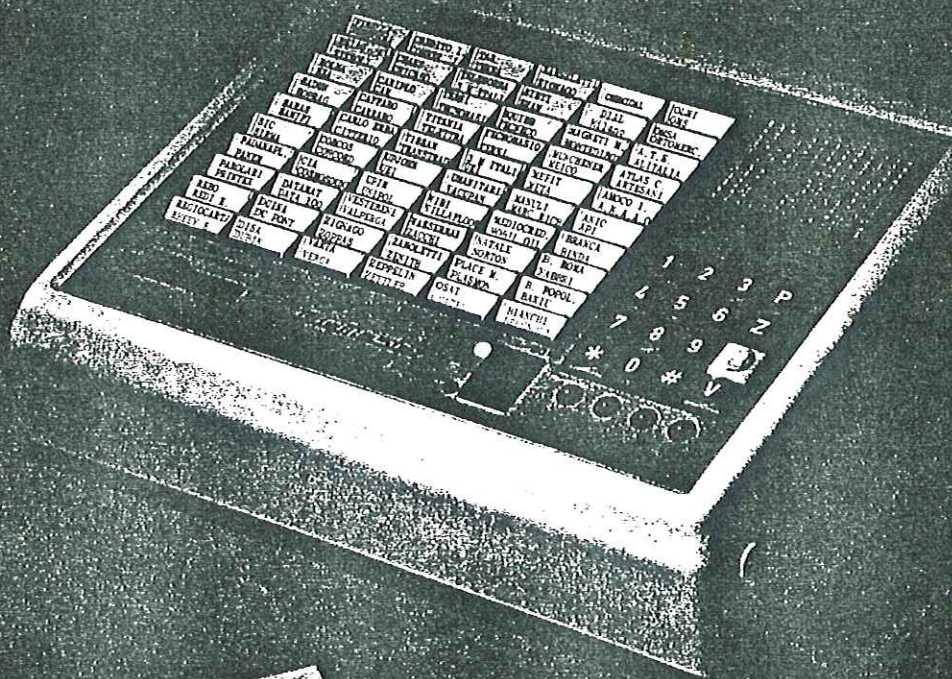


IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli Editore - V.le Monza 106 - 20127 Milano

n. 11 - novembre 1978



Quarta direttiva CEE: la struttura del bilancio di esercizio

Nel luglio di quest'anno ha visto la luce la quarta direttiva Cee relativa ai «conti annuali di alcuni tipi di società» (società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata). E' opportuno che gli interessati conoscano il contenuto del documento che è destinato ad essere recepito dal nostro sistema giuridico tecnico in un prossimo futuro / di FRANCO PONTANI

Il 25/7/78 ha visto la luce la quarta direttiva del Consiglio della Comunità Economica Europea pubblicata sulla G.U. della Comunità Economica Europea n. L. 222 del 14/8/78 con il n. 78/660.

La direttiva è relativa «ai conti annuali di alcuni tipi di società» e, a dizione della stessa, è basata sull'art. 54 paragrafo 3 lett. g) del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea.

Vale a nostro avviso la pena di fornire alcune notizie di complemento per meglio inquadrare la problematica.

Il Trattato venne firmato a Roma il 25/3/57 e consta di 248 articoli. A norma dell'art. 2 la finalità del Trattato (quindi della Comunità) è quella di promuovere, mediante l'instaurazione di un Mercato Comune ed il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni tra gli Stati che ad essa partecipano.

L'esecuzione dei compiti che pertanto risultano affidati alla Comunità Economica Europea è assicurata da un'Assemblea, da un Consiglio, da una Commissione e da una Corte di Giustizia, in cui Consiglio e Commissione sono assistiti da un Comitato Economico Sociale che svolge funzione consultiva. Il Consiglio provvede al coordinamento delle politiche economiche generali degli Stati membri e dispone di potere di decisione. Il Consiglio è formato dai rappresentanti degli Stati membri ed ogni governo vi delega uno dei suoi membri.

Il Consiglio adempie alle finalità sue proprie e quindi anche della Comunità Economica Europea emettendo regolamenti e direttive (cfr. art. 189 trattato Cee); il regolamento ha una portata generale ed ha pertanto una natura generale ed astratta, la direttiva invece è rivolta ad uno Stato membro; la direttiva vincola lo Stato solo per quanto riguarda il risultato da raggiungere: lo Stato invece resta libero di impiegare i mezzi che ritiene più opportuni per il conseguimento di quel risultato. A norma dell'art. 191 del trattato Cee le direttive sono notificate ai loro destinatari, e cioè ai Paesi membri cui esse sono rivolte, e hanno efficacia in virtù di tale notificazione.

Torniamo all'oggetto principale della nostra trattazione. La quarta direttiva del Consiglio della Comunità Economica Europea è stata basata sull'art. 54 paragrafo 3 lett. G) del trattato. Il riferimento citato rientra nel cosiddetto diritto di stabilimento connesso alle società costituite conformemente alla legislazione di uno qualsiasi degli Stati membri ed aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno della Comunità Economica Europea (cfr. art. 58). Per realizzare la finalità istitutiva del trattato è ovvio che debbono essere rimossi tutti quegli ostacoli che derivando da differenze normative o tecniche che presiedono alla stesura dei bilanci delle menzionate società si frappongono alla cosiddetta libertà di stabilimento.

L'introduzione della quarta direttiva citata precisa che il coordinamento delle disposizioni nazionali riguardanti la struttura ed il contenuto dei conti annuali e della relazione sulla gestione, i metodi di valutazione nonché la pubblicità di questi documenti per quanto attiene in particolare la società per azioni, la società in accomandita per azioni e la società a responsabilità limitata, riveste importanza particolare per proteggere gli interessi tanto dei soci come dei terzi, e considerato che il coordinamento deve essere simultaneo in quanto l'attività di queste società spesso si estende oltre i limiti del territorio nazionale e tenendo conto che il bilancio quale documento composto dallo Stato Patrimoniale dal conto Profitti e Perdite, dalla relazione, costituisce la cosiddetta informazione minima che deve essere fornita al pubblico da parte di tutte le società, si rendeva necessario esprimere una direttiva che consentisse di realizzare la finalità dell'armonizzazione.

La direttiva in questione non è rivolta a tutte le società bensì, come si è detto, alle società per azioni, alle società in accomandita per azioni e alle società a responsabilità limitata e consta di 61 articoli distribuiti secondo la seguente struttura:

articolo introduttivo

sezione I - disposizioni generali

sezione II - disposizioni generali relative allo stato patrimoniale ed al conto profitti e perdite

sezione III - strutture dello stato patrimoniale

sezione IV - disposizioni relative alle singole voci dello stato patrimoniale
 sezione V - strutture del conto profitti e perdite
 sezione VI - disposizioni relative alle singoli voci del conto profitti e perdite
 sezione VII - regole di valutazione
 sezione VIII - contenuto dell'allegato
 sezione IX - contenuto della relazione sulla gestione
 sezione X - pubblicità
 sezione XI - controllo
 sezione XII - disposizioni finali.

La struttura dello Stato Patrimoniale

Agli artt. 8 e 9 della Direttiva vengono riportati due schemi alternativi di Stato Patrimoniale. L'uno a sezioni contrapposte, l'altro in forma scalare (cfr. figg. 1 e 2).

Nell'alternativa l'art. 3 della Direttiva avverte che la struttura e il modo di presentazione non sono modificabili da un esercizio all'altro salvo deroghe ammesse in casi assolutamente eccezionali con menzione e motivazione nella relazione degli Amministratori. Ancora l'art. 4 consente la possibilità di uno sviluppo più dettagliato

Fig. 1 - Struttura di stato patrimoniale a sezioni contrapposte

ATTIVO	PASSIVO
<p>A. CAPITALE SOTTOSCRITTO NON VERSATO</p> <p>con indicazione della parte richiamata (a meno che la legislazione nazionale non preveda l'iscrizione del capitale richiamato nel passivo. In tal caso, la parte di capitale richiamata, ma non ancora versata, deve figurare al punto A dell'attivo o al punto D II 5 dell'attivo).</p> <p>B. SPESE DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO</p> <p>come definite dalla legislazione nazionale, sempreché essa ne ammetta l'iscrizione nell'attivo. La legislazione nazionale può altresì prevedere l'iscrizione delle spese di impianto e di ampliamento come prima voce sotto le «immobilizzazioni immateriali».</p> <p>C. IMMOBILIZZAZIONI</p> <p>I. Immobilizzazioni immateriali</p> <ol style="list-style-type: none"> Spese per la ricerca e lo sviluppo, sempreché la legislazione nazionale ne autorizzi l'iscrizione nell'attivo. Concessioni, brevetti, licenze, marchi e diritti e beni analoghi, sempreché siano stati: <ol style="list-style-type: none"> acquisiti a titolo oneroso e non siano da iscrivere al punto C I 3, oppure creati dall'impresa stessa, sempreché la legislazione nazionale ne ammetta l'iscrizione nell'attivo. <ol style="list-style-type: none"> Avviamento, se acquisito a titolo oneroso. Acconti versati. <p>II. Immobilizzazioni materiali</p> <ol style="list-style-type: none"> Terreni e fabbricati. Impianti tecnici e macchinario. Altri impianti, attrezzature industriali e commerciali. Acconti versati e immobilizzazioni materiali in corso. <p>III. Immobilizzazioni finanziarie</p> <ol style="list-style-type: none"> Partecipazioni in imprese collegate. Crediti verso imprese collegate. Partecipazioni. Crediti verso imprese con le quali la società ha un legame di partecipazione. Titoli aventi carattere d'immobilizzazione. Altri prestiti. Azioni proprie o quote proprie (con l'indicazione del loro valore nominale o, in mancanza di esso, della loro parità contabile), sempreché la legislazione nazionale ne autorizzi l'iscrizione nello stato patrimoniale. 	<p>A. PATRIMONIO NETTO</p> <p>I. Capitale sottoscritto</p> <p>(a meno che la legislazione nazionale non preveda l'iscrizione del capitale richiamato a questa voce. In tal caso, gli importi del capitale versato devono essere menzionati separatamente).</p> <p>II. Sovrapprezzi.</p> <p>III. Riserva di rivalutazione.</p> <p>IV. Riserve.</p> <ol style="list-style-type: none"> Riserva legale, qualora la legislazione nazionale ne prescriva la costituzione. Riserva per azioni proprie e quote proprie qualora la legislazione nazionale ne prescriva la costituzione salvo restando l'articolo 22, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 77/91/CEE. Riserve statutarie. Altre riserve. <p>V. Utili (perdite) portati a nuovo</p> <p>VI. Utile (perdita) di esercizio</p> <p>(a meno che la legislazione nazionale non preveda l'iscrizione di questa voce al punto F dell'attivo o al punto E del passivo).</p> <p>B. ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI</p> <ol style="list-style-type: none"> Fondi trattamento di quiescenza ed obblighi simili. Fondi per imposte. Altri accantonamenti. <p>C. DEBITI</p> <p>(Per ciascuna delle voci seguenti e per l'insieme di tali voci, si deve specificare separatamente l'importo dei debiti con durata residua fino ad un anno e l'importo dei debiti con durata residua superiore ad un anno).</p> <ol style="list-style-type: none"> Prestiti obbligazionari, specificando quelli convertibili. Debiti verso istituti di credito. Acconti ricevuti per ordinazioni a meno che non siano distintamente dedotti dalle scorte. Debiti per acquisti e servizi. Debiti rappresentati da titoli di credito. Debiti verso imprese collegate. Debiti verso imprese con le quali la società ha un legame di partecipazione. Altri debiti, tra cui debiti fiscali e debiti per la sicurezza sociale. Ratei e risconti (a meno che la legislazione nazionale non ne preveda l'iscrizione al punto D del passivo).

Segue Fig. 1

ATTIVO	PASSIVO
D. ATTIVO CIRCOLANTE	D. RATEI E RISCONTI
I. Scorte	(a meno che la legislazione nazionale non ne preveda l'iscrizione al punto C 9 del passivo).
1. Materie prime e sussidiarie.	
2. Prodotti in corso di lavorazione.	
3. Prodotti finiti e merci.	
4. Acconti versati.	
II. Crediti	E. UTILE DI ESERCIZIO
(Per ciascuna delle voci sottoindicate si deve indicare separatamente l'importo dei crediti con durata residua superiore ad un anno).	(a meno che la legislazione nazionale non ne preveda l'iscrizione al punto A VI del passivo).
1. Crediti per forniture e servizi.	
2. Crediti verso imprese collegate.	
3. Crediti verso imprese con le quali la società ha un legame di partecipazione.	
4. Altri crediti.	
5. Capitale sottoscritto, richiamato, ma non versato (a meno che la legislazione nazionale preveda l'iscrizione del capitale richiamato al punto A dell'attivo).	
6. Ratei e risconti (a meno che la legislazione nazionale preveda l'iscrizione dei ratei e risconti al punto E dell'attivo).	
III. Valori mobiliari	
1. Partecipazioni in imprese collegate.	
2. Azioni proprie e quote proprie (con l'indicazione del loro valore nominale o, in mancanza di esso, della parità contabile), sempreché la legislazione nazionale ne autorizzi l'iscrizione nello stato patrimoniale.	
3. Altri titoli.	
IV. Depositi bancari, in conto corrente postale, assegni e consistenza di cassa	
E. RATEI E RISCONTI	
(a meno che la legislazione nazionale preveda l'indicazione dei ratei e risconti al punto D II 6 dell'attivo).	
F. PERDITA DELL'ESERCIZIO	
(a meno che la legislazione nazionale non ne preveda l'iscrizione al punto A VI del passivo).	

Fig. 2 - Struttura di stato patrimoniale a forma scalare.

A. CAPITALE SOTTOSCRITTO NON VERSATO

con indicazione della parte richiamata (a meno che la legislazione nazionale non preveda l'iscrizione del capitale richiamato al punto L. In tal caso la parte di capitale richiamata, ma non ancora versata deve figurare al punto A, ovvero al punto D II 5).

B. SPESE DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO

come definite dalla legislazione nazionale, sempreché essa ne ammetta l'iscrizione nell'attivo. La legislazione nazionale può altresì prevedere l'iscrizione delle spese d'impianto e di ampliamento come prima voce sotto le «immobilizzazioni immateriali».

C. IMMOBILIZZAZIONI

I. Immobilizzazioni immateriali

1. Spese per la ricerca e lo sviluppo, sempreché la legislazione nazionale ne autorizzi l'iscrizione nell'attivo.

2. Concessioni, brevetti, licenze, marchi e diritti e beni analoghi, sempreché siano stati:

a. acquisiti a titolo oneroso e non siano da iscriverne al punto C I 3,

oppure

b. creati dall'impresa stessa, sempreché la legislazione nazionale ne ammetta l'iscrizione all'attivo.

3. Avviamento, se acquisito a titolo oneroso.

4. Acconti.

II. Immobilizzazioni materiali

1. Terreni e fabbricati.

2. Impianti tecnici o macchinario.

3. Altri impianti, attrezzature industriali e commerciali.

3. Acconti versati e immobilizzazioni materiali in corso.

III. Immobilizzazioni finanziarie

1. Partecipazioni in imprese collegate.

2. Crediti verso imprese collegate.
3. Partecipazioni.
4. Crediti verso imprese con le quali la società ha un legame di partecipazione.
5. Titoli aventi carattere di immobilizzazioni.
6. Altri prestiti.
7. Azioni proprie e quote proprie (con l'indicazione del loro valore nominale o, in mancanza di esso, della loro parità contabile), sempreché la legislazione nazionale ne autorizzi l'iscrizione nello stato patrimoniale.

D. ATTIVO CIRCOLANTE

I. Scorte

1. Materie prime e sussidiarie.
2. Prodotti in corso di lavorazione.
3. Prodotti finiti e merci.
4. Acconti versati.

II. Crediti

(Per ciascuna delle voci sottoindicate si deve indicare separatamente l'importo dei crediti con durata superiore ad un anno).

1. Crediti per forniture e servizi.
2. Crediti verso imprese e collegate.
3. Crediti verso imprese con le quali la società ha un legame di partecipazione.
4. Altri crediti.
5. Capitale sottoscritto, richiamato, ma non versato (a meno che la legislazione nazionale non preveda l'iscrizione del capitale richiamato al punto A).
6. Ratei e risconti (a meno che la legislazione nazionale non preveda l'iscrizione dei ratei e risconti al punto E).

III. Valori mobiliari

1. Partecipazioni nelle imprese collegate.
2. Azioni proprie o quote proprie (con la indicazione del loro valore nominale o, in mancanza di questo, della loro parità contabile), sempreché la legislazione nazionale ne autorizzi l'iscrizione nello stato patrimoniale.
3. Altri titoli.

IV. Depositi bancari, in conto corrente postale, assegni e consistenze di cassa

E. RATEI E RISCONTI

(a meno che la legislazione nazionale preveda l'iscrizione dei ratei e risconti al punto D II 6).

F. DEBITI LA CUI DURATA RESIDUA NON E' SUPERIORE A UN ANNO

1. Prestiti obbligazionari specificando separatamente quelli convertibili.
2. Debiti verso istituti di credito.
3. Acconti ricevuti per ordinazioni e meno che non siano dedotti distintamente dalle scorte.
4. Debiti per acquisti e servizi.
5. Debiti rappresentati da titoli di credito.
6. Debiti verso imprese collegate.
7. Debiti verso imprese con le quali la società ha un legame di partecipazione.
8. Altri debiti, tra cui debiti fiscali e debiti per la sicurezza sociale.
9. Ratei e risconti (a meno che la legislazione nazionale non ne preveda l'iscrizione al punto K).

G. ATTIVO CIRCOLANTE (IVI COMPRESI I RATEI E RISCONTI QUANDO INDICATI AL PUNTO E) PREVIA DEDUZIONE DEI DEBITI CON DURATA RESIDUA NON SUPERIORE A UN ANNO (COMPRESI I RATEI E RISCONTI INDICATI AL PUNTO K)

H. IMPORTO TOTALE DEGLI ELEMENTI DI ATTIVO PREVIA DEDUZIONE DEI DEBITI CON DURATA RESIDUA NON SUPERIORE AD UN ANNO

I. DEBITI LA CUI DURATA RESIDUA E' SUPERIORE A UN ANNO

1. Prestiti obbligazionari specificando separatamente quelli convertibili.
2. Debiti verso enti creditizi.
3. Acconti ricevuti per ordinazioni purché non siano dedotti distintamente dalle scorte.
4. Debiti per acquisti o servizi.
5. Debiti rappresentati da titoli di credito.
6. Debiti verso imprese collegate.
7. Debiti verso imprese con le quali la società ha un legame di partecipazione.
8. Altri debiti, tra cui debiti fiscali e debiti per la sicurezza sociale.
9. Ratei e risconti (a meno che la legislazione nazionale non ne preveda l'iscrizione al punto K).

J. ACCANTONAMENTI PER RISCHI ED ONERI

1. Fondi per trattamento di quiescenza per pensioni ed obblighi simili.
2. Fondi per imposte.
3. Altri accantonamenti.

K. RATEI E RISCONTI

(a meno che la legislazione nazionale non ne preveda l'iscrizione al punto F 9 o I 9).

L. PATRIMONIO NETTO

- I. Capitale sottoscritto (a meno che la legislazione nazionale non preveda l'iscrizione del capitale richiamato a questa voce. In tal caso, gli importi del capitale sottoscritto e del capitale versato devono essere menzionati separatamente).
- II. Sovrapprezzi
- III. Riserva di rivalutazione
- IV. Riserve
 1. Riserva legale qualora la legislazione nazionale ne prescriba la costituzione.
 2. Riserva per azioni proprie e quote proprie, qualora la legislazione nazionale ne prescriba la costituzione, salvo restando l'articolo 22, paragrafo 1, lettera b) della direttiva 77/91/CEE.
 3. Riserve statutarie.
 4. Altre riserve.
- V. Utili (perdite) portati a nuovo
- VI. Utile (perdita) di esercizio.

delle singole voci sempre che vengano rispettate le strutture degli schemi. Sono possibili raggruppamenti solo quando gli importi inerenti le voci raggruppate siano irrilevanti oppure il raggruppamento favorisca la chiarezza a condizione tuttavia che l'analisi delle voci raggruppate compaia in apposito allegato.

Ancora per favorire la comparabilità e la esatta identificazione delle singole poste l'art. 4 al 4° comma dispone in collegamento al 3° comma che ogni singola posta deve essere contraddistinta da un numero arabo che deve rimanere immutato da un esercizio all'altro, salvo le eccezioni che debbono essere specificatamente segnalate e commentate nella relazione degli amministratori.

La compensazione tra le voci dell'attivo e del passivo

è vietata in forma assoluta, mentre è determinante per l'iscrizione degli elementi patrimoniali nelle immobilizzazioni o nell'attivo circolante la loro destinazione, una destinazione che esaminando gli schemi alternativi non può sfuggire. Prescindendo dalle concezioni dottrinarie connesse alla opportuna classificazione delle voci dello Stato Patrimoniale possiamo senz'altro ravvisare, almeno nello schema a forma scalare, una classificazione che tende ad evidenziare la struttura di liquidità dell'impresa cui il Bilancio si riferisce.

L'esame, senza entrare nel merito delle norme connesse alle valutazioni delle singole poste patrimoniali, evidenzia, con mero riferimento quindi alla struttura, l'

aderenza degli schemi proposti ai postulati del Bilancio di esercizio previsti al documento n. 1 dei Principi Contabili della Commissione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti che possiamo qui citare:

- a. comprensibilità (chiarezza) derivante dalla immutata ripetizione della struttura in esercizi successivi;
- b. comparabilità;
- c. omogeneità.

Pur riferendosi la quarta Direttiva alle società di capitali, non si poteva obbligare la società di piccola dimensione a seguire uno schema obbligatorio che rende necessario un adeguato apparato amministrativo e quindi

Fig. 3 - Schema alternativo di conto profitti e perdite.

I	II
<ol style="list-style-type: none"> 1. Importo netto del volume d'affari. 2. Variazioni delle scorte di prodotti finiti e in corso di fabbricazione. 3. Lavori effettuati dall'impresa per se stessa e iscritti nell'attivo. 4. Altri proventi di gestione. 5. a. Spese per materie prime e sussidiarie. b. Altre spese esterne. 6. Spese per il personale: <ol style="list-style-type: none"> a. salari e stipendi. b. oneri sociali, con indicazione separata degli oneri per i trattamenti di quiescenza. 7. a. Rettifiche di valore relative alle spese di impianto e di ampliamento, alle immobilizzazioni materiali ed immateriali. b. Rettifiche di valore di elementi dell'attivo circolante ove esse superino le rettifiche di valore normali in seno all'impresa. 8. Altri oneri di gestione. 9. Proventi da partecipazioni, specificando quelli derivanti da imprese collegate. 10. Proventi da altri valori mobiliari e da crediti delle immobilizzazioni, specificando quelli derivanti da imprese collegate. 11. Altri interessi e proventi assimilati; specificando quelli derivanti da imprese collegate. 12. Rettifiche di valore relative ad immobilizzazioni finanziarie e a valori mobiliari facenti parte dell'attivo circolante. 13. Interessi ed oneri assimilati, specificando quelli relativi ad imprese collegate. 14. Imposte sull'utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie. 15. Utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie dopo pagamento delle imposte. 16. Proventi straordinari. 17. Oneri straordinari. 18. Utile (perdita) straordinario. 19. Imposte sull'utile (perdita) straordinario. 20. Altre imposte non comprese nelle voci precedenti. 21. Utile (perdita) di esercizio. 	<p>A. ONERI</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Riduzione delle scorte di prodotti finiti e in corso di fabbricazione. 2. a. Spese per materie prime e sussidiarie. b. Altri oneri esterni. 3. Spese per il personale: <ol style="list-style-type: none"> a. salari e stipendi; b. oneri sociali, specificando gli oneri per le pensioni. 4. a. Rettifiche di valore relative alle spese di impianto e di ampliamento, alle immobilizzazioni materiali ed immateriali. b. Rettifiche di valore di elementi dell'attivo circolante ove esse superino le rettifiche di valore normali in seno all'impresa. 5. Altri oneri di gestione. 6. Rettifiche di valore relative ad immobilizzazioni finanziarie ed a valori mobiliari facenti parte dell'attivo circolante. 7. Interessi ed oneri assimilati, specificando quelli relativi ad imprese collegate. 8. Imposte sull'utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie. 9. Utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie dopo pagamento delle imposte. 10. Oneri straordinari. 11. Imposte sull'utile (perdita) straordinario. 12. Altre imposte non comprese nelle voci precedenti. 13. Utile (perdita) di esercizio. <p>B. PROVENTI</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Importo netto del volume d'affari. 2. Aumento delle scorte di prodotti finiti e di prodotti in corso di fabbricazione. 3. Lavori effettuati dall'impresa per se stessa e iscritti nell'attivo. 4. Altri proventi di gestione. 5. Proventi da partecipazioni, specificando quelli derivanti da imprese collegate. 6. Proventi da altri valori mobiliari e da crediti delle immobilizzazioni, specificando quelli derivanti da imprese collegate. 7. Altri interessi e proventi assimilati, specificando quelli derivanti da imprese collegate. 8. Utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie dopo pagamento delle imposte. 9. Proventi straordinari. 10. Utile (perdita) di esercizio.

organizzativo della società. L'art. 11 della Direttiva infatti ha previsto la possibilità per le società che alla data di chiusura del Bilancio non superano i limiti numerici di due dei tre seguenti criteri:

- a. totale dello Stato Patrimoniale: 1.000.000 di Uce (poco più di un miliardo di lire alla quotazione vigente);
 - b. importo netto del volume di affari: 2.000.000 di Uce (circa due miliardi di lire);
 - c. numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50,
- di redigere uno Stato Patrimoniale in forma abbreviata.

Comune invece a tutte le dimensioni è l'obbligo (a suffragare il principio della chiarezza e del dovere di informazione ai terzi) di indicare in calce allo Stato Patrimoniale o in relazione gli impegni di garanzia classificati per natura e con specifica indicazione di quelli reali e degli impegni verso collegate.

La struttura del Conto Profitti e Perdite

La Direttiva ha previsto quattro alternative, due a sezioni contrapposte e due a formato scalare (cfr. fig. 3), disciplinandone il contenuto minimo obbligatorio e strut-

III

IV

1. Importo netto del volume d'affari.
2. Costi di produzione delle prestazioni fornite per il conseguimento del volume d'affari (comprese le rettifiche di valore).
3. Utile (perdita) lordo proveniente dal volume d'affari.
4. Costi di distribuzione (comprese le rettifiche di valore).
5. Spese generali di amministrazione (comprese le rettifiche di valore).
6. Altri proventi di gestione.
7. Proventi di partecipazione, specificando quelli derivanti da imprese collegate.
8. Proventi da altri valori mobiliari e crediti nelle immobilizzazioni, specificando quelli derivanti da imprese collegate.
9. Altri interessi e proventi assimilati, specificando quelli derivanti da imprese collegate.
10. Rettifiche di valore relative ad immobilizzazioni finanziarie nonché a valori mobiliari compresi nell'attivo circolante.
11. Interessi ed oneri assimilati, specificando quelli riguardanti imprese collegate.
12. Imposte sull'utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie.
13. Utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie dopo pagamento delle imposte.
14. Proventi straordinari.
15. Oneri straordinari.
16. Utile (perdita) straordinario.
17. Imposte sull'utile (perdita) straordinario.
18. Altre imposte non comprese nelle voci precedenti.
19. Utile (perdita) di esercizio.

A. ONERI

1. Costi di produzione delle prestazioni fornite per il conseguimento del fatturato (comprese le rettifiche di valore).
2. Costi di distribuzione (comprese le rettifiche di valore).
3. Spese generali di amministrazione (comprese le rettifiche di valore).
4. Rettifiche di valore relative ad immobilizzazioni finanziarie, nonché a valori mobiliari compresi nell'attivo circolante.
5. Interessi ed oneri assimilati, specificando quelli riguardanti imprese collegate.
6. Imposte sull'utile proveniente dalle attività ordinarie.
7. Utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie dopo pagamento delle imposte.
8. Oneri straordinari.
9. Imposte sull'utile (perdita) straordinario.
10. Altre imposte non comprese nelle voci precedenti.
11. Utile (perdita) di esercizio.

B. PROVENTI

1. Importo netto del volume d'affari.
2. Altri proventi di gestione.
3. Proventi da partecipazioni, specificando quelli derivanti da imprese collegate.
4. Proventi da altri valori mobiliari e crediti compresi nelle immobilizzazioni specificando quelli derivanti da imprese collegate.
5. Altri interessi e proventi assimilati, specificando quelli derivanti da imprese collegate.
6. Utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie dopo pagamento delle imposte.
7. Proventi straordinari.

turale agli artt. 23, 24, 25 e 26 della Direttiva.

Ognuno degli schemi tende ad evidenziare alcuni aspetti particolari. Il primo ed il secondo, l'uno in forma progressiva, l'altro in forma contrapposta, evidenziano in modo specifico, alla voce 6 del primo ed alla voce 3 del secondo le spese per il personale, spese queste che non sono con la stessa evidenza dimostrate negli schemi 3 e 4.

Ancora la gestione delle materie, nel primo schema ai punti 2 e 5 e nel secondo schema ai punti 1, 2 della sez. a. e 2 della sez. b., negli schemi 3 e 4 appaiono conglobati al punto 2 ed 1 rispettivamente.

Tra gli schemi esaminati il terzo è quello che più di tutti si avvicina all'impostazione anglosassone evidenziando l'utile lordo del ciclo tipico, rendendo possibile la determinazione indiretta dell'utile operativo, enucleando l'utile prima delle imposte inerenti la gestione tipica distinto da quello derivante dalle altre operazioni discriminando altresì le imposte inerenti la gestione tipica, la gestione non tipica e le altre imposte.

Non sappiamo se la nostra normativa si orienterà più su uno schema a sezioni contrapposte che non su uno schema in forma scalare ma esprimiamo l'augurio di una scelta verso uno schema scalare conformemente alle proposte contenute nel documento n. 2 della Commissione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti per la statuizione dei principi contabili.

Come per lo Stato Patrimoniale è da rimarcare che deroghe alla struttura minima, nel senso di raggruppamento di alcune voci, potranno essere consentite alle società che alla data di chiusura del Bilancio non superano i limiti numerici di due dei tre seguenti criteri:

- a. totale dello Stato Patrimoniale: 4.000.000 di Uce (quattro miliardi di lire circa);
- b. importo netto del volume di affari: 8.000.000 di Uce (otto miliardi di lire circa);
- c. numero medio dipendenti durante l'esercizio: n. 250.

I riferimenti al controllo revisionale

L'art. 51 della Quarta Direttiva prevede che le società di capitali per le quali la Direttiva è stata emanata debbano far controllare i loro conti annuali da una o più persone abilitate ai sensi della Legge Nazionale alla Revisione dei Conti con la possibilità di esentare le società minori.

La disposizione si inquadra con il contenuto dell'Ottava Direttiva concernente l'abilitazione delle persone incaricate del controllo di Legge dei documenti contabili annuali delle società di capitali, la cui proposta è stata presentata dalla Commissione il 24 aprile 1978. Non ci dilunghiamo qui sulla natura fisica e giuridica dei verificatori, rinviando a quanto indicato nella relazione del Dott. Giuseppe Bernoni al XXI Congresso Nazionale dei Dottori Commercialisti, ma desideriamo qui rimarcare che presumibilmente si dovrà rivedere in sede comunitaria l'attuale struttura del Collegio Sindacale specie in presenza del Ruolo dei Revisori Ufficiali dei Conti che non sempre accoglie soggetti iscritti ad Albi Professionali.

In tema di Collegio Sindacale la recente Legge n. 904/1977 portando a 20 milioni il capitale delle società a responsabilità limitata ed a 200 milioni il capitale sociale delle società per azioni, quali dimensioni minime per l'esistenza delle stesse, ha altresì previsto il Collegio Sindacale per le dimensioni di capitale di 100 milioni per le società a responsabilità limitata ed ovviamente di 200 milioni per le società per azioni. I canoni di controllo sono pertanto diversi per ciò che attiene il livello dimensionale tra quelli previsti dall'art. 11 della Direttiva Comunitaria che ha quantificato le dimensioni della cosiddetta società minore e quelli previsti dalla nostra attuale disciplina giuridica; infatti i primi prendono atto di una situazione di fatto connessa al dimensionamento dell'impresa, i secondi solo alla dimensione giuridica del suo capitale proprio.

Conclusioni

Lo scopo dello scritto non era certamente quello di fornire una trattazione scientifica a livello comparativo delle norme contenute nella Quarta Direttiva della Comunità Economica Europea con le attuali disposizioni del Codice Civile, né è voluta entrare nel merito delle impostazioni tecniche per verificare quale degli schemi alternativi meglio assolva al compito della migliore informazione dei terzi fornita attraverso il Bilancio di impresa. Abbiamo voluto soltanto divulgare un documento che riteniamo estremamente interessante in quanto destinato ad essere recepito dal nostro sistema giuridico tecnico in un prossimo futuro.