

## BIENNIO 2017-2018: IN VIGORE IL NUOVO VERBALE DI REVISIONE

Cooperative e enti non profit, 10 / 2017, p. 27

## BIENNIO 2017-2018: IN VIGORE IL NUOVO VERBALE DI REVISIONE

di Sara Agostini<sup>[\*]</sup>, e Stefano Chirico<sup>[\*\*]</sup>

### La novità

Il Ministero dello Sviluppo economico, con D.M. 12 giugno 2017, ha definito la nuova versione del testo del verbale di revisione che dovrà essere utilizzato, nel corso delle ispezioni alle società cooperative, per il biennio 2017/2018.

Tre le novità di rilievo: maggiore attenzione alla tenuta ed aggiornamento dei libri sociali, nuove modalità per il controllo della corretta determinazione del ristorno e del prestito sociale e, infine, chiarimenti per il calcolo della percentuale dei soggetti svantaggiati nelle cooperative sociali di tipo B).

Sommario: [Aggiornamento del verbale di revisione: tempistiche e motivazioni](#) - [Il controllo sui libri sociali](#) - [Il controllo sui libri contabili](#) - [Implementazioni sui controlli di carattere generale](#) - [Operatività della PEC](#) - [Avvio dell'ispezione](#) - [Coerenza tra attività aziendale e oggetto sociale](#) - [Sistema amministrativo della cooperativa](#) - [Perdita della mutualità prevalente](#) - [Socio "in prova"](#) - [Nuovo schema di bilancio ed implicazioni per il calcolo del ristorno](#) - [Il controllo del prestito sociale](#) - [Scheda delle cooperative sociali](#) - [Osservazioni conclusive](#)

### [Aggiornamento del verbale di revisione: tempistiche e motivazioni](#)

Il Ministero dello Sviluppo economico è intervenuto, con il D.M. 12 giugno 2017, per modificare il testo del verbale di revisione delle società cooperative, al fine di acquisire le novità contenute nel D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139<sup>[1]</sup>, che ha introdotto numerose innovazioni nella redazione del bilancio di esercizio.

È stato, inoltre, recepito il contenuto della Delibera della Banca d'Italia n. 584 dell'8 novembre 2016, con cui si è modificata la disciplina del prestito sociale.

Ulteriori aggiornamenti al verbale sono stati inseriti, a seguito dei pareri emanati dalla Commissione Centrale per le Cooperative, in seno al Ministero, nonché a quanto emerso nel corso dei bienni precedenti in sede di vigilanza.

Il Decreto è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 164 del 15 luglio 2017 e la nuova modulistica entrerà in vigore entro il 13 ottobre 2017.

## [Il controllo sui libri sociali](#)

Tra le novità più rilevanti, si segnala la particolare attenzione attribuita al controllo dei libri sociali e contabili delle cooperative; il verbale, infatti, prevede una sezione apposita, ai punti dal 52 al 58 del testo.

Giova, innanzitutto, ricordare che i libri sociali obbligatori<sup>[2]</sup> sono:

1. libro dei soci;
2. libro delle assemblee dei soci<sup>[3]</sup>;
3. libro dell'Organo amministrativo / Organo liquidatorio;
4. libro dell'Organo di controllo.

È richiesto al revisore di verificare non solo la corretta bollatura e vidimazione iniziale dei libri sociali, ma anche il versamento dell'imposta di bollo, attualmente pari a euro 16 (ogni 100 pagine o frazione), e della tassa di concessione governativa, pari a euro 67 (per ogni registro, ogni 500 pagine o frazione).

Le cooperative sociali non devono versare né l'imposta di bollo, né la tassa di concessione governativa, ma sono tenute ad indicare, nell'ultima pagina del libro, la seguente dicitura "Esente da tassa CC.GG. ai sensi art. 18 del D.Lgs. n. 460 del 04.12.1997" ed "Esente da imposta di bollo ai sensi art. 17 D.lgs. n. 460 del 04.12.1997".

Le cooperative edilizie a mutualità prevalente, invece, sono esentate dal pagamento dell'imposta di bollo, ma devono indicare, nell'ultima pagina del libro, gli estremi dell'esenzione ovvero "Esente da imposta di bollo ai sensi art. 66 D.L. n. 331/1993<sup>[4]</sup>"; per ciò che riguarda la tassa di concessione governativa, sarà versata nella misura di un quarto<sup>[5]</sup>.

Il libro dei soci si considera correttamente compilato, laddove contenga, in ciascuna sezione, le seguenti informazioni:

- numerazione progressiva;
- anagrafica completa del socio;
- data di ammissione nella compagine societaria<sup>[6]</sup>;
- qualifica del socio;
- quota sociale sottoscritta;

- quota sociale versata;
- data di recesso o esclusione;
- quota restituita.

Per quanto riguarda, poi, l'analisi del libro delle assemblee, il revisore deve verificare:

1. se per ciascuna assemblea, trattasi di adunanza in prima o successiva convocazione;
2. qualora l'adunanza sia in seconda convocazione, la corretta trascrizione del verbale della prima assemblea andata deserta;
3. se i verbali consentono di determinare i *quorum* costitutivi e deliberativi, i soci presenti in proprio o per delega, e i voti espressi su ogni delibera;
4. se il verbale è stato sottoscritto dal Presidente e dal segretario dell'assemblea;
5. la trascrizione dei verbali di approvazione del bilancio di esercizio, dei regolamenti e delle modifiche statutarie.

Per quanto riguarda, poi, il libro dell'Organo amministrativo, al revisore è richiesto di controllare che siano riportate le determinazioni dei principali fatti di gestione, nonché le delibere di ammissione, recesso ed esclusione dei soci.

Ulteriore analisi, infine, è effettuata sul libro dell'Organo di controllo, con particolare attenzione alla trascrizione delle riunioni periodiche, nonché alle verifiche stabilite dall'art. 2403 c.c.

### [Il controllo sui libri contabili](#)

Il revisore è tenuto a verificare che il libro giornale ed il libro degli inventari siano numerati ed aggiornati<sup>[7]</sup>, nonché sia stata pagata l'imposta di bollo, così come richiesta dalla legge, attualmente pari a euro 32 per ciascun libro.

Ulteriore ed ultimo controllo deve essere effettuato sui registri IVA acquisti e vendite, sul registro dei beni ammortizzabili e sui principali altri libri, al fine di riscontrare la loro istituzione e aggiornamento.

### [Implementazioni sui controlli di carattere generale](#)

Per migliorare l'approfondimento dei controlli in sede di vigilanza, sono state introdotte una serie di domande che il revisore deve porre per far emergere eventuali inadempimenti o incongruenze, rispetto agli obblighi previsti dalla normativa, posti in essere dalle cooperative.

### Operatività della PEC

Si raccomanda al revisore non solo di riportare l'indirizzo di posta elettronica certificata esposto nella visura camerale della società, ma anche di verificarne l'operatività; in caso la PEC non sia attiva, la cooperativa è diffidata al ripristino.

Importante appare la segnalazione dell'eventuale data di adesione dell'ente mutualistico ad una Associazione di rappresentanza del Movimento cooperativo. Tale specifica è necessaria per due distinte motivazioni:

- individuare il soggetto titolato a cui la cooperativa debba versare il contributo di revisione;
- individuare la corretta ripartizione del contributo obbligatorio sugli utili di esercizio, nel caso in cui la cooperativa aderisca ad una Associazione in corso d'anno, cessi l'adesione o si associ contemporaneamente a più Centrali cooperative<sup>[8]</sup>.

### Avvio dell'ispezione

Per quanto attiene l'avvio dell'ispezione, il revisore si interfaccia con il legale rappresentante o con un soggetto delegato; nel caso in cui quest'ultimo non fornisca esaurientemente le notizie richieste, si deve esigere la presenza del legale rappresentante.

### Coerenza tra attività aziendale e oggetto sociale

Viene sottolineata, al punto 10 del verbale, la necessità di coerenza tra attività svolta ed oggetto sociale, anche in rapporto alla categoria dell'Albo delle cooperative in cui la cooperativa è inserita. Se, ad esempio, una cooperativa svolge attività di logistica e facchinaggio, non può essere inserita nell'Albo delle cooperative come cooperativa sociale di tipo a o, tantomeno, avere nell'oggetto sociale la previsione esclusiva di attività differenti.

## Sistema amministrativo della cooperativa

Il revisore, poi, è tenuto ad analizzare il sistema amministrativo dell'ente, al fine di valutare le modalità attraverso cui è possibile distinguere lo scambio mutualistico con i soci rispetto ai rapporti con terzi<sup>[9]</sup>, evidenziandone eventuali carenze.

A titolo di esempio, in una cooperativa di produzione e lavoro, il piano dei conti deve rispettare il seguente schema:

Conto economico

B7 Costo per servizi resi da soci

B7 Costo per servizi resi da terzi

B9 Costo del lavoro per il personale socio

B9 Costo del lavoro per il personale non socio.

## Perdita della mutualità prevalente

In merito alla perdita della mutualità prevalente, il revisore deve:

1. controllare che la cooperativa abbia effettuato il cambio di sezione all'Albo delle cooperative, passando dalla sezione cooperative a mutualità prevalente a quella delle cooperative a mutualità non prevalente;
2. acquisire il bilancio straordinario se, oltre il mancato rispetto dei parametri di cui all'art. 2513 c.c., la cooperativa ha, altresì, modificato le clausole di cui all'art. 2514 c.c. o emesso strumenti finanziari, ai sensi dell'art. 2545-*octies*, comma 3, c.c.

## Socio "in prova"

Ampio spazio è dato, nella nuova versione del verbale, alla categoria speciale individuata dall'art. 2527, comma 2, c.c., ovvero al c.d. socio in prova<sup>[10]</sup>; in particolare va effettuato un controllo circa la presenza, nello statuto, della previsione di tale categoria di soci e dei diritti ed obblighi ad essi attribuiti.

Al punto 21 del verbale, qualora siano presenti tali soci, è necessario controllare il rispetto del limite di 1/3 del numero totale dei soci cooperatori e la loro permanenza in tale qualifica per un periodo massimo di cinque anni.

### Nuovo schema di bilancio ed implicazioni per il calcolo del ristorno

Con il D.Lgs. n. 139 del 18 agosto 2015 è stato modificato lo schema del conto economico del bilancio, di cui all'art. 2425 c.c., con la soppressione dei proventi ed oneri straordinari, sezione E, determinando un impatto sul calcolo dei ristorni, attribuibili ai soci di cooperative.

Il Ministero dello Sviluppo economico, nella nota del 29 marzo 2017, ha affrontato la relativa novità che ora è stata implementata nel nuovo verbale di revisione, approvato con D.M. 12 giugno 2017<sup>[11]</sup>, stabilendo che, in considerazione della soppressione della sezione "E" del conto economico, "nel calcolo dell'avanzo della gestione mutualistica non si dovrà tener conto degli elementi di entità o incidenza eccezionali che devono essere indicati in nota integrativa, a condizione che non siano attinenti allo scambio mutualistico tra soci e società, quali, a titolo esemplificativo, quelli relativi alle plusvalenze e minusvalenze di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda, alienazione di partecipazioni, immobili e beni non strumentali, nonché al plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito."

Per calcolare correttamente il ristorno, sarà necessario o scorporare dalle voci A) e B) del conto economico i ricavi e i costi non di competenza dell'esercizio, oppure i costi e i ricavi straordinari.

#### **Esempio:**

A) - Valore della produzione:	€ 280.000,00
- A1) - Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 230.000,00
- di cui partite straordinarie non attinenti allo scambio mutualistico	€ 50.000,00
B) - Costi della produzione:	€ 180.000,00
- B9) - Costo per il personale	€ 150.000,00
- di cui partite straordinarie non attinenti allo scambio mutualistico	€ 30.000,00
C) - Proventi ed oneri finanziari	€ 30.000,00
D) - Rettifiche di valori di attività e passività finanziarie	€ 40.000,00

Il procedimento da effettuare ai fini del calcolo dell'avanzo di gestione ristornabile ai soci, è:

$$(A - 50.000) - (B - 30.000) - C - D = € 10.000,00$$

Ipotizzando una percentuale di prevalenza pari a 72%, l'avanzo di gestione ristornabile ai soci è:

$$€ 10.000,00 \times 72\% = € 7.200,00$$

In tal modo si attribuirà a titolo di ristorno solo la quota parte di ricchezza prodotta dalla cooperativa, grazie allo scambio mutualistico sviluppato in corso d'esercizio con i soci.

## [Il controllo del prestito sociale](#)

La Banca d'Italia, con delibera n. 584 dell'8 novembre 2016, ha aggiornato ed integrato il provvedimento recante disposizioni per la raccolta del risparmio dei soggetti diversi dalle banche, nell'ambito del quale è disciplinato l'istituto del prestito sociale delle cooperative.

In tale delibera, è rideterminata la modalità di calcolo del valore del patrimonio delle cooperative a cui rapportare il prestito sociale e, pertanto, ora il revisore, nella scheda di controllo per la corretta determinazione del prestito, deve fare riferimento esclusivamente al patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio<sup>[12]</sup>, tenuto conto del rapporto CICR.

## [Scheda delle cooperative sociali](#)

La scheda dedicata all'analisi delle cooperative sociali è rimasta sostanzialmente invariata, tranne alcune specifiche, previste dalla delibera della Commissione Centrale per le Cooperative del 13 gennaio 2017.

Per ciò che riguarda le cooperative sociali di tipo b), la percentuale dei soggetti svantaggiati, indicati dall'art. 4 della Legge n. 381/1991, deve essere calcolata, rapportando il numero dei soggetti svantaggiati al totale dei lavoratori normodotati, con esclusione, quindi, dei soci non impegnati nell'attività, i volontari ed i sovventori o finanziatori. Nel caso di cooperative con oggetto "plurimo", la suddetta percentuale va calcolata in rapporto al solo personale impiegato nell'attività di "tipo b", escludendo invece il personale impiegato nell'attività di "tipo a".

Se il revisore constata che, a seguito dell'inizio dell'attività della cooperativa da oltre un anno, l'assenza di soggetti svantaggiati, si configura una irregolarità insanabile per spurietà dell'ente che determina la proposta di scioglimento per atto d'Autorità, ai sensi dell'art. 2545-*septiesdecies* c.c. Se, invece, la percentuale di soggetti svantaggiati sia venuta meno e non più ripristinata oltre il termine di un anno, il revisore deve procedere a diffidare la società e, in caso di inottemperanza, proporre lo scioglimento.

## [Osservazioni conclusive](#)

Le modifiche intervenute con il D.M. del 12 giugno 2017 puntano a migliorare l'efficacia dell'attività ispettiva, attraverso un articolato e complesso elenco di quesiti che i revisori sono tenuti a rivolgere alle cooperative. In particolare, le ispezioni tenderanno ad essere più approfondite, in modo da garantire il rispetto della normativa a tutela della mutualità.

Il verbale, inoltre, recepisce le novità sul bilancio e i riflessi in tema di ristorno e prestito sociale, intervenute a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 139/2015 e della delibera n. 584 dell'8 novembre 2016 della Banca d'Italia.

Alla luce di quanto detto, ciò che impedisce un controllo veramente efficace sulle cooperative appare essere non più lo schema di verbale, ma la mancanza di risorse economiche, in capo al Ministero dello Sviluppo economico, quale Autorità di Vigilanza, che non permette una adeguata diffusione dell'attività ispettiva nei confronti di cooperative non aderenti<sup>[13]</sup>.

Note:

<sup>[\*]</sup> Giurista d'impresa

<sup>[\*\*]</sup> Consulente imprese cooperative

<sup>[1]</sup> Attuazione della Direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della Direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle Direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge.

<sup>[2]</sup> È considerato non obbligatorio il libro dell'Organo di controllo contabile (revisore o società di revisione).

<sup>[3]</sup> Qualora la cooperativa preveda la convocazione di assemblee separate o speciali (art. 2540 c.c.), il revisore deve controllare l'istituzione dei relativi libri.

<sup>[4]</sup> Convertito in Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

<sup>[5]</sup> Art. 147, lett. f) del R.D. 28 aprile 1938, n. 1165.

<sup>[6]</sup> Appare opportuno specificare l'organo che ha assunto la delibera di ammissione, in modo da coordinare il controllo con il libro dell'organo deliberante (consiglio di amministrazione o amministratore unico o assemblea dei soci).

<sup>[7]</sup> Si ricorda che la vidimazione di tali libri è facoltativa.

<sup>[8]</sup> S. Chirico, "Contributo obbligatorio sugli utili: soggetti passivi, tempi e modalità di versamento", in questa *Rivista* n. 8-9/2008, pag. 499.

<sup>[9]</sup> Nelle cooperative di lavoro, al fine di una corretta misurazione della prevalenza, occorre comprendere sia i costi del lavoro subordinato allocati in B9) nel conto economico, che quelli relativi a prestazioni autonome rinvenibili in B7). Vedi delibera della Commissione Centrale per le Cooperative dell'8 luglio 2009 per cui: "nelle cooperative di produzione e lavoro ai fini del calcolo della prevalenza vanno computate al numeratore e denominatore (della Voce B7) le sole forme di lavoro dei soci e dei terzi e non gli altri costi in quanto, questi ultimi, non sono previsti dalla legge vigente".



[\[10\]](#) Il socio è ammesso in una categoria speciale in ragione dell'interesse alla sua formazione ovvero del suo inserimento nell'impresa.

[\[11\]](#) S. Agostini e S. Chirico, “Redazione del bilancio delle cooperative: raccomandazioni del MISE”, in questa *Rivista*, n. 7/2017, pag. 7.

[\[12\]](#) Se, poi, la cooperativa è tenuta a redigere il bilancio consolidato, il patrimonio risultante sarà da prendere in considerazione ai fini del calcolo del corretto rapporto per la raccolta del prestito. In presenza, infine, di cooperative che, seppur rientranti nell'obbligo di redazione del bilancio consolidato, ne sono esonerate per legge, il valore del patrimonio da considerare, ai fini del prestito, sarà quello della singola cooperativa, rettificato degli effetti derivanti da operazioni con società controllate.

[\[13\]](#) La percentuale di copertura dell'attività di vigilanza da parte del Ministero dello Sviluppo economico si attesta intorno al 60%. Dati tratti dall'Audizione al Senato del 10 maggio 2015 della Direzione Generale per la Vigilanza sugli Enti, il sistema cooperativo e le gestioni commissariali [www.senato.it](http://www.senato.it).