



COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Area tematica
BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI

IL PATRIMONIO NETTO

Esercitazione:

Le operazioni di variazione del patrimonio netto.

Le rilevazioni delle operazioni sul capitale.

***Esercitazione:
Le operazioni di variazione del patrimonio netto.
Le rilevazioni delle operazioni sul capitale.***

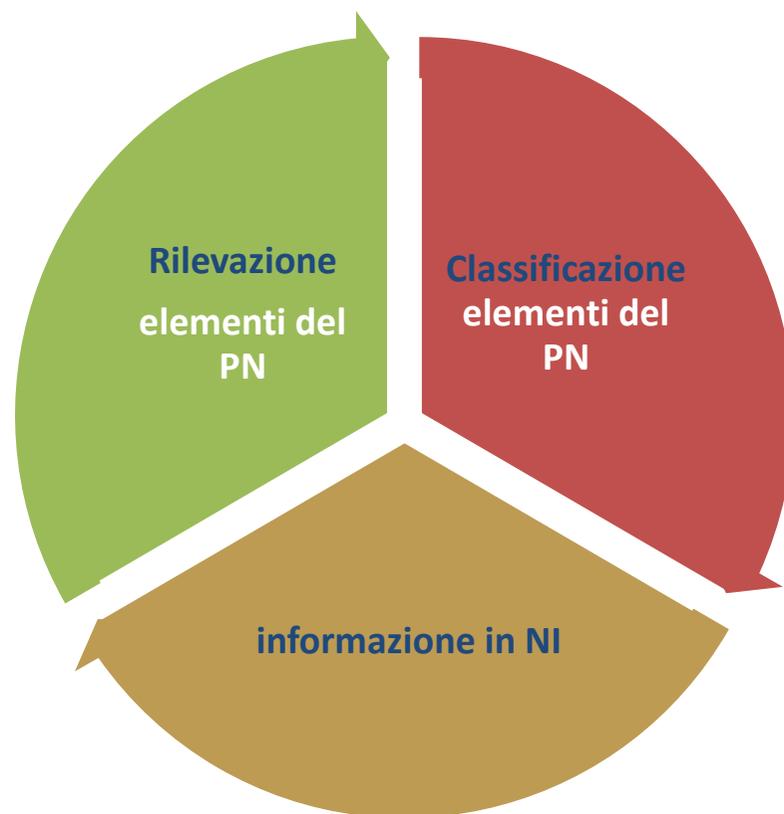
*Dott. Federico Sorci
Studio Integra Commercialisti Avvocati Consulenti del Lavoro
federicosorci@integraassociati.it*

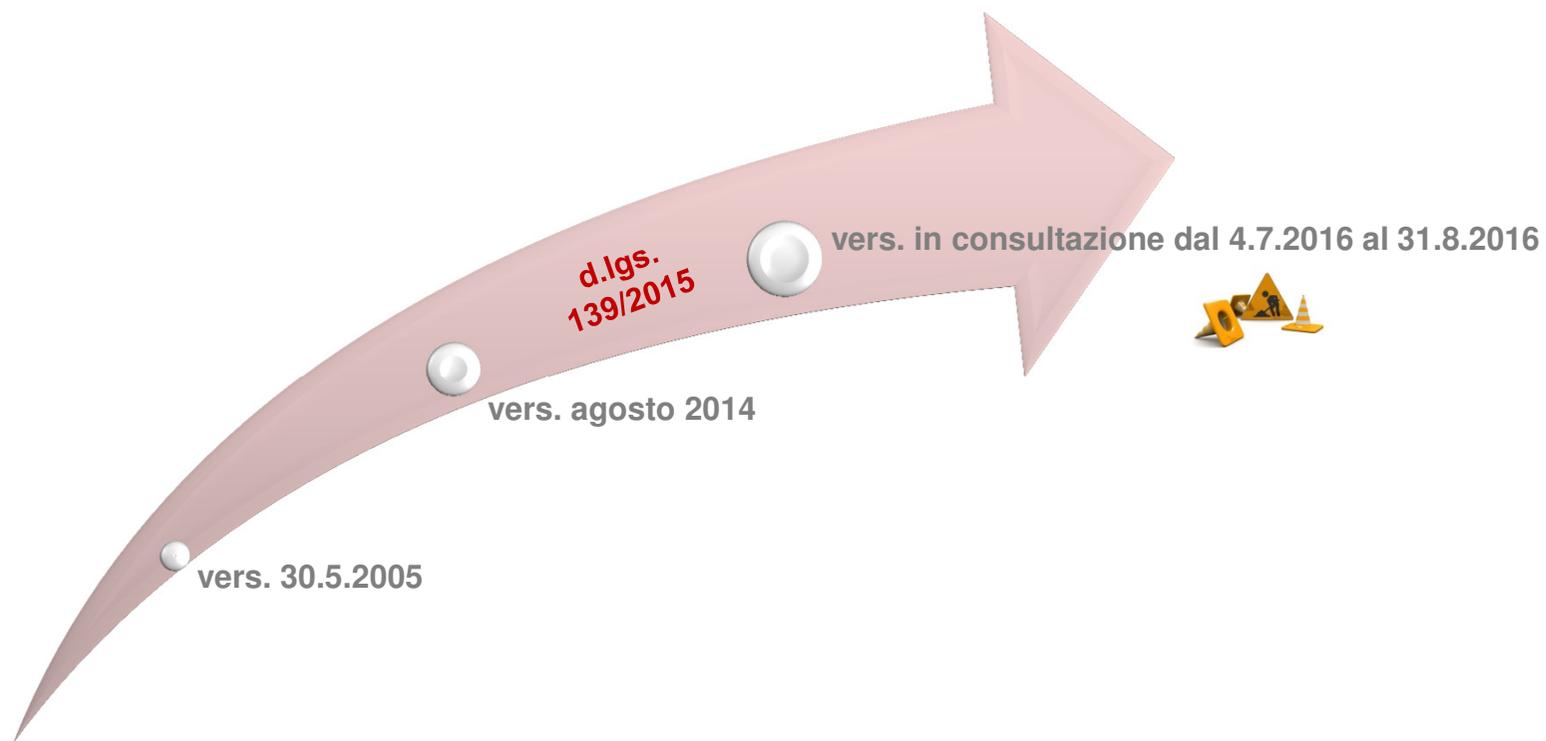
Perugia, 2 novembre 2016
Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – ODCEC Perugia

Integra

COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ **28**





Integra

COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO



28

vers. 2014

- razionalizzazione esemplificazione della voce A VII «*altre riserve*»
- i «*versamenti in conto futuro aumento di capitale*» sono iscritti nel patrimonio netto solo a condizione che non siano restituibili;
- la *rinuncia di un qualunque credito da parte del socio*, che si concretizza in un atto formale effettuato nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società, è trattata alla stregua di un apporto di patrimonio.



vers. in consultazione 2016

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro trenta giorni (5 agosto 2016) e comunque non oltre il 31 agosto 2016 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.69766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

Ha lo scopo di disciplinare i criteri per la classificazione delle voci di patrimonio netto e la rilevazione e movimentazione delle voci di patrimonio netto in occasione di operazioni tra società e soci in quanto tali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

RILEVAZIONE INIZIALE E MOVIMENTAZIONI SUCCESSIVE IN OCCASIONE DI OPERAZIONI TRA SOCIETÀ E SOCI OPERANTI IN QUALITÀ DI SOCI

Voci del patrimonio netto post modifica dell'art. 2424 codice civile



DATA DI ENTRATA IN VIGORE

44. La presente edizione dell'OIC 28 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o da data successiva.

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

9. L'articolo 2424 codice civile prevede che le voci del patrimonio netto sono iscritte nel passivo dello stato patrimoniale alla voce A "Patrimonio netto" con la seguente classificazione:
- I — Capitale.*
 - II — Riserva da soprapprezzo 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".*



CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

8. L'articolo 2424 del codice civile prevede che le voci del patrimonio netto siano iscritte nel passivo dello stato patrimoniale alla voce A "Patrimonio netto" con la seguente classificazione:
- I — Capitale.*
 - II — Riserva da soprapprezzo delle azioni.*
 - III — Riserve di rivalutazione.*
 - IV — Riserva legale.*
 - V — Riserve statutarie.*
 - VI — Altre riserve, distintamente indicate.*
 - VII — Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.*
 - VIII — Utili (perdite) portati a nuovo.*
 - IX — Utile (perdita) dell'esercizio".*
 - X — Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.*



vers. 2014

d.lgs.139/2015



vers. in consultazione 2016

STATO PATRIMONIALE – Passivo

Voce di bilancio	Nuova denominazione ⁶	Modifiche apportate dal DLgs. 139/2015	Decorrenza delle modifiche
A) Patrimonio netto			
I Capitale	I Capitale	È stata eliminata la voce "A.VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio" ed è stata inserita la voce "A.X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio", per recepire gli effetti derivanti dalla nuova disciplina delle azioni proprie.	Bilancio 2016.
II Riserva da sovrapprezzo delle azioni	II Riserva da sovrapprezzo delle azioni		
III Riserve di rivalutazione	III Riserve di rivalutazione	È stata inserita la voce "A.VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi", per recepire gli effetti derivanti dalla nuova disciplina degli strumenti derivati.	Tutte le operazioni in essere all'1.1.2016 ¹⁸ .
IV Riserva legale	IV Riserva legale		
V Riserve statutarie	V Riserve statutarie		
VI Riserva per azioni proprie in portafoglio	VI Altre riserve		
VII Altre riserve	VII Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi		
VIII Utili (perdite) portati a nuovo	VIII Utili (perdite) portati a nuovo		
IX Utile (perdita) dell'esercizio	IX Utile (perdita) dell'esercizio		
X Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	X Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio		

→ ~~voce VI «Riserva per azioni proprie in portafoglio»~~

→ voce VII «Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi»

→ OIC XX «Strumenti finanziari derivati»

→ voce X «Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio»

→ art. 2357-ter codice civile

APPENDICE A - ESEMPI DI INFORMATIVA RELATIVA AL PATRIMONIO NETTO

L'appendice A non è parte integrante dell'OIC 28.

A.1 Con riferimento alle informazioni da fornire ai sensi del numero 7-bis dell'articolo 2427, comma 1, del codice civile si fornisce un esempio dello schema della tabella da riportare in nota integrativa:

Descrizione	Importo	Origine/natura (eg riserva di capitale o di utili)	Possibilità di utilizzo (eg A,B,C,D)	Quota disponibile*	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi:	
					per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale						
Riserva da soprapprezzo azioni						
Riserva da rivalutazione						
Riserva legale						
Riserve statutarie						
Altre riserve						
<i>Riserva per azioni o quote di società controllante</i>						
<i>Riserva da utili netti su cambi</i>						
<i>Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio Netto</i>						
<i>Riserva da deroghe ex comma 4 dell'art. 2423</i>						
(...)						
Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi						
Utili (perdite) portati a nuovo						
Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio						
Totale						
Quota non distribuibile						
Residua quota distribuibile						

Legenda:

A: per aumento di capitale

B: per copertura perdite

C: per distribuzione ai soci

D: per altri vincoli statuari

*Al netto dell'eventuale riserva negativa per azioni proprie in portafoglio e delle perdite portate a nuovo.

Integra

COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Origine
Disponibilità
Distribuibilità
Utilizzazione nei
precedenti esercizi

A.2 Con riferimento alle informazioni da fornire in nota integrativa ai sensi del numero 4 dell'articolo 2427, comma 1, del codice civile, qualora si ritenga opportuno fornire tali informazioni in forma tabellare, se ne fornisce un esempio:

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

¹ Indicare in colonne distinte le diverse riserve.

variazioni intervenute

A.3 Con riferimento alle informazioni da fornire, ai sensi del numero 1b) - *quater* dell'articolo 2427-*bis* comma 1 del codice civile, sulla riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi, si fornisce un esempio dello schema della tabella da riportare in nota integrativa:

All'inizio dell'esercizio precedente	Incremento per variazione di <i>fair value</i>	Decremento per variazione di <i>fair value</i>	Rilascio a conto economico	Rilascio a rettifica di attività/passività	Effetto fiscale differito	Alla chiusura dell'esercizio precedente
All'inizio dell'esercizio corrente	Incremento per variazione di <i>fair value</i>	Decremento per variazione di <i>fair value</i>	Rilascio a conto economico	Rilascio a rettifica di attività/passività	Effetto fiscale differito	Alla chiusura dell'esercizio corrente

movimenti delle
riserve di fair value
avvenuti nell'esercizio

Con il **Decreto Legislativo 18 agosto 2015 n. 139** si è completato l'iter di recepimento della **direttiva 34/2013/UE**.

Tale decreto **ha aggiornato la disciplina del codice civile in merito ai bilanci d'esercizio e la disciplina del d. lgs. 127/1991 in tema di bilancio consolidato.**

L'art. 12 del d. lgs. 139/2015 prevede che:

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore **dal 1° gennaio 2016** e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.

2. Le modificazioni previste dal presente decreto all'articolo 2426, comma 1, numeri 1), 6) e 8), del codice civile, possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.

3. L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto.

L'OIC ha ritenuto opportuno dedicarsi prioritariamente a quei principi contabili maggiormente interessati dalle novità introdotte dal d.lgs. 139/2015 (costo ammortizzato ed attualizzazione per l'iscrizione dei crediti e dei debiti; iscrizione e valutazione in bilancio degli strumenti finanziari derivati; eliminazione dallo stato patrimoniale delle voci "costi di ricerca" e "costi di pubblicità").

Ambito di applicazione

I principi contabili OIC sono rivolti alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.

In data 7 marzo 2016 il **primo set di principi contabili è pubblicato in consultazione:**

OIC 15 – Crediti

OIC 19 – Debiti

La consultazione si è chiusa il 30 aprile 2016.



COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

In data 12 aprile 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC XX - Strumenti finanziari derivati**.
La consultazione si è chiusa il 31 maggio 2016.

In data 19 aprile 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**.
La consultazione si è chiusa il 31 maggio 2016.

In data 3 maggio 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC 24 - Immobilizzazioni immateriali**.
La consultazione si è chiusa il 4 giugno 2016.

In data 4 maggio 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC 16 - Immobilizzazioni materiali**.
La consultazione si è chiusa il 4 giugno 2016

In data 5 maggio 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto**.
La consultazione si è chiusa il 4 giugno 2016.

In data 13 giugno 2016 si pubblicano in consultazione le bozze dei principi contabili **OIC 14 - Disponibilità liquide, OIC 20 - Titoli di debito e OIC 21 - Partecipazioni**.
La consultazione si è chiusa il 15 luglio 2016

In data 4 luglio 2016 si pubblicano in consultazione le bozze dei principi contabili **OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio, OIC 13 - Rimanenze e OIC 28 - Patrimonio netto**.
La consultazione si è chiusa il 31 agosto 2016.



COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

In data 25 luglio 2016 si pubblicano in consultazione le bozze dei principi contabili **OIC 10 - Rendiconto finanziario e OIC 18 - Ratei e risconti**.

La consultazione si è chiusa il **15 settembre 2016**.

In data 28 luglio 2016 si pubblicano in consultazione le bozze dei principi contabili **OIC 9 - Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, OIC 17 - Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto, OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione, OIC 25 - Imposte sul reddito e OIC 26 - Operazioni, attività e passività in valuta estera**.





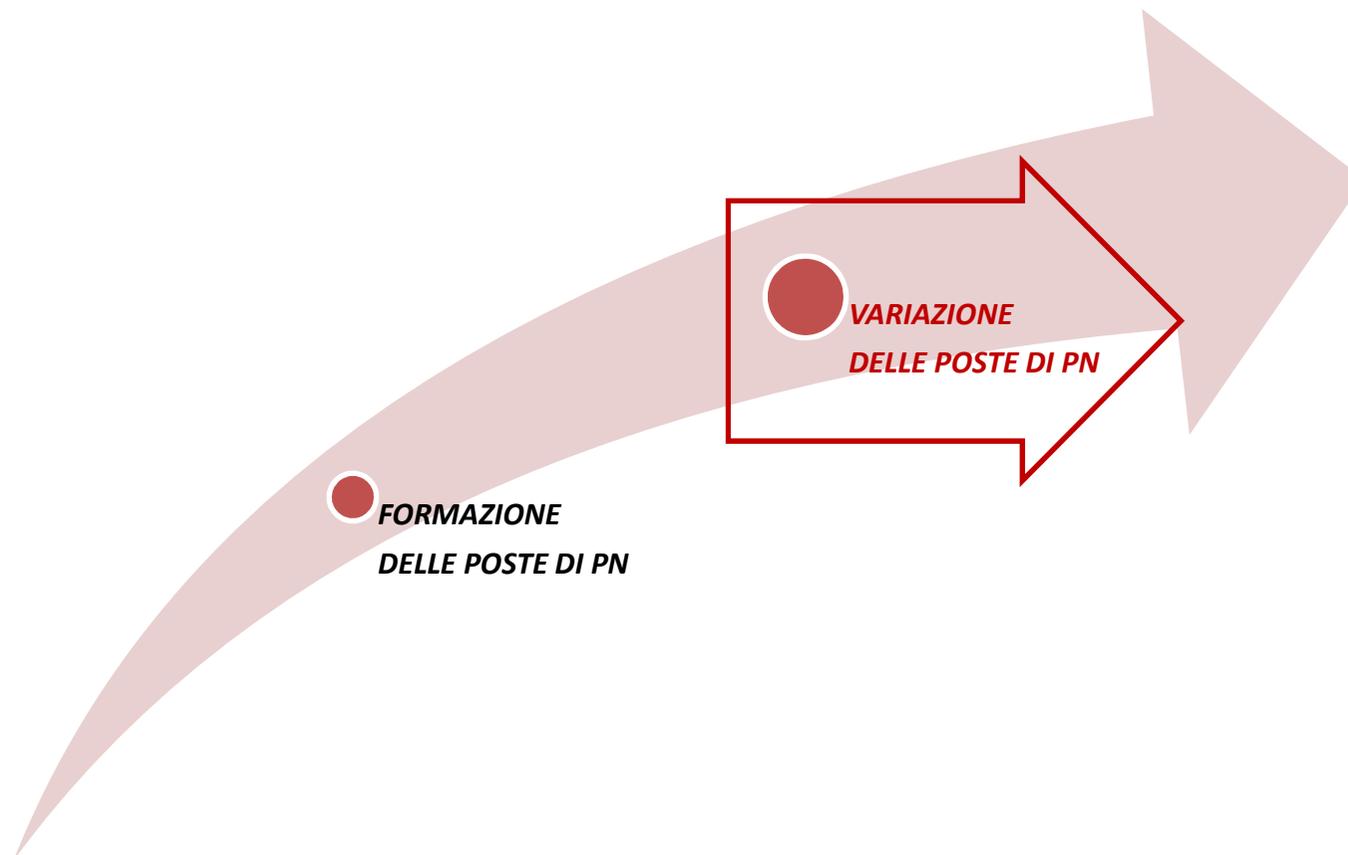
«DEFINIZIONI»

«CLASSIFICAZIONE» VOCI

«CONTENUTO» VOCI

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

8. L'articolo 2424 del codice civile prevede che le voci del patrimonio netto siano iscritte nel passivo dello stato patrimoniale alla voce A "Patrimonio netto" con la seguente classificazione:
- I — Capitale.*
 - II — Riserva da soprapprezzo delle azioni.*
 - III — Riserve di rivalutazione.*
 - IV — Riserva legale.*
 - V — Riserve statutarie.*
 - VI — Altre riserve, distintamente indicate.*
 - VII — Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.*
 - VIII — Utili (perdite) portati a nuovo.*
 - IX — Utile (perdita) dell'esercizio".*
 - X — Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.*





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

DI UTILI

MOMENTO ISCRIZIONE IN BILANCIO

UTILIZZAZIONE

DISPONIBILITA'

DISTRIBUIBILITA'

CAPITALE SOCIALE

COSTITUZIONE

CONFERIMENTI

AUMENTI

RIDUZIONI

CAPITALE SOCIALE

COSTITUZIONE

CONFERIMENTI

AUMENTI

RIDUZIONI







COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Esercitazione

Studiare:

- **Norme del codice civile in tema di bilancio**
- **OIC 28 versione 2014 (www.fondazioneoic.eu)**
- **OIC 28 versione in consultazione nel 2016 (www.fondazioneoic.eu)**
- **Novità di bilancio d.lgs. 139/2915**
- **Articoli da 2357 a 2358 codice civile**
- **Norme tributarie che disciplinano le operazioni oggetto dell'esercitazione (conferimento d'azienda, differenze di fusione, ecc.)**

1

PASSIVITÀ					
1001000	CAPITALE SOCIALE				
1001001	CAPITALE SOCIALE			68.000,00	
	Totale CAPITALE SOCIALE:			68.000,00	
1002000	RISERVE				
1001002	RISERVA LEGALE			4.532,02	
1001011	RISERVA FACOLTATIVA			86.191,12	
1001012	RISERVA SORAPPREZZO			1.675.000,00	
1001019	RISERVA DI FUSIONE			76.519,84	
1001021	VERSAMENTI IN C/TO CAPITALE			420.000,00	
1001023	VERSAMENTI C/TO FUTURO AUMENTO CAPITALE			1.020.000,00	
	Totale RISERVE:			3.282.242,98	

Passivo		
A) Patrimonio netto		
I - Capitale	68.000	58.000
II - Riserva da soprapprezzo delle azioni	1.675.000	1.675.000
III - Riserve di rivalutazione	-	-
IV - Riserva legale	4.532	4.532
V - Riserve statutarie	-	-
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 distribuib. 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	-	-
Valie altre riserve	1	-
Totale altre riserve	1.602.712	1.373.334
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo	-	-
IX - Utili (perdite) dell'esercizio	81.691	(1.757)
Utili (perdite) dell'esercizio	81.691	(1.757)
Copertura parziale perdita d'esercizio	-	-
Utili (perdite) residua	81.691	(1.757)
Totale patrimonio netto	3.431.935	3.109.109

2

	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 soprapprezzo 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	-	-	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	-	1
Totale altre riserve	1.373.334	(1.757)	231.135	-	-	1.602.712
Utili (perdite) dell'esercizio	(1.757)	1.757	-	81.691	-	81.691
Totale patrimonio netto	3.109.109	-	241.135	81.691	-	3.431.935

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldi iniziale				Incrementi				Decrementi				Saldi finale				
RS130	Capitale sociale		.00	2	.00	3	.00		.00		.00		.00		.00		.00
	di cui per utili		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
	di cui per riserve in sospensione		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS131	Riserve di capitale		.00	1	.00	1	.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS133	Riserve di utili da trasparenza		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS134	Riserve di utili		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS136	Riserve di utili retrocedenti al regime SIQ		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS137	Riserve di utili dalla gestione essere SIQ		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS139	Riserve in sospensione di imposta		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
	Utili distribuiti		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
	Utili distribuiti ad azionisti e soci		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
	Utili distribuiti a coprire perdite pregresse		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS140	Utili dell'esercizio a perdite		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00
RS141	Utili dell'esercizio a perdite SIQ		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00		.00

4

	Importo	Possibilità di utilizzazione	Costo disponibile	Risparmio delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi	
				per copertura perdite	
Capitale	68.000	-	-	-	-
Riserva da soprapprezzo 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	-	-
Valie 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 distribuib.	-	-	1.603.517	-	-
Risultato quota distribuib.	-	-	1.600.317	-	-

3

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 soprapprezzo 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 SIIIQ	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 15.000 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
<u>Fabbricati</u>	<u>200.000</u>		
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 ↔ costo iscrizione partecipazione 5.000



- 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).

ULTERIORE ESERCIZIO:

- **PRESTITO OBBLIGAZIONARIO CONVERTIBILE**

Si formuli un esempio di contabilizzazione dell'operazione di emissione di un prestito obbligazionario convertibile ex art. 2420-bis codice civile. Si evidenzi l'effetto sul patrimonio netto.

EMISSIONE del prestito contestuale alla delibera di aumento del capitale sociale.

ESERCIZIO del diritto di OPZIONE per la CONVERSIONE delle obbligazioni in azioni. Viene data attuazione all'aumento di capitale sociale. Ipotesi: valore nominale delle obbligazioni convertite è superiore a quello delle azioni emesse.

- **AZIONI PROPRIE**

Si formuli un esempio di contabilizzazione dell'operazione di acquisto, annullamento e alienazione di azioni proprie. Si evidenzi l'effetto sul patrimonio netto.

ISCRIZIONE

ANNULLAMENTO delle azioni proprie per delibera assembleare con contestuale riduzione del capitale sociale per un importo pari al valore nominale delle azioni annullate. Ipotesi: valore contabile della riserva è inferiore al valore nominale delle azioni annullate

VENDITA delle azioni proprie con valore di realizzo superiore al valore contabile della riserva negativa azioni proprie.

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

	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					

Fonte: OIC 28, appendice C

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

A.2 Con riferimento alle informazioni da fornire in nota integrativa ai sensi del numero 4 dell'articolo 2427, comma 1, del codice civile, qualora si ritenga opportuno fornire tali informazioni in forma tabellare, se ne fornisce un esempio:

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

¹ Indicare in colonne distinte le diverse riserve.

Fonte: OIC 28, vers. 2016

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 soprapprezzo 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			3500		

Fonte: OIC 28, appendice C

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).

APPENDICE A - ESEMPI DI INFORMATIVA RELATIVA AL PATRIMONIO NETTO

ALLEGATO B

L'appendice A non è parte integrante dell'OIC 28.

- A.1 Con riferimento alle informazioni da fornire ai sensi del numero 7-bis dell'articolo 2427, comma 1, del codice civile si fornisce un esempio dello schema della tabella da riportare in nota integrativa:

Descrizione	Importo	Origine/natura (eg riserva di capitale o di utili)	Possibilità di utilizzazione (eg A,B,C,D)	Quota disponibile*	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi:	
					per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale						
Riserva da soprapprezzo azioni						
Riserva da rivalutazione						
Riserva legale						
Riserve statutarie						
Altre riserve						
<i>Riserva per azioni o quote di società controllante</i>						
<i>Riserva da utili netti su cambi</i>						
<i>Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio Netto</i>						
<i>Riserva da deroghe ex comma 4 dell'art. 2423</i>						
(...)						
Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi						
Utli (perdite) portati a nuovo						
Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio						
Totale						
Quota non distribuibile						
Residua quota distribuibile						

Legenda:

A: per aumento di capitale

B: per copertura perdite

C: per distribuzione ai soci

D: per altri vincoli statutari

*Al netto dell'eventuale riserva negativa per azioni proprie in portafoglio e delle perdite portate a nuovo.

Fonte: OIC 28, vers. 2016

**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