

Area tematica
BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI

IL PATRIMONIO NETTO
Business case:
le operazioni di variazione del patrimonio netto
le rilevazioni delle operazioni sul capitale



COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

***Business case:
le operazioni di variazione del patrimonio netto
le rilevazioni delle operazioni sul capitale***

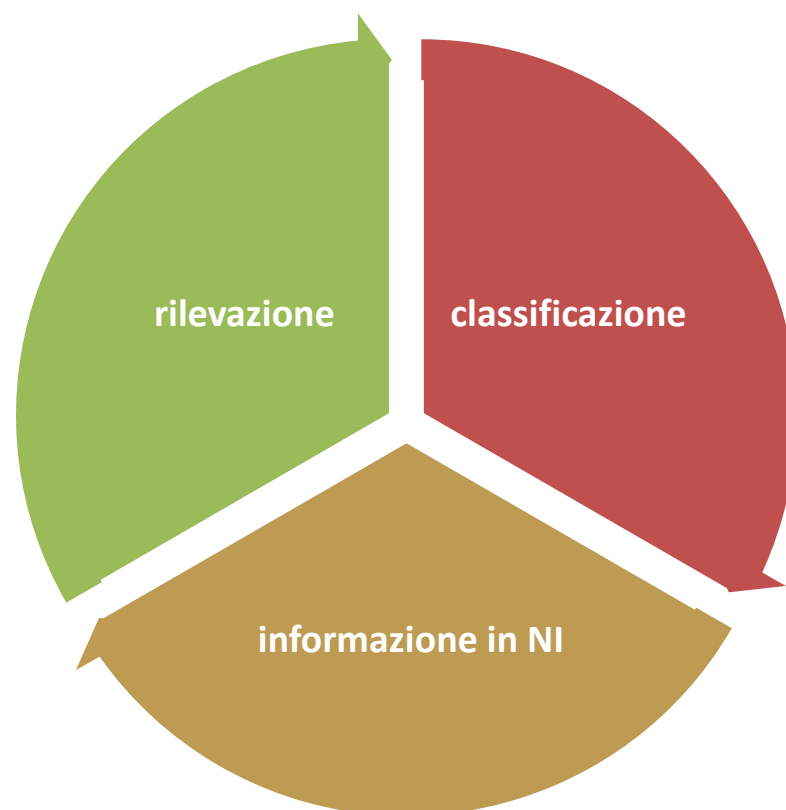
Federico Sorci

Studio Integra Commercialisti Avvocati Consulenti del Lavoro

federicosorci@integraassociati.it

Perugia, 5 novembre 2015

Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – ODCEC Perugia



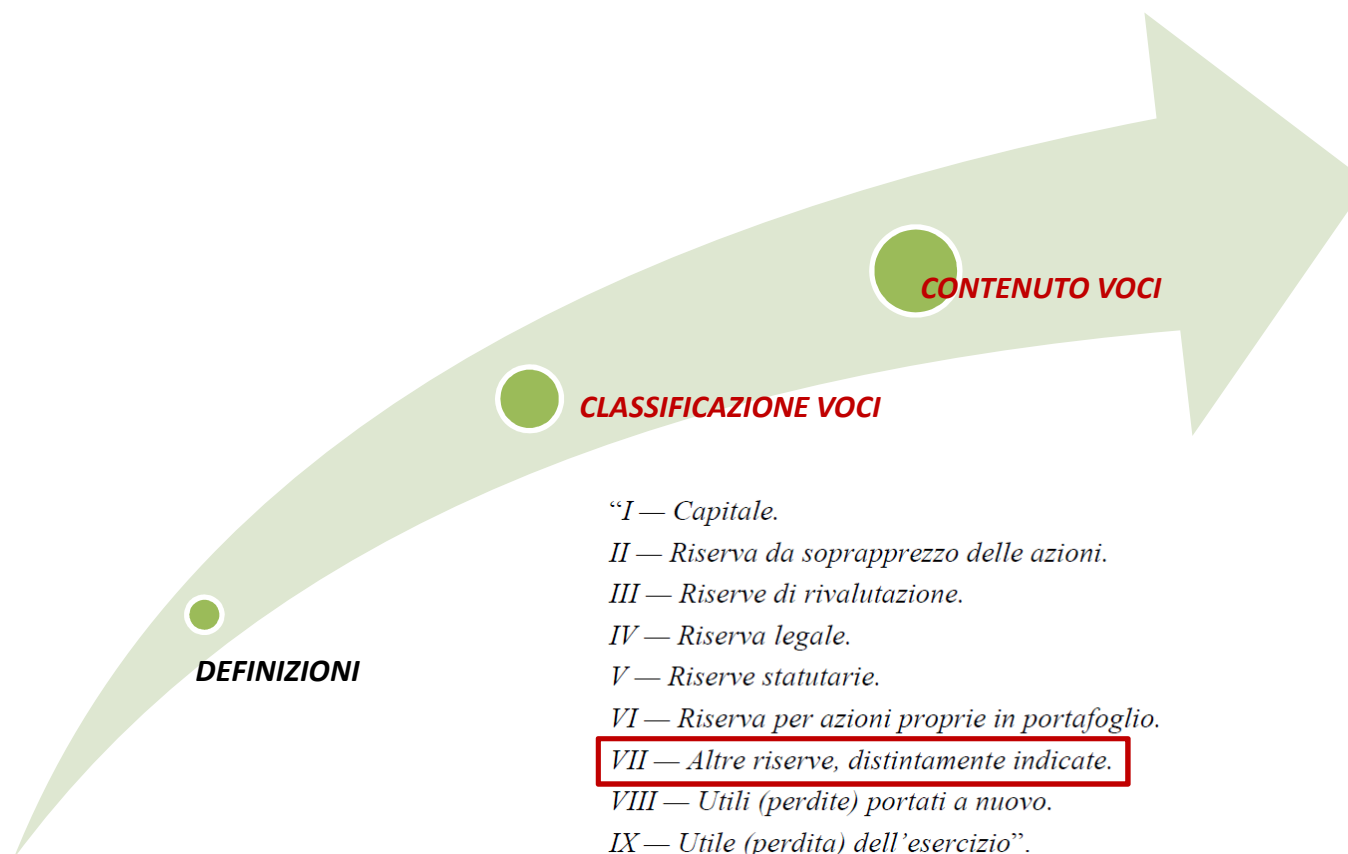
Integra

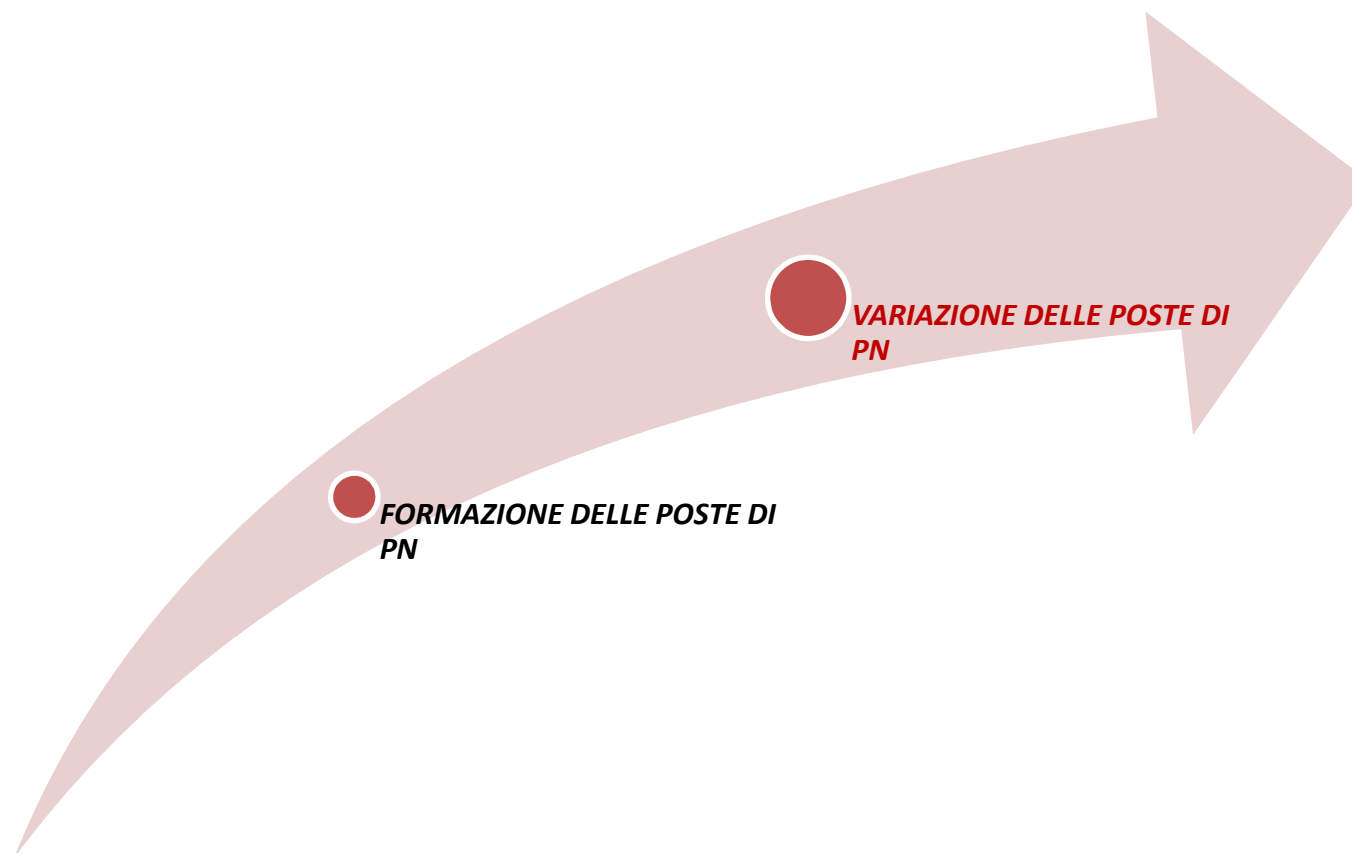
COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO



28







CAPITALE SOCIALE

COSTITUZIONE

CONFERIMENTI

AUMENTI

RIDUZIONI



ALTRE POSTE DI PN

DESTINAZIONE DEL RISULTATO

ACCANTONATO

ATTRIBUITO FOND.RI, PROMOTORI...

COPERTURA PERDITE

PER AUMENTI DI CAPITALE

RINVIATO A FUTURI ESERCIZI

DISTRIBUITO AI SOCI

TIPOLOGIA DELLE RISERVE

DI CAPITALE

MOMENTO ISCRIZIONE IN BILANCIO

DI UTILI

UTILIZZAZIONE

DISPONIBILITA'

DISTRIBUIBILITA'









PASSIVITÀ

1001000	1001001	CAPITALE SOCIALE	
		CAPITALE SOCIALE	68.000,00
1002000		Totale CAPITALE SOCIALE:	68.000,00
		RISERVE	
1001002		RISERVA LEGALE	4.532,02
1001011		RISERVA FACOLTATIVA	86.191,12
1001012		RISERVA SOVRAPPREZZO	1.675.000,00
1001019		RISERVA DI FUSIONE	76.518,84
1001021		VERSAMENTI IN C/O CAPITALE	420.000,00
1001023		VERSAMENTO C/O FUTURO AUMENTO CAPITALE	1.020.000,00
		Totale RISERVE:	3.282.242,98

Prospetto del capitale e delle riserve

	Soldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Soldo finale
RS130 Capitale sociale	68.000,00			68.000,00
di cui per utili				
di cui per riserve in sospensione				
RS131 Riserve di capitale	1.675.000,00			1.675.000,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3				
RS133 Riserve di utili da trasparenza				
RS134 Riserve di utili				
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007				
RS136 Riserve di utili ottenuti nel regime SRG				
RS137 Riserve di utili dalla gestione esente SRG				
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione				
RS139 Riserve in sospensione di imposta				
RS140 Utile dell'esercizio e perdite				
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SRG				

Passivo		
A) Patrimonio netto		
I - Capitale	68.000	58.000
II - Riserva da sovrapprezzo delle azioni	1.675.000	1.675.000
III - Riserva di rivalutazione	-	-
IV - Riserva legale	4.532	4.532
V - Riserva statutaria	-	-
VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio	-	-
VII - Altre riserve, distintamente indicate		
Riserva straordinaria o facoltativa	86.191	87.949
Riserva per acquisto azioni proprie	-	-
Riserva da deroghe ex art. 2423 Cod. Civ.	-	-
Riserva azioni (quote) della società controllante	-	-
Riserva non distribuita da rivalutazione delle partecipazioni	-	-
Versamenti in conto aumento di capitale	0	0
Versamenti in conto futuro aumento di capitale	1.020.000	790.000
Versamenti in conto capitale	420.000	420.000
Versamenti a copertura perdite	-	-
Riserva da riduzione capitale sociale	-	-
Riserva avanzo di fusione	76.520	75.385
Riserva per utili su cambi	-	-
Varie altre riserve	1	-
Totale altre riserve	1.602.712	1.373.334
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo	-	-
IX - Utile (perdita) dell'esercizio		
Utile (perdita) dell'esercizio	81.691	(1.757)
Copertura parziale perdita d'esercizio		
Utile (perdita) residua	81.691	(1.757)
Totale patrimonio netto	3.431.935	3.109.109

	Valore di inizio esercizio	Destinazione del risultato dell'esercizio precedente	Altre variazioni	Risultato d'esercizio	Valore di fine esercizio
		Altre destinazioni	Incrementi		
Capitale	58.000	-	10.000		68.000
Riserva da sovrapprezzo delle azioni	1.675.000	-	-		1.675.000
Riserva legale	4.532	-	-		4.532
Altre riserve					
Riserva straordinaria o facoltativa	87.949	(1.757)	-		86.191
Versamenti in conto aumento di capitale	0	-	-		0
Versamenti in conto futuro aumento di capitale	790.000	-	230.000		1.020.000
Versamenti in conto capitale	420.000	-	-		420.000
Riserva avanzo di fusione	75.385	-	1.135		76.520
Varie altre riserve	-	-	-		1
Totale altre riserve	1.373.334	(1.757)	231.135		1.602.712
Utile (perdita) dell'esercizio	(1.757)	1.757	-	81.691	81.691
Totale patrimonio netto	3.109.109	-	241.135	81.691	3.431.935

	Importo	Possibilità di utilizzazione	Quota disponibile	Risparmio delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi
				per copertura perdite
Capitale	68.000		-	-
Riserva da sovrapprezzo delle azioni	1.675.000	A, B, C, D	1.675.000	-
Riserva legale	4.532	B	4.532	-
Altre riserve				
Riserva straordinaria o facoltativa	86.191	A, B, C	86.191	1.757
Versamenti in conto aumento di capitale	0		-	-
Versamenti in conto futuro aumento di capitale	1.020.000	E	1.020.000	-
Versamenti in conto capitale	420.000	E	420.000	-
Riserva avanzo di fusione	76.520	A, B, C	76.520	-
Varie altre riserve	1		-	-
Totale altre riserve	1.602.712		1.602.711	-
Utili (perdite) portati a nuovo	-		81.691	-
Totale	3.350.243		3.363.934	-
Quota non distribuita			1.603.317	
Residua quota distribuita			1.600.317	

Legenda:

A: per aumento di capitale

B: per copertura perdite

C: per distribuzione ai soci

D: ai sensi dell'art. 2431 C.C., la riserva da sovrapprezzo quote può essere distribuita solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'art. 2430 C.C.

Art. 47 d.p.r. 917/1986 (tuir)



**Prospetto
del capitale
e delle riserve**

	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale		
RS130	Capitale sociale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
	di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RS131	Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134	Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00			3	,00	4	,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00			3	,00	4	,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
	Utile distribuito			Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite	
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

Esercitazione :

In relazione ai fatti aziendali di seguito descritti e con riferimento ai singoli esercizi interessati si chiede:

- a) di esporre le scritture contabili;
- b) di rappresentare la composizione dello stato patrimoniale di fine anno;
- c) di illustrare le movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto mediante un prospetto strutturato come quello all'allegato A;
- d) di rendere l'informativa sulla composizione del patrimonio netto e sulla disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono mediante un prospetto strutturato come quello all'allegato B;
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (allegato C);



Ipotesi di semplificazione:

Non considerare le scritture relative all'iva, alle operazioni di rettifica ed assestamento, alle imposte ed alle movimentazioni di stato patrimoniale e conto economico diverse da quelle richieste per la rappresentazione delle operazioni come di seguito descritte.

2011:

Operazione 1

Tra Tizio, Caio, Sempronio e Mevio viene costituita la società alfa s.r.l.. Il capitale sociale, pari ad euro 100.000, viene sottoscritto in parti uguali. In sede di costituzione viene versata la parte minima per legge richiesta delle quote sottoscritte.

Operazione 2

Vengono acquistati impianti per euro 20.000 e sostenuti costi di impianto per euro 2.500.

Viene acquisita una quota di partecipazione in beta s.r.l. al costo di euro 5.000.



- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2011 considerando una perdita dell'esercizio pari ad euro 2.000 (con contropartita Banca, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

2012:

Destinazione risultato 2011: perdita portata al nuovo esercizio

Operazione 3

L'Organo di amministrazione chiede ai soci l'esecuzione dei versamenti ancora dovuti. Un socio, risultante moroso, viene diffidato ed esegue il versamento nel termine di legge.

Operazione 4

Viene deliberato un aumento di capitale sociale di euro 80.000 con soprapprezzo di euro 30.000, offerto a terzi da liberarsi mediante conferimento di ramo d'azienda.

Ramo d'azienda conferito a valori contabili:

Impianti	50.000	Debiti fornitori	155.000
Fabbricati	100.000		
Rimanenze	10.000		
Banca	<u>5.000</u>		
		Netto conferito	10.000
Totale	165.000	Totale	165.000

Ramo d'azienda conferito a valori peritali:

Impianti	50.000	Debiti fornitori	155.000
<i>Fabbricati</i>	<i>200.000</i>		
Rimanenze	10.000		
<u>Banca</u>	<u>5.000</u>		
		Netto conferito	110.000
Totale	265.000	Totale	265.000



- regime fiscale
- saldi aperti / saldi chiusi
- avviamento
- imposte differite
- imposta sostitutiva
- quadro RV di Unico



- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2012 considerando un utile dell'esercizio pari ad euro 15.000 (con contropartita Crediti, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

2013:

Destinazione risultato 2012: utile di euro 15.000 destinato ex art. 2430 c.c. a riserva legale e, per la parte non impiegata a copertura della perdita dell'esercizio precedente, a riserva facoltativa.

Operazione 5

Incorporazione di società interamente partecipata (beta s.r.l.) con emersione di disavanzo da annullamento di euro 3.000 determinato dal confronto del patrimonio netto dell'incorporata (euro 2.000) e del costo d'iscrizione della partecipazione (euro 5.000) e giustificato dal maggior valore dei beni della società incorporata.

Società incorporata

Impianti	10.000	Debiti	8.000
		Patrimonio netto	2.000



- regime fiscale
- quadro RV di Unico (Sez. I e II)



- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2013 considerando un utile dell'esercizio pari ad euro 5.000 (con contropartita Crediti, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

2014:

Destinazione risultato 2013: utile di euro 5.000 destinato ex art. 2430 c.c. a riserva legale e, per la parte restante, a riserva facoltativa.

Operazione 6

Esecuzione da parte dei soci di finanziamenti infruttifero in favore della società per complessivi euro 15.000.

Operazione 7

Delibera di aumento del capitale sociale da parte dei soci con nuovi conferimenti in denaro per complessivi euro 60.000. Aumento *inscindibile* con sottoscrizione da effettuarsi nel termine stabilito dalla delibera di aumento. Al termine dell'esercizio non è ancora decorso il termine per la sottoscrizione, avvenuta alla data di chiusura dell'esercizio soltanto per euro 20.000. Nell'anno successivo, al termine del periodo utile per la sottoscrizione, il capitale sociale non risulterà sottoscritto per l'intero capitale deliberato.



- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2014 considerando una perdita dell'esercizio pari ad euro 138.000 (con contropartita Debiti, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

2015:

Operazione 8

Constatazione del mancato perfezionamento dell'aumento inscindibile per incompleta sottoscrizione.

Operazione 9

Parziale copertura della perdita impiegando le riserve disponibili e rinvio all'esercizio successivo dei provvedimenti ex art. 2482-*bis* c.c.. Rinuncia dei soci al credito da finanziamenti eseguiti in favore della società ed utilizzo a riduzione della perdita.



- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2015 considerando una perdita dell'esercizio pari ad euro 10.000 (con contropartita Debiti, ai fini della quadratura)
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

2016:

Operazione 10

Constatata la mancata diminuzione della perdita a meno di un terzo del capitale sociale, viene deliberata la riduzione del capitale sociale, contestualmente procedendo ad aumento di capitale sociale fino ad euro 100.000 che si procede a sottoscrivere e versare.



- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2016 considerando un utile dell'esercizio pari ad euro 15.000 (con contropartita Crediti, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

Infine, la rappresentazione dei movimenti intervenuti nelle voci di patrimonio netto può fornirsi con un prospetto così redatto:

ALLEGATO A

	Capitale sociale	Riserva Legale	Riserve ¹	Risultato dell'esercizio	Totale
All'inizio dell'esercizio precedente					
Destinazione del risultato dell'esercizio:					
- Attribuzione di dividendi (€... per azione)					
- Altre destinazioni					
Altre variazioni:					
...					
Risultato dell'esercizio precedente					
Alla chiusura dell'esercizio precedente					
Destinazione del risultato dell'esercizio:					
- Attribuzione di dividendi (€... per azione)					
- Altre destinazioni					
Altre variazioni:					
...					
Risultato dell'esercizio corrente					
Alla chiusura dell'esercizio corrente					

¹ Indicare in colonne distinte le diverse riserve, come da prospetto esemplificativo precedente.

Ovviamente le informazioni che riguardano l'esercizio si desumono dalla delibera di approvazione del bilancio e in cui si decide sulle utilizzazioni delle poste di patrimonio netto dell'esercizio (distribuzione del dividendo, aumenti di capitale ed altro).

Legenda:

A: per aumento di capitale

B: per copertura perdite

C: per distribuzione ai soci

APPENDICE C - ESEMPIO DI INFORMATIVA SULLA COMPOSIZIONE DEL PATRIMONIO NETTO E RELATIVO REGIME DI DISPONIBILITÀ

Con riferimento alle informazioni da fornire ai sensi del numero 4 e del numero 7-bis dell'articolo 2427, comma 1, codice civile si fornisce un esempio di nota integrativa:

Natura/descrizione	Importo	Possibilità di utilizzazione ¹	Quota disponibile	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi:	
				per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale	10.000				
Riserve di capitale:					
Riserva per azioni proprie	100	---	---		
Riserva per azioni o quote di società controllante	100	---	---		
Riserva da sovrapprezzo azioni	2.000	A, B, C	2.000 ²		
Riserva da conversione obbligazioni	2.000	A, B, C	2.000		
...					
Riserve di utili:					
Riserva legale	2.000	B	---		
Riserva per azioni proprie	50				
Riserva da utili netti su cambi	400	A, B	400		
Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio Netto	100	A, B	100		
Riserva da deroghe <i>ex</i> comma 4 dell'art. 2423	100	A, B	100		
...					
Utili portati a nuovo	700	A, B, C	700		
Totale			5.300		
Quota non distribuibile³			1.800		
Residua quota distribuibile			3.500		

¹ Salvo ulteriori vincoli derivanti da disposizioni statutarie, da esplicitare ove esistenti.

² Ai sensi dell'articolo 2431 codice civile si può distribuire l'intero ammontare di tale riserva solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'articolo 2430 codice civile.

³ Rappresenta l'ammontare della quota non distribuibile per effetto: della riserva da utili netti su cambi (400), della riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (100), della riserva da deroghe *ex* comma 4 dell'articolo 2423 (100) e della parte destinata a copertura dei costi pluriennali non ancora ammortizzati *ex* articolo 2426, n. 5 (1.200).

**Prospetto
del capitale
e delle riserve**

		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00