

La revisione in caso di liquidazione di società

Questo capitolo costituisce la logica progressione degli effetti della grave mancanza di continuità aziendale, che porta alla fase di liquidazione della attività. È bene far presente che anche in questa fase il ruolo della revisione non cessa, anzi prosegue fino alla messa in liquidazione della società e alla sua conclusione.

Dato che l'attuale fase recessiva dell'economia rende questi aspetti molto attuali, il legislatore ne ha preso atto modificando le norme del codice civile in tema di liquidazione (dall'art. 2484 all'art. 2496 e nello specifico, per l'area bilancistica, dall'art. 2487-*bis* all'art. 2493); anche l'OIC ha emesso il principio contabile OIC n. 5 – *Bilanci di liquidazione*. Tutto ciò pone nuovi compiti al revisore.

In generale tutti i documenti informativi redatti in fase di liquidazione sono riconducibili per le loro caratteristiche alla categoria dei bilanci straordinari. La loro finalità è totalmente diversa da quella dei bilanci redatti in ipotesi di continuità aziendale, in questo caso lo scopo preliminare è quello di verificare la possibilità di portare a termine una liquidazione rispetto ad altre procedure più traumatiche e, se possibile, di determinare l'entità dell'attivo liquidabile e del passivo da estinguere. Se questi presupposti non sussistono, il liquidatore incaricato deve presentare istanza di fallimento a tempo debito al Tribunale e far in modo che sia nominato un altro professionista che si occupi di condurre l'impresa verso le ipotesi di fallimento o concordato preventivo.

ATTUALI NORME DEL CODICE CIVILE IN MATERIA DI LIQUIDAZIONE

- **Artt. 2484-2496** – In genere sulla liquidazione
- **Artt. 2423-*bis*** – Problemi di *Going concern*
- **Artt. 2487-*bis*, 2490, 2492, 2493** – Specifici per i bilanci di liquidazione
- **OIC n. 5** – Bilanci di liquidazione

Questi scopi pongono i bilanci di liquidazione nell'ottica di dover fornire informazioni destinate alle *sole* operazioni di liquidazione e quindi sono redatti in presenza di una situazione non ricorrente, che presuppone l'assenza di *ogni futuro dell'azienda*.

Nella maggior parte dei casi, la procedura di liquidazione richiede un periodo più o meno lungo, ma raramente si conclude in un esercizio, per cui si redigono bilanci di liquidazione intermedi da presentare con le scadenze e le modalità di redazione proprie del bilancio d'esercizio all'assemblea o ai soci.

Pur riferendosi ad un'operazione e ad uno scopo del tutto particolare, anche nella liquidazione le clausole generali di chiarezza, veridicità e correttezza non possono essere eluse, ma vanno adattate alle particolarità di questo bilancio. Non ha invece più alcun senso rispettare alcuni postulati generali di bilancio tipicamente legati alla continuità aziendale ormai inesistente. Ci si riferisce, ad esempio, alla osservanza del principio della

prudenza, del costo storico, della continuità di applicazione dei criteri di valutazione e quello della comparabilità dei dati per la redazione dei bilanci in ambito liquidatorio.

La logica sottostante alla redazione di un bilancio di una impresa in liquidazione è il fatto che l'impresa "non è più tale". Questo significa che non è più un "insieme di beni e di attività organizzate dall'imprenditore a fini di lucro" e quindi questa funzione cessa. Il tutto ritorna ad essere solo un insieme di beni separati da liquidare al meglio o da distruggere e di debiti da pagare e crediti da incassare.

Non ha quindi più senso parlare di attivo circolante e di immobilizzazioni perché tutti i beni vanno ceduti o eliminati ed il concetto temporale tra attivo e passivo corrente e non corrente non è più applicabile. Non vi è nemmeno la necessità di determinare un risultato finale per ogni esercizio (utile o perdita d'esercizio) perché non essendovi continuità aziendale non sorge l'esigenza di "misurare" come la gestione si evolve. Lo scopo, anche in presenza di bilanci intermedi di liquidazione, è solo quello di monitorare l'andamento della liquidazione orientata all'unico obiettivo finale di liquidare tutto e pagare tutti i debiti.

I RIFLESSI PIÙ IMPORTANTI DELL'ADOZIONE DELL'OIC N. 5

- L'impresa *cessa di essere un complesso produttivo destinato alla creazione del reddito e si trasforma in un insieme di beni destinati ad essere realizzati* (insieme o separatamente)
- Viene meno la distinzione tra attivo circolante e immobilizzazioni, perché tutti i beni sono destinati ad essere ceduti
- Viene meno la determinazione di un utile distribuibile tra i soci perché non c'è più un concetto di continuità dell'impresa, né un utile d'esercizio o una perdita d'esercizio
- Viene meno, ad esempio, la necessità di contabilizzare gli ammortamenti

Cambiando gli obiettivi del bilancio, si modificano radicalmente i criteri e principi contabili di riferimento e conseguentemente i rischi e le procedure di verifica.

Un breve confronto tra i principi di redazione del bilancio in continuità aziendale e i bilanci di liquidazione aiuta il revisore e il redattore del bilancio a orientarsi in questo nuovo contesto.

Tabella n. 1 – PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

	Bilanci in continuità aziendale	Bilanci in liquidazione
Prudenza	Nel bilancio devono essere esposti gli utili quando sono certi e le perdite solo se ragionevolmente probabili. Non si possono costituire riserve occulte o equiparazione dei redditi nel tempo, ma il bilancio deve dare il quadro fedele della situazione patrimoniale economico e finanziario dell'impresa.	La previsione di un valore di realizzo superiore al costo deve essere esposto, seppur con la prudenza necessaria, ai fini di favorire una rappresentazione vera e corretta.
Continuità aziendale	Capacità dell'impresa a perdurare nel tempo in condizioni di operatività.	Inapplicabile.

Competenza	Devono essere registrati i costi e i ricavi di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla loro manifestazione numeraria.	La sua applicazione è opportuna.
Uniformità dei criteri di valutazione	Da un esercizio all'altro. Si applicano i principi contabili per i bilanci in continuità aziendale di cui all'art. 2426 e ss. c.c.	Si applicano i principi contabili per i bilanci di liquidazione di cui al principio contabile OIC n. 5 - <i>I bilanci di liquidazione</i> .
Separata valutazione degli elementi eterogenei		Permane anche durante la fase della liquidazione.