

CORSO
“LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI”

La Revisione delle Principali Voci del Passivo

I Debiti Diversi

Prof. Roberto Maglio
Dott. Nicola Taranto

Napoli, 6 novembre 2014

Gli Altri Debiti-Composizione

Negli altri Debiti sono ricompresi

Continua...

- 1. Debiti verso amministratori e sindaci per emolumenti;*
- 2. Debiti verso soci per altri titoli e dividendi;*
- 3. Debiti verso obbligazionisti per interessi liquidati e obbligazioni estratte;*
- 4. Debiti verso dipendenti per retribuzioni di lavoro liquidate ma non ancora corrisposte, ferie maturate e mensilità aggiuntive.*

Gli Altri Debiti-Composizione

Negli altri Debiti sono ricompresi

- 5. Debiti verso istituti previdenziali per oneri sociali;*
- 6. Debiti verso l'erario per imposte dirette e indirette;*
- 7. Debiti per royalties;*
- 8. Debiti per cauzioni ricevute in denaro;*

Altri Debiti-Definizioni, Fonti Normative, Classificazione e valutazione, Obiettivi di revisione

Per quanto riguarda i seguenti argomenti si rimanda alle slide relative ai debiti vs fornitori:

- *Definizioni;*
- *Fonti normative;*
- *Classificazione e valutazione;*
- *Obiettivi di revisione.*

Gli Altri Debiti-Procedure di revisione

Procedure base:

- ***Ottenere un dettaglio degli altri debiti alla data del bilancio in esame;***
- ***Verificare dalla descrizione che le voci in esso contenute siano correttamente classificate e accertarsi che non vi siano duplicazioni con i ratei passivi;***
- ***Esaminare la documentazione a supporto delle voci più significative.***

Analisi comparativa

- ***Confrontare le singole voci con il periodo precedente, indagando sulla presenza di variazioni anomale o sull'assenza di variazioni previste.***

CORSO
“LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI”

La Revisione delle Principali Voci del Passivo

Il Patrimonio Netto

Prof. Roberto Maglio
Dott. Nicola Taranto

Napoli, 6 novembre 2014

Il Patrimonio Netto- Definizioni

Definizioni:

Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di Bilancio. Sul piano contabile, tale definizione ha origine nell'esigenza di bilanciamento tra le sezioni "Attivo" e "Passivo" dello Stato patrimoniale, secondo la nota identità:

$$\text{Attività} - \text{Passività} = \text{Patrimonio netto}$$

Il Patrimonio Netto- Definizioni

Definizioni:

Il Patrimonio netto rappresenta, in via fondamentale, l'entità monetaria dei mezzi apportati solitamente dalla proprietà o autogenerati nell'impresa, indistintamente investita, insieme ai mezzi di terzi, nelle attività patrimoniali.

In altra eccezione, il Patrimonio netto esprime la misura dei diritti patrimoniali che può essere soddisfatta "in via residuale" attraverso le Attività, dopo che siano stati soddisfatti i diritti dei terzi creditori della società. In tale significato, il Patrimonio netto è visto come capitale di "pieno rischio", la cui remunerazione ed il cui rimborso sono subordinati al prioritario soddisfacimento delle aspettative di remunerazione e di rimborso del capitale di credito.

Il Patrimonio Netto- Fonti Normative

Le principali fonti normative sono le seguenti:

- *Codice civile;*
- *PC 28;*
- *OIC 1 e successive modifiche.*

Il Patrimonio Netto- Composizione Art.2424

Patrimonio netto Art 2424-”Contenuto SP”:

- I. Capitale.**
 - II. Riserva da sovrapprezzo 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.**
- Totale.**

Il Patrimonio Netto- Il Capitale

Il valore complessivo attribuito convenzionalmente ai conferimenti dei soci, o a quella quota dei conferimenti che viene destinata a capitale e così assoggettata alla relativa disciplina, costituisce il «capitale» (nominale).

Il capitale (nominale) esercita una funzione di garanzia dei creditori Sociali circa i mezzi che risultano stabilmente vincolati alla società.

Infatti, ai Sensi dell'art. 2433 Cod. Civ., qualora vi sia una perdita del Capitale sociale, non possono essere distribuiti utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente.

I conferimenti dei soci rappresentano uno degli elementi essenziali del contratto societario (art. 2247 Cod. Civ.). La disciplina relativa ai beni e servizi conferibili ed alla loro valutazione è contenuta, per le società di persone, negli artt. da 2253 a 2255 Cod. Civ. e, per le società di capitali, negli artt. da 2342 a 2345, e da 2464 a 2468 Cod. Civ..

Il Patrimonio Netto- Il Capitale

Il legislatore impone dei limiti quantitativi minimi all'ammontare del capitale delle società per azioni e di quelle a responsabilità limitata, stabiliti rispettivamente in 50.000 Euro (art. 2327 Cod. Civ.) e 1 Euro (art. 2463 Cod. Civ.).

Nelle società di capitali, il capitale sociale è diviso in parti che prendono il nome di azioni, se trattasi di società per azioni ed in accomandita per azioni, e di quote, se trattasi di società a responsabilità limitata.

Il capitale, in quanto elemento essenziale del contratto di società, ha un carattere formale: le sue modificazioni devono essere deliberate in sede di assemblea straordinaria.

Il legislatore disciplina specificamente l'ipotesi di aumento di capitale per le società.

Il Patrimonio Netto- Le riserve

Le riserve di utili traggono origine dal “risparmio” di utili d’esercizio (come nel caso della riserva legale e della riserva statutaria). L’articolo 2430 codice civile obbliga ad accantonare a riserva legale almeno il 5% dell’utile dell’esercizio fino a quando l’importo della riserva non abbia raggiunto il quinto del capitale sociale.

Le riserve di utili sono generalmente costituite in sede di riparto dell’utile netto risultante dal bilancio d’esercizio approvato, mediante esplicita destinazione a riserva, o mediante semplice delibera di non distribuzione: “utili a nuovo”.

Le riserve di capitale sono costituite in sede di ulteriori apporti dei soci o di conversione di obbligazioni in azioni (riserva da sovrapprezzo azioni), di rivalutazione monetaria (riserva di rivalutazione monetaria), di donazione da parte dei soci o di rinuncia di crediti da parte degli stessi, di rilevazione di differenze di fusione.

Il Patrimonio Netto- La Movimentazione

I movimenti che riguardano il Patrimonio netto possono essere riassunti nei seguenti:

- ***La costituzione;***
- ***Gli aumenti;***
- ***Le riduzioni;***
- ***La destinazione dell'utile e delle riserve.***

In linea generale, la movimentazione delle voci del Patrimonio netto è nel potere dell'assemblea (ordinaria o straordinaria). Tale potere non spetta agli amministratori.

Il Patrimonio Netto- La movimentazione (Esempio)

Descrizione	31/12/x	Incrementi	Decrementi	31/12/x+1
Capitale	2.550.000	100.000		2.650.000
Riserva legale	510.000			510.000
Riserva Statutaria	0			0
Riserva per conversione	0			0
Riserva affrancata ex art.4 L.448/2001	0			0
Utili portati a nuovo	20.519.561	3.100.361	(19.500.000)	4.119.922
Utile dell'esercizio	3.100.361	4.964.719	(3.100.361)	4.964.719
	26.679.922	8.165.080	(22.600.361)	12.244.640

Il Patrimonio Netto- Gli incrementi

Gli Incrementi per aumento di capitale sociale:

- *Conferimenti in beni;*
- *Conferimento di crediti;*
- *Conferimenti in denaro;*
- *Sottoscrizione di nuove azioni;*
- *Riserva sovrapprezzo azioni;*

..

Il Patrimonio Netto- Gli incrementi

L'aumento del capitale sociale, fino a quando l'attestazione dell'eseguito aumento non sia iscritta nel registro delle imprese, fa nascere, sotto il profilo contabile, la necessità di utilizzare una voce diversa dalla voce Al "Capitale", al fine di accogliere gli importi di capitale sottoscritti dai soci.

Qualora, al momento della chiusura dell'esercizio, sia ancora in corso il termine per la sottoscrizione del capitale, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, gli importi sottoscritti sono rilevati nella voce "Versamenti in conto aumento del capitale sociale" che costituisce una riserva di capitale con un preciso vincolo di destinazione. All'atto dell'iscrizione nel registro Delle imprese dell'attestazione di cui all'articolo 2444 codice civile, da parte degli amministratori, si provvederà a girare tale riserva alla voce Al "Capitale".

Il Patrimonio Netto- Riduzione del Capitale Sociale

La Riduzione di capitale sociale:

- **riduzione per decisione volontaria dei soci (articoli 2445 e 2482 C.C.);**
- **riduzione per perdite (articoli 2446, 2447, 2482-bis e ter C.C.);**
- **riduzione per recesso del socio (articoli 2437 e 2473 C.C.);**
- **riduzione per riscatto delle azioni (articolo 2437-sexies C.C.);**
- **riduzione per esclusione del socio (articolo 2473-bis C.C.);**
- **riduzione per morosità (articoli 2344 e 2466 C.C.);**
- **riduzione per mancato rispetto delle norme in tema di acquisto di azioni proprie (articolo 2357, comma 4, C.C.);**
- **riduzione per possesso di azioni da parte di società controllate in misura eccedente i limiti di legge (articoli 2359-ter e quater C.C.);**
- **riduzione per revisione della perizia di stima dei conferimenti in natura (articolo 2343).**

Il Patrimonio Netto- Destinazione Utile dell'esercizio

La destinazione dell'utile dell'esercizio:

- *accantonamento in una o più delle riserve, di cui alle voci AIV “Riserva legale”, AV “Riserve statutarie”, AVI “Riserve per azioni proprie in portafoglio” e AVII “Altre riserve” del patrimonio netto;*
- *utilizzo a copertura di perdite pregresse;*
- *Utilizzo per aumento del capitale sociale;*
- *rinvio ai futuri esercizi;*
- *Distribuzione ai soci (dividendi);*

Il Patrimonio Netto- I Versamenti in conto capitale

Nell'ambito della problematica relativa alla separazione tra le Passività ed il Patrimonio netto, particolare rilevanza assume l'analisi della natura dei versamenti che i soci decidono di effettuare, anche senza procedere a formali aumenti del capitale sociale.

I versamenti in questione, a seconda dei casi, possono assumere la natura di veri e propri conferimenti a titolo di dotazioni patrimoniali, oppure di finanziamenti a titolo di capitale di credito. In via generale, si possono individuare alcune tipologie di versamenti da parte dei soci:

- *Versamenti a titolo di finanziamento;*
- *Versamenti a fondo perduto;*
- *Versamenti in conto futuro aumento di capitale;*
- *Versamenti in conto aumento di capitale.*

Il Patrimonio Netto- I Versamenti a titolo di finanziamento

I “Versamenti a titolo di finanziamento” sono quelli per i quali la società ha obbligo di restituzione, per cui vanno classificati in Bilancio tra le passività nella voce “Debiti verso soci per finanziamenti”.

Non è rilevante la natura fruttifera o meno di tali debiti, né l’eventualità che i versamenti vengano effettuati da tutti i soci in misura proporzionale alle quote di partecipazione: l’elemento discriminante va individuato esclusivamente nel diritto dei soci alla restituzione delle somme versate.

Ne consegue che per questa tipologia di versamenti il loro eventuale passaggio a capitale necessita della preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione, trasformando così il finanziamento in apporto.

Il Patrimonio Netto- I Versamenti a a fondo perduto

I “Versamenti a fondo perduto” si hanno quando i soci, pur non volendo procedere ad un formale aumento di capitale, decidono di sopperire al fabbisogno di capitale di rischio con nuovi conferimenti.

In tali casi, manca una specifica ed esplicita pattuizione da cui scaturisca un obbligo di restituzione ai soci dei versamenti effettuati.

Questi si configurano, pertanto, come vere e proprie riserve di capitale, da collocare in bilancio all'interno del Patrimonio netto, al punto VII “Altre riserve” in voci denominate di solito “Versamenti in conto capitale”, oppure “Versamenti a copertura di perdite”, se il conferimento è effettuato.

Il Patrimonio Netto- I Versamenti a futuro aumento di capitale e in conto aumento di capitale

I Versamenti in conto futuro aumento di capitale sono quelli effettuati in via anticipata in previsione di un futuro aumento di capitale. Si tratta, pertanto, di riserve di capitale aventi uno specifico vincolo di destinazione. Il nuovo OIC 28 ha chiarito che i Versamenti in conto futuro aumento di capitale” sono iscritti nel patrimonio netto solo a condizione che non siano restituibili.

I Versamenti in conto aumento di capitale si hanno in presenza di un aumento a pagamento del capitale sociale già deliberato, nelle more dell’iscrizione nel Registro delle imprese dell’attestazione degli amministratori dell’avvenuto aumento del capitale sociale (art. 2444 Cod. Civ.), in quanto l’aumento del capitale non può essere menzionato negli atti della società fino a quando non sia avvenuta la suddetta iscrizione.

Il Patrimonio Netto-Procedure di revisione

Procedure base:

- **Ottenere un dettaglio della composizione del Patrimonio Netto;**
- **Costruire una movimentazione del patrimonio Netto rispetto all'esercizio precedente;**
- **Ottenere e verificare la documentazione a supporto delle variazioni delle voci del patrimonio netto rispetto all'anno precedente (Aumenti di capitale, Riduzioni di capitale, Destinazione Utili);**
- **Ottenere e visionare il libro soci, il libro delle adunanze del cda e il libro delle adunanze assemblea dei soci/azionisti.**

Analisi comparativa

- **Confrontare le singole voci con il periodo precedente, indagando sulla presenza di variazioni anomale o sull'assenza di variazioni previste.**

Il Patrimonio Netto-Informazioni in Nota Integrativa

Le informazioni da fornire nella nota integrativa, ai sensi dell'art. 2427 Cod. Civ. (nn. 4,7, 7 bis,17,18, 19, 19 bis, 20 e 21), sono principalmente:

- le variazioni nella consistenza delle voci del Patrimonio netto, in dipendenza dell'obbligo generale di indicazione delle variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo (art. 2427 Cod. Civ., n. 4) Con riguardo al numero degli esercizi precedenti per i quali occorre fornire l'informazione dell'avvenuta utilizzazione delle voci di patrimonio netto, in genere è sufficiente fornire un'informazione riferita agli ultimi tre esercizi (OIC 28).**
- la composizione della voce "Altre riserve" (art. 2427 Cod. Civ., n.7);**