

ODCEC Cagliari

***Corso di preparazione all'Esame di Stato per
l'abilitazione alla professione***

L'informativa della nota integrativa dopo il DLgs 139/2015

Dott. Piero Maccioni

13 febbraio 2016

DLgs 139/2015

Il dlgs recepisce la Dir. Contabile 2013/34/UE, le norme riguardano i bilanci 2016, **ma sono oggi in vigore** L'OIC dovrà aggiornare i principi contabili (Dlgs 38/2005, art. 9-bis).

Le **novità** introdotte hanno questi **obiettivi**:

- ridurre gli oneri amministrativi a carico delle PMI e semplificare la relativa disciplina;
- migliorare la comparabilità dell'informativa resa con i bilanci;
- tutelare l'interesse degli utilizzatori dei bilanci a una corretta rappresentazione delle informazioni contabili più rilevanti

DLgs 139/2015 (#2)

La Direttiva disciplina la redazione dei prospetti del bilancio d'esercizio/ consolidato. In particolare le modifiche normative hanno riguardato queste **7 macro aree**:

- ◆ **Disposizioni generali** principi generali di redazione del bilancio e metodi di valutazione e di iscrizione delle poste;
- ◆ **Schemi di bilancio** schemi da utilizzare e disposizioni relative a specifiche voci di S/P, C/E e del **rendiconto finanziario**;
- ◆ **Contenuto della nota integrativa**;

dott. Piero Maccioni

3

DLgs 139/2015 (#3)

- ◆ **Relazione sulla gestione** contenuto + relazione sul governo societario;
- ◆ **Bilancio consolidato** obbligo e modalità di redazione
- ◆ **Obblighi di pubblicazione** modifica art. 2478-bis
- ◆ **Semplificazioni per micro e piccole imprese** nuovo art. 2435-ter (Bilancio delle micro-imprese)

dott. Piero Maccioni

4

Sintesi delle novità (#1)

- ⇒ **postulati del bilancio** le novità riguardano il criterio della sostanza sulla forma e quello della rilevanza;
- ⇒ **schemi di bilancio**
 - obbligatorietà della redazione del rendiconto finanziario
 - introduzione di specifiche voci per la rappresentazione contabile dei derivati + evidenziazione posizioni debitorie e creditorie verso le società sottoposte al controllo delle controllanti;
 - sono stati abrogati dai prospetti i conti d'ordine e le partite straordinarie

dott. Piero Maccioni

5

Sintesi delle novità (#2)

- ⇒ **criteri di rappresentazione** delle operazioni
 - introduzione del metodo del **fair value** per la misurazione dei **derivati** (da poste di semplice "informazione" diventano a tutti gli effetti debiti e crediti di natura finanziaria che generano oneri e proventi finanziari)
 - il metodo del **costo ammortizzato** per la misurazione dei crediti, dei titoli immobilizzati e dei debiti;
 - viene espressamente precisato il **divieto** di ripristino delle svalutazioni dell'**avviamento**;

dott. Piero Maccioni

6

Impatto nel 1° recepimento (#1)

Art. 12 del DLgs 139/2015 contiene alcune disposizioni transitorie per cui - nonostante le nuove regole siano **in vigore dal 1° gennaio 2016** - **sono concesse alcune eccezioni di prima transizione.**

È concesso di **non applicare** i nuovi criteri di valutazione per alcune specifiche voci a quelle operazioni che, al 1° gennaio 2016, non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.

dott. Piero Maccioni

7

Impatto nel 1° recepimento (#2)

In particolare è concesso di:

- non applicare il criterio del costo ammortizzato per i **titoli** che risultano immobilizzati nel bilancio 2015 fino alla data della loro eliminazione contabile o cessione;
- non modificare la vita utile dell'**avviamento** iscritto nel bilancio 2015;
- non applicare il criterio del costo ammortizzato per i **crediti** e i **debiti** iscritti nel bilancio 2015

dott. Piero Maccioni

8

Impatto nel 1° recepimento (#3)

Fatta eccezione per queste specifiche voci, tutte le modifiche ai criteri di valutazione entrano in vigore dal 1° gennaio 2016. Generalmente nel nostro ordinamento gli impatti derivanti dall'adozione di una nuova norma **non hanno effetti retroattivi**, a meno che sia previsto in modo specifico dalla legge.

Tuttavia, a causa del fatto che il patrimonio di cui è dotata la società alla data di chiusura dell'esercizio costituisce il "**patrimonio netto di apertura**", le nuove disposizioni legislative impattano le voci che costituiscono le attività e le passività di inizio esercizio

Quindi:

dott. Piero Maccioni

9

Impatto nel 1° recepimento (#4)

- tutti i derivati esistenti al 1.1.2016 devono essere inventariati e valutati al **fair value** con imputazione degli effetti al conto economico, a meno che si tratti di operazioni di copertura;
- gli eventuali costi di "pubblicità" e "ricerca applicata" capitalizzati nel bilancio 2015 devono essere spesi al conto economico;
- se esistono degli aggravi e i disagi di emissione è necessario calcolare gli effetti derivanti dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato

dott. Piero Maccioni

10

Criterio del "costo ammortizzato" (#1)

Art. 2426, c.1 (criteri di valutazione)

- 1) ... le immobilizzazioni rappresentate da **titoli** sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile;
- 7) il **disaggio** e l'**aggio** su prestiti sono rilevati secondo il criterio stabilito dal successivo numero 8);
- 8) i **crediti** e i **debiti** sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo;

dott. Piero Maccioni

11

Criterio del "costo ammortizzato" (#2)

Il costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria è il valore di iscrizione iniziale, al netto dei rimborsi di capitale già effettuati, aumentato o ridotto dell'ammortamento complessivo eseguito tramite il «metodo dell'interesse effettivo» di qualsiasi importo che crei una differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza.

È obbligatorio "**attualizzare**" i crediti e i debiti il cui incasso/pagamento è previsto oltre il normale ciclo operativo (dodici mesi, in genere).

dott. Piero Maccioni

12

Esempio di "costo ammortizzato"

In data 1 gennaio 20X0, si acquista un'obbligazione al prezzo di € **90**, sostenendo costi di negoziazione pari a € **5**. L'obbligazione dà diritto a ricevere interessi attivi pari a €**4**/anno per i successivi cinque anni (31.12.20X0÷31.12.20X4). L'obbligazione verrà rimborsata in data 31.12.20X4 a € **110**.

Il tasso di interesse effettivo è pari a **6,96**, vale a dire al tasso che attualizza i cash flow attesi dal titolo obbligazionario per eguagliarli al valore iniziale di questo.

$$4/1,0696 + 4/(1,0696^2) + 4/(1,0696^3) + 4/(1,0696^4) + 114/(1,0696^5) = 95$$

ANNO	Valore cont. iniziale	Int. Attivi al 6,96%	Int. Attivi nominali	Valore cont. finale
20x0	95,0	6,61	(4,0)	97,61
20x1	97,61	6,79	(4,0)	100,40
20x2	100,40	6,99	(4,0)	103,39
20x3	103,39	7,19	(4,0)	106,58
20x4	106,58	7,42	(114,0)	-

dott. Piero Maccioni

13

L'informativa di bilancio (#1)

L'art. 2427 c.c. prevede una serie di informazioni che la nota integrativa deve obbligatoriamente contenere - il dettato della norma fissa solamente il contenuto **minimale** del documento

⇒ obbligo generale (art. 2423 c.c.) di fornire **informazioni complementari** qualora quelle previste da specifiche norme **non siano sufficienti** a rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione dell'impresa

dott. Piero Maccioni

14

L'informativa di bilancio (#2)

- ⇒ c. 3-bis «Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia **effetti irrilevanti** al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta»
- ⇒ art. 2423-bis (c. 1-bis) «La **rilevazione** e la **presentazione** delle voci è effettuata tenendo conto della **sostanza** dell'operazione o del contratto»

dott. Piero Maccioni

15

L'informativa di bilancio (#3)

Informazioni richieste dall'art. 2427 c.c.:

- illustrazione dei criteri di valutazione adottati (p.to **1**)
- dettaglio del contenuto e movimentazione delle voci dello S/P (p.ti **2÷9**)
- informazioni sulle voci del C/E (p.ti **10÷14**)
- altre informazioni (p.ti **15÷22-septies**)

in numerose altre disposizioni del codice civile si trovano riferimenti ad informazioni che devono essere fornite nella nota integrativa

dott. Piero Maccioni

16

Deve essere fornita un'informativa esauriente seppure sintetica; la NI deve illustrare i criteri operativi utilizzati nella redazione del bilancio d'esercizio, in particolare per:

📁 **la valutazione delle voci di bilancio**

📁 **le rettifiche di valore**

Per ciascuna voce di bilancio occorre:

- a) evidenziare gli elementi considerati nella valutazione
- b) illustrare i criteri alternativi di valutazione
- c) motivare la scelta effettuata

dott. Piero Maccioni

17

La **NI** ha quindi lo scopo di integrare la **rappresentazione numerica** della realtà sociale con la spiegazione del contenuto dei numeri e con l'indicazione delle **regole** che sono state seguite per **ridurre in numeri** la situazione sociale.

La sua funzione è quella di fornire - ai soci e ai terzi - informazioni **aggiuntive, esplicative e complementari.**

dott. Piero Maccioni

18

Essendo parte integrante del bilancio d'esercizio, eventuali **vizi** riguardanti il contenuto informativo del documento danno luogo alle stesse conseguenze derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili.

I **rilievi** esposti dal revisore legale possono derivare dalle due macro-categorie:

- errori "**qualitativi**"
- errori "**quantitativi**"

GLI EFFETTI DEI RILIEVI

Art. 2434-bis, 2° comma c. c.: *invalidità della deliberazione di approvazione del bilancio*

"La legittimazione ad impugnare la deliberazione di approvazione del bilancio su cui il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti ha emesso un giudizio privo di rilievi spetta a tanti soci che rappresentino almeno il cinque per cento del capitale sociale"

Significatività

Un errore/omissione (e una informazione) è significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori

dott. Piero Maccioni

21

La "significatività" nelle norme professionali

Le fonti:

- ⇒ **Principi contabili dell'OIC**
standard setter nazionale art.9bis DLgs38/2005
- ⇒ **IAS/IFRS**
opzione possibile post Legge 116/2014
- ⇒ **Principi di revisione ISA Italia**
Determina Rag. Gen. dello Stato del 23 dic 2014

dott. Piero Maccioni

22

La "significatività" nelle norme professionali

Gli **OIC** e gli **IAS/IFRS** introducono il concetto di "**significatività**", (noto nella prassi come "materialità"), che costituisce il **limite** entro il quale tali errori e difformità **non hanno effetto rilevante** sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

dott. Piero Maccioni

23

La "significatività" nelle norme professionali

Per l'OIC 11 «la **correttezza** dei dati di bilancio **non si riferisce soltanto** all'**esattezza aritmetica**, bensì alla correttezza economica, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio d'esercizio» (OIC 11, pag. 16)

dott. Piero Maccioni

24

(esempio #1) **COVENANT** = accordo che intercorre tra un'impresa e i suoi finanziatori, che mira a tutelare questi ultimi dai possibili danni derivanti da una gestione eccessivamente rischiosa dei finanziamenti concessi.

L'accordo può prevedere clausole vincolanti per l'impresa (es.: obbligo del mantenimento del rapporto tra debito netto e patrimonio netto **al di sotto di una determinata soglia**), pena la revoca del prestito.

Anche se distante dalla soglia, occorrerà fornire un'adeguata informativa di tale obbligazione contrattuale

dott. Piero Maccioni

25

(esempio #2) La **società A** detiene una piccola partecipazione nella **società B**.

Il sistema bancario concede un finanziamento alla **società B**, solo a seguito del rilascio di una garanzia fideiussoria da parte della **società A**; senza tale garanzia, la banca non avrebbe concesso il prestito alla **società B**.

Poiché la **soc. B** è stata ritenuta dal sistema bancario non dotata di un'autonoma capacità di credito, **l'informativa** che deve essere fornita nella nota integrativa della società **A** è connessa alla necessità di evidenziare l'esistenza di un rischio potenziale (obbligata in solido), qualora si verifichi il **default** della **società B**.

dott. Piero Maccioni

26

Le novità nella nota integrativa (#1)

- vengono richieste specifiche informazioni per il *fair value* dei **derivati**, modificando l'art. 2427 bis C.C.;
- occorrono specifiche informazioni per impegni, rischi e **passività potenziali**;
- una nuova disposizione (art. 2427, c.2) impone di fornire le informazioni in NI secondo **l'ordine delle voci** indicate nello Stato patrimoniale e nel Conto economico;
- gli **eventi successivi** alla chiusura dell'esercizio andranno segnalati in NI e non più nella RelGest

dott. Piero Maccioni

27

Le novità nella nota integrativa (#2)

specifiche informazioni per impegni, rischi e **passività potenziali** [p.to 9) del 2427 c.c.]

La soppressione dei conti d'ordine è accompagnata da un nuovo **obbligo di informativa**, in particolare per quelle passività potenziali per le quali - ai sensi del principio contabile OIC 31 - **non è possibile** iscrivere un fondo rischi ed oneri

dott. Piero Maccioni

28

Funzione esplicativa (1):

- deve essere indicata la **deroga, nonché gli effetti da essa prodotti**, con riferimento alle disposizioni che disciplinano la redazione del Bilancio, qualora incompatibili con la rappresentazione veritiera e corretta della situazione della società (art. 2423, comma 4);
- deve essere indicata l'influenza del **cambiamento dei criteri di valutazione** sulla rappresentazione della situazione finanziaria e patrimoniale e del risultato economico della società (art. 2423-bis, comma 2);
- si deve dare evidenza e motivazione di ogni **variazione** relativa ai piani di **ammortamento** delle immobilizzazioni materiali e immateriali (art. 2426, comma 1, n°2);

dott. Piero Maccioni

29

Funzione esplicativa (2):

- deve essere **motivata l'eventuale differenza**, registrata nella valutazione effettuata con il metodo del costo, ovvero del patrimonio netto, delle immobilizzazioni finanziarie di società controllate e collegate (art. 2426, comma 1, n°3, 2° capoverso);
- deve essere motivata la scelta di iscrizione delle partecipazioni immobilizzate in società controllate e collegate ad un **valore di costo superiore** rispetto a quello che risulterebbe dalla prima applicazione del metodo del Patrimonio Netto (art. 2426, n°4, 2° capoverso);
- deve essere motivata la scelta di **ammortizzare l'avviamento** per un periodo **superiore ai 5 anni**, laddove la sua utilità si protragga più a lungo (art. 2426, n°6, 2° capoverso);

dott. Piero Maccioni

30

Funzione esplicativa (3):

- deve essere segnalata l'**impossibilità di effettuare la comparazione temporale** delle voci esposte in Bilancio con quelle dell'esercizio precedente (art. 2423-ter, comma 5);
- le operazioni realizzate con **parti correlate**, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano ~~rilevanti~~ e **non siano state concluse a normali condizioni di mercato** (art. 2427, n. 22-bis).

dott. Piero Maccioni

31

Le informazioni richieste dai PPCC

Ad integrazione delle norme di legge il principio contabile OIC 12 richiede alcune informazioni **aggiuntive** rispetto a quelle dell'art. 2427 c.c.

Tali informazioni riguardano:

- 1.** le operazioni con dirigenti, amministratori, sindaci e soci della società o di imprese collegate/consociate (informazioni necessarie quando di importo rilevante e significativo)

dott. Piero Maccioni

32

(esempio #3)

	Dott. Rossi Dir. Generale Soc. A		
	0%		50%
	↓		↓
	Soc. A		Soc. B

Le società A e B sono parti correlate

Lo **IAS 24** (par. 10) indica quanto occorra valutare in merito all'individuazione di possibili parti correlate e la relativa informativa di bilancio.

⇒ Transazione tra **A** e **B**: (i) di una certa rilevanza; (ii) non conclusa in normali condizioni di mercato.

dott. Piero Maccioni

33

Le informazioni richieste dai PPCC

2. L'**OIC 12** stabilisce che le informazioni inserite nella **relazione sulla gestione** devono essere menzionate anche nella **nota integrativa**, facendo un **esplicito rinvio** alla relazione sulla gestione per:

- a) la natura dell'attività d'impresa;
- b) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- c) i rapporti con imprese controllate, collegate e altre consociate
- d) i rapporti intercorsi con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento e con le altre società che vi sono soggette, nonché l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio

dott. Piero Maccioni

34

Le informazioni richieste dai PPCC

3. il **rendiconto finanziario**; prospetto fondamentale per la comprensione della situazione finanziaria della società, sebbene i principi contabili ritengano che la sua mancata presentazione non costituisca una violazione del principio della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio per le imprese di minori dimensioni
4. la composizione delle voci **“altri ricavi e proventi”** e **“oneri diversi di gestione”** del C/Economico. L'OIC 12 precisa che tali voci generiche del conto economico devono essere distinte in quanto ciò consente una migliore comprensione del risultato intermedio

dott. Piero Maccioni

35

Conti d'ordine (1)

Art. 2427, n°9) c.c.

“... gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società, specificando i conti d'ordine relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime ...”

Occorre fornire una **descrizione narrativa** sui conti d'ordine presentati in calce allo S/P e non sufficientemente chiari; inoltre si deve dare notizia di **eventuali impegni non quantificabili** (es.: lettere di patronage, contratti in corso sottoposti a condizioni sospensive, incentivi ricevuti in base a leggi speciali che prevedano vincoli sulla dislocazione delle immobilizzazioni materiali o sui livelli occupazionali)

dott. Piero Maccioni

36

Conti d'ordine (2)

FOCUS

importanza fondamentale delle informazioni in NI a supporto dei valori iscritti nei c/ d'ordine

Es.: un conto d'ordine "*Ipotecche a garanzia di debiti delle controllate*" può riferirsi integralmente a controllate di primo livello oppure può essere relativa a una pluralità di soggetti.

Senza le opportune informazioni in NI il lettore non è in grado di apprezzare compiutamente il livello di rischio associato ad una sintetica descrizione del conto d'ordine

dott. Piero Maccioni

37

Conti d'ordine (3)

L'**OIC 22** stabilisce che la NI deve contenere:

1. le **fideiussioni prestate ad altri fideiussori**, indicando il debitore principale ed il creditore;
2. l'importo globale e pro-quota del debito garantito da co-fidejussione (alla data di riferimento del bilancio) indicando il debitore principale, il creditore, e gli altri fidejussori
3. in ipotesi di **co-fidejussioni solidali**, l'importo globale del debito garantito da co-fidejussione (alla data di riferimento del bilancio) con indicazione del debitore principale, del creditore, e degli altri fidejussori

dott. Piero Maccioni

38

Conti d'ordine (4)

Il c.d. "Modulo ABI" al punto 4) «**garanzie ricevute**» riporta gli estremi delle garanzie ricevute dalla banca (fideiussione, pegno di contanti sul c/c, pegno di titoli):

- limite di importo;
- scadenza e valuta;
- tipologia e quantità dei titoli ricevuti in garanzia;
- importo per il quale risulta iscritta l'ipoteca.

Il prospetto si divide in **tre sezioni**:

- a) garanzie prestate dalla Società alla Banca a favore proprio
- b) garanzie che la Società si è fatta prestare da terzi
- c) garanzie prestate dalla Società alla Banca a favore di terzi

dott. Piero Maccioni

39

Conti d'ordine (5)

c) garanzie prestate dalla Società alla Banca a favore di terzi

Occorre porre particolare attenzione all'analisi delle garanzie previste alla sezione c). In tale ipotesi la nota integrativa deve riportare le opportune informazioni sull'ammontare e sulla natura e delle garanzie prestate anche se la perdita che ne potrebbe derivare sia ritenuta improbabile.

Qualora invece la perdita sia ritenuta probabile occorre verificare l'esistenza di un adeguato accantonamento al fondo rischi.

dott. Piero Maccioni

40

Conti d'ordine (6)

L'informativa fornita dai conti d'ordine **non** deve essere **ridondante** e deve riguardare unicamente fatti ed operazioni **significativi** valutati nell'ambito della specificità dell'impresa

Non per questo si deve ricadere nella fattispecie opposta, cioè nella mancata evidenziazione tra i conti d'ordine di elementi rilevanti, fatto che potrebbe configurare il reato di **false comunicazioni sociali** (art. 2621 c.c.)

dott. Piero Maccioni

41

Eventi successivi (1)

Art. 2427, n°22-quater) c.c.

"la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei **fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio**"

A partire dai bilanci 2016 le informazioni sugli "eventi successivi" si indicano nella **nota integrativa**.

L'art. 2423 bis, n°4 dispone che "si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, **anche se conosciuti dopo la chiusura di questo**"

La norma è piuttosto indeterminata; per una sua corretta applicazione si può fare riferimento a quanto previsto dai principi contabili emanati dall'OIC

dott. Piero Maccioni

42

Eventi successivi (2)

Occorre distinguere tra:

- a) fatti che si riferiscono ad eventi relativi a situazioni **già in essere** alla data di chiusura del bilancio;
- b) fatti che **non** si riferiscono a situazioni in essere alla data di chiusura del bilancio.

Nei casi **a)** l'**OIC 29** precisa che gli amministratori dovranno verificare se i fatti siano tali da avere un effetto sul processo valutativo delle attività e passività in bilancio e si renderà necessario modificare i valori di bilancio; si tratterà di fatti che - pur accaduti nel nuovo esercizio - concorrono a ridurre/eliminare le **incertezze** insite nel processo di stima dei valori contabili alla chiusura dell'esercizio

Eventi successivi (3)

Qualora l'effetto di tali eventi **non sia quantificabile**, gli amministratori dovranno comunque fornire un'adeguata informativa nella nota integrativa

Nei casi **b)** invece, **non si dovrà procedere alla rettifica dei valori di bilancio**. Si dovrà, tuttavia, fare menzione di tali eventi qualora si tratti di fatti di natura rilevante ed eccezionale, ovvero rappresentativi di condizioni di gestione totalmente nuove

Infine, devono essere menzionati tutti quegli eventi, verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio, la cui mancata illustrazione potrebbe **compromettere** la possibilità dei fruitori dell'informativa contabile di elaborare valutazioni corrette e di prendere decisioni appropriate

Art. 2427

Contenuto della nota integrativa

[1] La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

- 1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;**
- 2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;**
- 3) la composizione delle voci: "costi di impianto e di ampliamento" e: "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;**

dott. Piero Maccioni

45

Art. 2427

(2 di 9)

- 3-bis) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;**
- 4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni;**
- 5) l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;**

dott. Piero Maccioni

46

Art. 2427

(3 di 9)

- 6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche;**
- 6-bis) eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio;**
- 6-ter) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine;**
- 7) la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi dello stato patrimoniale", quando il loro ammontare sia apprezzabile, nonché la composizione della voce "altre riserve";**
- 7-bis) le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;**
- 8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;**

dott. Piero Maccioni

47

Art. 2427

(4 di 9)

- 9) l'importo complessivo degli impegni delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione sulla natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati;**
- 10) se significativa, la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;**
- 11) l'ammontare dei proventi da partecipazioni, indicati nell' art. 2425, numero 15), diversi dai dividendi;**
- 12) la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari, indicati nell'art. 2425, n. 17), relativi a prestiti obbligazionari, a debiti verso banche, e altri;**
- 13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;**

dott. Piero Maccioni

48

14) un apposito prospetto contenente:

- a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione;

15) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria;

- 16)** l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti **concessi agli amministratori ed ai sindaci**, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli **impegni assunti** per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;

16-bis) salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;

17) il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio;

18) le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni, i warrants, le opzioni e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono;

19) il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative;

Art. 2427

(7 di 9)

- 19-bis) i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori;**
- 20) i dati richiesti dal terzo comma dell'art. 2447-septies con riferimento ai patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'art. 2447-bis;**
- 21) i dati richiesti dall'art. 2447-decies, ottavo comma;**
- 22) le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;**

dott. Piero Maccioni

51

Art. 2427

(8 di 9)

- 22-bis) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società;**
- 22-ter) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società;**

dott. Piero Maccioni

52

Art. 2427

(9 di 9)

- 22-quater)** la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei **fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;**
- 22-quinquies)** il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più grande di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;
- 22-sexies)** il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;
- 22-septies)** la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.
- [2]** Le informazioni in nota integrativa relative alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello stato patrimoniale e nel conto economico