

IL PATRIMONIO NETTO PRINCIPI E PROCEDURE DI REVISIONE



Scuola ODCEC Perugia

Patrimonio Netto: definizione

- Capitale di “pieno rischio” la cui remunerazione e rimborso sono subordinati al soddisfacimento dei terzi creditori
- Il patrimonio netto è dato dalla differenza tra le attività e le passività di bilancio, non è pertanto determinabile indipendentemente dalle attività e dalle passività
- Il patrimonio netto è una fonte di finanziamento, costituita da mezzi apportati dalla proprietà o autogenerati nell'impresa

Normativa civilistica (art. 2424) - Composizione

Patrimonio netto

- I Capitale
- II Riserva da sopraprezzo delle azioni
- III Riserve di rivalutazione
- IV Riserva legale
- V Riserve statutarie
- VI Riserva per azioni proprie in portafoglio
- VII Altre riserve (distintamente indicate)
- VIII Utili (perdite) portati a nuovo
- IX Utile (perdita) dell'esercizio

Capitale Sociale

Costituito da azioni o quote

- Ammontare minimo previsto:
 - € 120.000 per le S.p.A. (art. 2327 c.c.);
 - € 10.000 per le S.r.l. (art. 2463 c.c.)
- Diverse categorie di azioni:
 - ordinarie
 - privilegiate (artt. 2348, 2351 c.c.)
 - di risparmio (artt. 145 e 146 D.Lgs. 58/98)

Aumenti di capitale sociale

- Aumento a pagamento mediante versamento di denaro o mediante conferimenti (artt. 2438, 2439 e 2440). La menzione dell'aumento negli atti societari deve avvenire dopo l'iscrizione dello stesso nel Registro delle imprese (art. 2444 c.c.). Nel caso di conferimento di beni è richiesta una relazione giurata di un perito designato dal Tribunale
- Nel caso di versamento in denaro i sottoscrittori di azioni di nuova emissione devono, all'atto della sottoscrizione, versare almeno il 25% del valore nominale delle azioni sottoscritte; se è previsto un sovrapprezzo, questo deve essere interamente versato all'atto della sottoscrizione
- Aumento gratuito mediante utilizzo di riserve disponibili
- Aumento misto: in parte mediante versamento in denaro, in parte mediante diminuzione di altre poste del patrimonio netto

Riduzioni di capitale sociale

- Riduzione per perdite superiori ad $\frac{1}{3}$ del capitale (art. 2446 c.c.). Tale riduzione è obbligatoria se la perdita non risulta diminuita a meno di $\frac{1}{3}$ nell'esercizio successivo.
- Se, per le perdite superiori ad $\frac{1}{3}$ del capitale sociale, questo si riduce al di sotto del limite legale (art. 2447 c.c.), la riduzione e il ripristino del capitale sociale ad una cifra non inferiore al detto limite devono essere deliberati senza indugio

Riduzioni di capitale sociale

- Riduzione per recesso socio (2437 - 2437 sixties c.c.). Le azioni del socio recedente sono offerte in opzione agli altri soci quindi offerte a terzi o acquistate dalla società utilizzando utili distribuibili e riserve disponibili. In assenza di utili o riserve disponibili per il riacquisto dovrà essere convocata l'assemblea straordinaria per la riduzione del capitale (o lo scioglimento della società)
- Riduzione per revisione della perizia di stima relative a beni conferiti in sede di costituzione (art. 2343 c.c.), nel caso in cui il socio conferente non reintegri la differenza

La riserva da rivalutazione

Accolgono le rivalutazioni di poste dell'attivo, previste da specifiche leggi (in Italia non sono ammesse le rivalutazioni volontarie).

La riserva legale

- Si tratta di una riserva obbligatoria (art. 2430 c.c.)
- Va incrementata con almeno il 5% degli utili netti dell'esercizio fino al raggiungimento del 20% del capitale sociale
- Deve essere reintegrata se viene diminuita per qualsiasi ragione, fino al raggiungimento del suddetto limite
- Può essere utilizzata solo per la copertura di perdite, subordinatamente alle altre riserve disponibili ed indisponibili

Riserva per azioni o quote proprie (artt.2357 c.c. e 2357-bis c.c.)

- Accoglie il valore delle azioni proprie iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale
- E' indisponibile fino a che le stesse azioni non siano trasferite o annullate
- Se l'importo delle azioni proprie si riduce, la corrispondente parte di detta riserva si rende libera e può essere distribuita ai soci o trasferita in aumento di altre riserve

Riserve Statutarie e Altre Riserve

Riserve Statutarie

- Trovano fondamento nelle disposizioni statutarie della società
- Rientrano tra le riserve obbligatorie
- Le modalità di formazione e movimentazione sono disciplinate dallo statuto

Altre Riserve

- Possono avere destinazione generica o specifica
- Sono generalmente alimentate in sede di destinazione dell'utile netto
- Se sono di tipo generico possono essere utilizzate secondo le formalità previste al momento della costituzione

Altre Riserve

Principali tipologie

Riserva per rivalutazione partecipazioni:

- il criterio di valutazione delle partecipazioni cosiddetto “metodo del patrimonio netto” prescrive l'accantonamento a riserva delle eventuali plusvalenze derivanti da tale applicazione. L'iscrizione avviene nell'esercizio successivo all'emergere di tali plusvalenze. Tale riserva non è distribuibile

Versamenti in conto futuro aumento di capitale:

- accoglie i versamenti effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale. E' una riserva di capitale avente uno specifico vincolo di destinazione

La destinazione dell'utile d'esercizio

- Accantonamento a riserva
- Destinazione a particolari classi di soggetti (soci fondatori o promotori) (artt. 2340 e 2341 c.c.)
- Vincoli alla distribuzione (artt. 2426 punto 5 c.c. e 2340 - 2341 c.c.)
- Corresponsione di acconti sui dividendi (art. 2433-bis c.c.)

Patrimoni destinati ad uno specifico affare

- Riferimenti: artt. 2447 bis-2447 novies c.c. OIC 2
- Insieme di beni (coordinati in “ramo d’azienda”) enucleati attraverso una specifica delibera dal patrimonio della società e destinati allo svolgimento di uno specifico affare
- I patrimoni destinati a diversi specifici affari non possono superare il valore di 1/10 del patrimonio totale della società

Patrimoni destinati ad uno specifico affare

- I beni facenti parte del patrimonio destinato devono essere indicati distintamente nello stato patrimoniale della società
- Per ciascuno specifico affare gli Amministratori della società devono tenere una contabilità separata (libro inventari, libro giornale e scritture contabili)
- Gli amministratori della società devono procedere alla chiusura periodica dei conti e alla redazione di un rendiconto composto da:
 - Stato patrimoniale
 - Conto economico
 - Nota di commento

Informativa di bilancio

La nota integrativa deve indicare (art. 2427 c.c.):

- le variazioni nella consistenza delle voci di patrimonio netto (n. 4)
- la composizione della voce “Altre riserve” (n. 7)
- 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 (n. 7bis introdotto da D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6). La norma non indica il numero degli esercizi precedenti per i quali fornire l'informazione dell'avvenuta utilizzazione delle voci di patrimonio netto. E' ragionevole assumere che un'informazione riferita agli utilizzi delle poste di patrimonio netto negli ultimi tre esercizi possa essere sufficiente. Un esempio del prospetto richiesto è riportato in allegato al PC 28 OIC il numero ed il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società,
- il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio (n. 17)

Informativa di bilancio

La nota integrativa deve indicare (art. 2427 c.c.) (segue):

- le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono (n. 18)
- il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative (n. 19 - introdotto da D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6)
- l'illustrazione del valore e della tipologia dei beni e dei rapporti giuridici compresi in ciascun patrimonio destinato ivi inclusi quelli apportati da terzi, dei criteri adottati per l'imputazione degli elementi comuni di costo e di ricavo, nonché il corrispondente regime di responsabilità (n. 20 introdotto da D.Lgs. 6/03)
- l'indicazione della destinazione dei proventi derivanti da uno specifico affare cui si è destinata parte del patrimonio, e dei vincoli sui beni strumentali destinati alla sua realizzazione

Informativa di bilancio

Variazioni delle poste del patrimonio netto (PC 28 OIC):

- devono essere fornite per tutte le voci elencate nello schema di stato patrimoniale sotto la lettera A del passivo
- per migliore intelligibilità devono essere presentate nel corpo della nota integrativa nella forma di prospetto devono essere indicati i valori dei singoli conti all'inizio dell'esercizio, il dettaglio dei movimenti (incrementi, decrementi e semplici trasferimenti), senza compensazioni tra variazioni di segno opposto relative a singole voci, i valori dei singoli conti alla fine dell'esercizio

Informativa di bilancio

La relazione sulla gestione (art. 2428 c.c.) deve contenere:

- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente (n. 3)
- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente (n. 4)

Obiettivi di revisione

Accuratezza

- Corretta determinazione dei valori alla data di chiusura (A)
- Corretta esecuzione e registrazione delle operazioni (A)

Presentazione

- Corretta classificazione ed esposizione in bilancio (P)

Obiettivi di revisione

Riscontro con :

- atto costitutivo,
- statuto aggiornato,
- Libro soci,
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee,
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni del Consiglio di Amministrazione

Procedure di revisione

- Nel caso di primo esercizio di revisione è necessario esaminare le operazioni riguardanti il patrimonio netto effettuate anche negli anni precedenti
- Nel caso non si tratti del primo esercizio di revisione può essere sufficiente esaminare le operazioni riguardanti il patrimonio netto effettuate nell'esercizio

Procedure di revisione

- I controlli e le procedure vanno effettuate separatamente rispetto al capitale sociale e le riserve in quanto variano in base alla voce esaminata
- Le procedure possono partire da un prospetto compilato dall'azienda dal quale risultino per ciascuna voce:
 - Il saldo all'apertura dell'esercizio;
 - L'importo complessivo degli incrementi verificatisi nell'esercizio;
 - L'importo complessivo delle riduzioni verificatesi nell'esercizio;
 - Il saldo alla chiusura dell'esercizio.

Verifica procedure di controllo interno

I possibili aspetti del controllo interno sono i seguenti:

- Autorizzazione richiesta per tutti i movimenti di patrimonio netto
- I certificati azionari non distribuiti sono prenumerati e custoditi da un responsabile
- Il libro soci mostra, per ogni categoria del capitale, il nome dei soci ed il possesso azionario relativo
- I certificati azionari sostituiti sono effettivamente resi inutilizzabili e tenuti nel libro soci
- Funzionamento di un apposito conto bancario per il pagamento dei dividendi
- I dividendi non pagati sono registrati nelle passività come debiti