operazione fra parti indipendenti"

In sostanza valuta il cambiamento di stato:

Scorta Viva: valutata con il fair value

Scorta morta: minore tra costo e mercato

In sintesi lo IAS 41:

- prescrive il trattamento contabile per i beni biologici durante il periodo della crescita;
- si basa sulla misurazione del valore equo meno i costi stimati al punto di vendita
- non si occupa di lavorazioni di prodotti agricoli dopo il raccolto (Es. trasformazione dell'uva in vino e del latte in formaggio)

CONTROLLI ENDOSOCIETARI (COLLEGIO SINDACALE E REVISIONE LEGALE)

Premessa

Il tipo societario al quale le cooperative devono **fare riferimento è quello della SPA**, eccezione per le **cooperative “minori”** (numero di soci inferiore a 20 ovvero con un attivo non superiore ad 1 milione di euro (limiti fra loro alternativi)) e ove previsto dall’atto costitutivo, possono trovare applicazione le norme riferimento delle società a responsabilità limitata. (limite dimensionale di totale attivo mai modificato ancorchè previsto un adeguamento ogni 3 anni).

“NOVITA”: “definitiva” entrata in vigore (dal 1° settembre 2021) del codice della crisi di impresa di cui al D.L. Lgs. N. 14/2019 che inciderà sull’attività degli organismi societari per monitorare/anticipare situazioni di crisi dell’impresa in cui gli organi di controllo societario avranno l’obbligo di verificare:

- L’adeguatezza dell’assetto organizzativo
- L’equilibrio economico-finanziario
- Il prevedibile andamento della gestione

L’inerzia degli organismi di controllo potrà portare a profili di responsabilità

Collegio sindacale e sindaco unico - Nomina, funzioni e competenze in materia di cooperazione [1]

Per tutte le cooperative (spa o srl) la nomina del collegio sindacale ovvero, per le sole cooperative srl, del sindaco unico nei casi previsti di cui ci occupiamo più oltre, la nomina è obbligatoria quando la società:

- è tenuta alla redazione del bilancio consolidato (controllo con un aggregato che superi **due dei parametri dimensionali previsti: attivo 20 milioni, ricavi 40 milioni, 250 dipendenti**);
- controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- emette strumenti finanziari non partecipativi (privi di diritti di amministrazione);
- per due esercizi consecutivi viene superato almeno **uno dei seguenti limiti**:
 - ✓ euro 4.000.000 del totale dell'attivo dello stato patrimoniale;
 - ✓ euro 4.000.000 di ricavi delle vendite e prestazioni;
 - ✓ n. 20 dei dipendenti occupati in media nel corso dell'esercizio;

Oltre quando l'obbligatorietà sia prevista dallo statuto sociale ovvero, anche in assenza di obblighi, quando lo delibera l'assemblea dei soci.

Collegio sindacale e sindaco unico - Nomina, funzioni e competenze in materia di cooperazione [2]

Nel caso di superamento dei parametri dimensionali, l'obbligo cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non viene superato nessuno degli indicati limiti.

Nel merito della obbligatorietà di nomina, per superamento dei parametri dimensionali, relativamente all'obbligo conseguente alle modifiche all'art. 2477 ad opera del D.lgs. 14/2019 per le srl si specifica che:

- inizialmente posto al 16 dicembre 2019;
- poi prorogato sino alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019;
- Infine prorogato sino alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021 (Decreto rilancio L. 17.7.2020 n. 77).

Permane l'obbligatorietà al superamento dei limiti previsti dal bilancio redatto in forma abbreviata

Obbligatorietà Collegio Sindacale Tabella di sintesi

<p style="text-align: center;">Cooperative che adottano la forma di Spa (art. 2519, c. 1, c.c.)</p>	<p style="text-align: center;">Cooperative che adottano la forma di Srl (Art. 2519 c.2 c.c.)</p>
<p>Nomina del Collegio Sindacale (art. 2543 – 2477 c.c.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - se la società cooperativa emette strumenti finanziari non partecipativi - se si superano per due esercizi consecutivi almeno uno dei limiti ex art. 2477 c.c. - se è tenuta al bilancio consolidato - se controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti - se obbligata da statuto 	<p>Nomina del Collegio Sindacale o sindaco unico (art. 2543 - 2477 c.c.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - se la società cooperativa emette strumenti finanziari non partecipativi - se si supera per due esercizi consecutivi almeno uno dei limiti ex art. 2477 c.c. - se è tenuta al bilancio consolidato - se controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti - se obbligata da statuto
<p>Nessuna nomina del Collegio sindacale (art. 2543 – 2477 c.c.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - se non emette strumenti finanziari non partecipativi - se non si supera per tre esercizi consecutivi nessuno dei limiti ex art. 2477 c.c. - se non è tenuta al bilancio consolidato - se non controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti - se non previsto dallo statuto 	<p>Nessuna nomina del Collegio Sindacale o sindaco unico (art. 2543 – 2477 c.c.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - se non emette strumenti finanziari non partecipativi - se non si supera per tre esercizi consecutivi nessuno dei limiti ex art. 2477 c.c. - se non è tenuta al bilancio consolidato - se non controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti - se non previsto dallo statuto

Competenze specifiche in materia di cooperazione

Controlli che competono al collegio sindacale (o al sindaco unico):

- legittimità delle clausole statutarie
- iscrizione e aggiornamento dell'iscrizione nell'Albo nazionale delle società cooperative
- rispetto delle disposizioni codicistiche e delle leggi speciali in materia di cooperazione
- rispetto della condizione di prevalenza nella propria relazione accompagnatoria al bilancio (anche se l'art. 2513 prevede che essi si pronuncino nella nota integrativa)
- Corretta iscrizione in nota integrativa dei parametri della mutualità
- Iscrizione di ricavi per cessioni verso i soci
- il costo del lavoro dei soci
- il costo della produzione per i servizi ricevuti dai soci nonché, per le cooperative agricole, il valore o la quantità dei prodotti conferiti dai soci.

In particolare, i sindaci sono chiamati a verificare:

- nelle cooperative di consumo: prevalenza dei ricavi per i soci consumatori
- nelle cooperative di lavoro: prevalenza dell'opera prestata dai soci
- nelle cooperative di produzione: prevalenza degli apporti di beni e servizi da parte dei soci
- nelle cooperative agricole: prevalenza dei prodotti conferiti dai soci.

Attività di verifica dei sindaci

Le attività di verifica dei sindaci

Condizione di mutualità (artt. 2513, 2545-octies c.c.)	<p>I sindaci devono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - documentare nella relazione al bilancio il rispetto dei criteri di mutualità prevalente - verificare la documentazione contabile ed extra-contabile relativa alla sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi di rispetto della condizione di mutualità - in caso di mancato raggiungimento della condizione di mutualità prevalente verificare il rispetto degli adempimenti di cui all'art. 2545-octies
Scopo mutualistico (art. 2545 c.c.)	<p>I sindaci devono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - riferire nel merito delle modalità seguite dall'organo amministrativo per il perseguimento dello scopo mutualistico
Principio della "porta aperta" (art. 2528 c.c.)	<p>Il rispetto del principio deve essere verificato sia al momento dell'ammissione di nuovi soci sia al momento del recesso o dell'esclusione</p>
Rapporti con i soci (artt. 2522, 2525, 2526, 2527, 2528, 2532, 2533, 2534, 2539, 2545-bis, 2545-quinquies, 2545-sexies c.c.)	<p>E' richiesta la verifica dei requisiti e del rispetto delle procedure per l'ammissione il recesso e l'esclusione, il numero minimo dei soci, il limite di capitale sottoscrivibile, i limiti nell'assunzione delle cariche sociali per i soci sovventori e finanziatori, il rimborso della quota/azioni, la regolarità delle deleghe di rappresentanza, l'esercizio dei diritti dei soci, i diritti agli utili e alle riserve, i diritti ai ristorni</p>
Riserve (artt. 2514, 2545-ter, 2545-quater)	<p>I sindaci dovranno attestare la corretta gestione delle riserve con riferimento alla indivisibilità delle stesse, al divieto di distribuzione delle riserve indivisibili e per la copertura delle perdite e del successivo ripristino</p>
La condizione di mutualità (artt. 2514, 2516, 2545)	<p>La presenza in statuto ed il rispetto dei requisiti mutualistici devono essere accertati dai sindaci in relazione alla destinazione di quote di utili, alla assegnazione dei ristorni, agli adempimenti relativi alla ammissione, informazione, poteri e distribuzione in presenza di soci finanziatori, sovventori o di partecipazione cooperativa e circa la regolazione e gestione dei rapporti con i soci lavoratori</p>
Le norme applicabili (art. 2519 c.c.)	<p>Rispetto dei limiti e condizioni per la scelta del tipo societario (spa o srl) di riferimento</p>

Nomina del revisore esterno o società di revisione

Cooperative che adottano la forma di Spa (art. 2519, c. 1, c.c.)	Cooperative che adottano la forma di Srl (art. 2519, c. 2, c.c.)
<p>Controllo legale obbligatorio (art. 2409-bis c.c.)</p> <p>La nomina di un “revisore esterno” iscritto nel registro tenuto dal Ministero dell’Economia e Finanze è sempre obbligatoria.</p> <p>La funzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - deve essere attribuita ad una società di revisione se la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato); - se previsto dallo statuto può essere svolta anche dal Collegio sindacale che deve essere composto da tutti soggetti iscritti nel registro dei revisori 	<p>Controllo legale obbligatorio (art. 2409-bis – 2477 c.c.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - al superamento dei limiti dimensionali ex art. 2477 c.c. per due esercizi consecutivi - se la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato o controlla una società obbligata alla revisione legale - per previsione statutaria - può essere svolto dal sindaco unico se non diversamente previsto da statuto - può essere svolto dal Collegio sindacale che deve essere composto da tutti soggetti iscritti nel registro dei revisori - può essere svolto da un revisore o società di revisione se previsto dallo statuto
	<p>Controllo legale non obbligatorio (art. 2409-bis c.c. - 2477)</p> <ul style="list-style-type: none"> - al mancato superamento dei limiti dimensionali ex art. 2477 c.c. per tre esercizi consecutivi - in assenza di obbligo statutario

Gli obblighi di certificazione del bilancio ai sensi art.15 L. 59/92 [1]

L'obbligo della certificazione del bilancio (art. 15 Legge 59/1992 e art. 11 D.lgs. 220/2002), in aggiunta alle forme di controllo interno (collegio sindacale, sindaco unico e controllo legale dei conti), è verificato con il superamento di almeno uno dei seguenti parametri:

- euro 60.000.000 di ricavi;
- euro 4.000.000 di riserve indivisibili;
- euro 2.000.000 di raccolta di prestiti o conferimenti di soci finanziatori;
- detenzione di partecipazione di controllo in spa.

La relazione di certificazione è ritenuta atto complementare della vigilanza di cui al D.lgs. 220/2002, la cooperativa inadempiente può essere assoggettata a gestione commissariale.

La società di revisione incaricata deve essere in possesso dei requisiti di cui all'art. 15, Legge 31 gennaio 1992, n. 59 e deve essere iscritta nell'Albo speciale di cui all'art. 8, del D.p.r. 31 marzo 1975, n. 136 ovvero autorizzata dal Ministero dello Sviluppo Economico ai sensi della Legge 23 novembre 1966.

Gli obblighi di certificazione del bilancio ai sensi art.15 L. 59/92 [2]

Ai fini della individuazione della società a cui affidare l'incarico assumono rilievo l'adesione o meno della cooperativa ad una associazione di rappresentanza riconosciute e la sede in una regione a statuto autonomo ed, infatti, la ricerca andrà effettuata fra le società iscritte:

- nell'elenco formato dal Ministero dello Sviluppo Economico per le cooperative non aderenti ad associazioni;
- nell'elenco delle società convenzionate con l'associazione di rappresentanza di appartenenza per le cooperative aderenti;
- negli elenchi formati dalla regione a statuto autonomo competente in base alla sede legale della cooperativa.

Le Associazioni nazionali di rappresentanza sono tenute a trasmettere al ministero le relazioni di certificazione nel caso in cui queste **contengano rilievi nei confronti delle cooperative** revisionate sino a consentire al Ministero dello Sviluppo Economico di avere accesso alla documentazione (carte di lavoro, altrimenti non accessibili) relativa alla certificazione effettuata, al fine di approfondire i fatti e le situazioni oggetto di rilievo.

La convenzione prevede altresì per la società di revisione il dovere incondizionato di collaborazione con l'associazione di rappresentanza con cui è convenzionata (carte di lavoro delle revisioni effettuate alle cooperative aderenti).

Gli obblighi di certificazione del bilancio ai sensi art.15 L. 59/92 [3]

La relazione di certificazione, quale atto complementare alla vigilanza, della quale non necessita il deposito nella sede nei 15 giorni precedenti l'assemblea, deve essere comunque disponibile in occasione della stessa per la sua allegazione al progetto di bilancio da sottoporre all'approvazione dell'assemblea dei soci.

La mancata certificazione o la certificazione effettuata da società non convenzionata può comportare, limitatamente alla nomina della società di revisione, l'assoggettamento alla **gestione commissariale** della cooperativa.

Il sovrapporsi della norme di Revisione Legale e di Certificazione di Bilancio ai sensi della L. 59/92 rende **opportuno il conferimento dell'incarico ad una unica società di revisione** ancorchè, atteso il vincolo di non poter procedere oltre i due trienni consecutivi alla nomina della stessa società di revisione.

Al riguardo, le associazioni di categoria hanno indicato di **allineare i termini triennali di conferimento dell'incarico con interruzione per almeno un mandato nel rispetto dei riferimenti normativi.**

Gli obblighi di certificazione del bilancio ai sensi art.15 L. 59/92 [4]

Nel merito del contenuto della relazione di certificazione e a fini di collaborazione della società di revisione con l'attività di vigilanza, la relazione dovrà indicare:

- a) se sono state osservate di fatto le disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione e, in particolare quelle relative:
- alla iscrizione albo società cooperative;
 - ai criteri della prevalenza e requisiti;
 - alla corretta denominazione sociale;
 - al rispetto parità di trattamento tra i soci, numero minimo e valore nominale delle azioni/quote;
 - ai requisiti dei soci e procedura di ammissione, recesso, esclusione e liquidazione;
 - alla rappresentanza in assemblea e suo funzionamento;
 - al trattamento riserve indivisibili, legali, statutarie e volontarie;
 - ai ristorni e al diritto agli utili e alle riserve dei soci cooperatori;
 - al mantenimento o perdita della condizione di cooperativa a mutualità prevalente.
- b) l'avvenuta verifica della dichiarazione degli amministratori in materia di rispetto dei requisiti della mutualità prevalente (art. 2513 c.c.).
- c) la verifica del rispetto delle disposizioni di cui alla Legge 59/92 relativamente alla disciplina:
- dei soci sovventori (previsione statutaria, diritto di voto e particolari condizioni);
 - del finanziamento da soci e da terzi;
 - della rivalutazione gratuita delle quote e delle azioni;
 - del rimborso del sovrapprezzo;
 - della iscrizione nell'Albo Nazionale e della vigilanza governativa di cui al d.lgs 220/2002.

Materie relativamente alle quali hanno i medesimi obblighi di verifica anche il collegio sindacale e il sindaco unico.

Note conclusive

- La presenza di figure professionali (Sindaci-Revisori) può offrire un supporto tecnico ed un momento di scambio professionale in strutture societarie “complesse”
- Nelle società di medio-grande dimensione, relativamente agli organi di controllo appare consigliabile la concentrazione delle funzioni della revisione legale e della certificazione del bilancio ex Lege 59/1992 in una unica società di revisione/revisore e al collegio sindacale la funzione del cd. controllo di legittimità mentre
- Nelle realtà di minori dimensioni, ci si potrà limitare alla previsione di un revisore (singolo o società) per la sola revisione legale ovvero di un sindaco unico al quale potranno venire demandate entrambe le funzioni della revisione e del controllo di legittimità