



UNIMORE
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI
MODENA E REGGIO EMILIA

Dipartimento di Economia Marco Biagi

OIC 28 – Patrimonio Netto

Iva Manfredini

Commissione Bilancio, ODCEC di Modena

Michele Tomiozzo

Commissione Bilancio, ODCEC di Modena

Modena, 09 maggio 2018

OIC 28 - Patrimonio netto

OIC 28 si occupa della

- classificazione
- rilevazione
- movimentazione

delle voci di patrimonio netto - nelle operazioni tra società e soci

L'OIC 28 **non pone problematiche di tipo valutativo**

OIC 28 Non si occupa

- dei PATRIMONI DESTINATI A SPECIFICI AFFARI (art. 2447-bis c.c, 2447-ter c.c e 2447-quater del c.c. 2447-septies c.c.) – **OIC 2**
- del Patrimonio netto consolidato e del Metodo del Patrimonio netto - **OIC 17**
- dei finanziamenti ricevuti dai soci con obbligo di restituzione – **OIC 19**

Le poste del Patrimonio netto sono interessate da argomenti oggetto di trattazione in altri OIC:

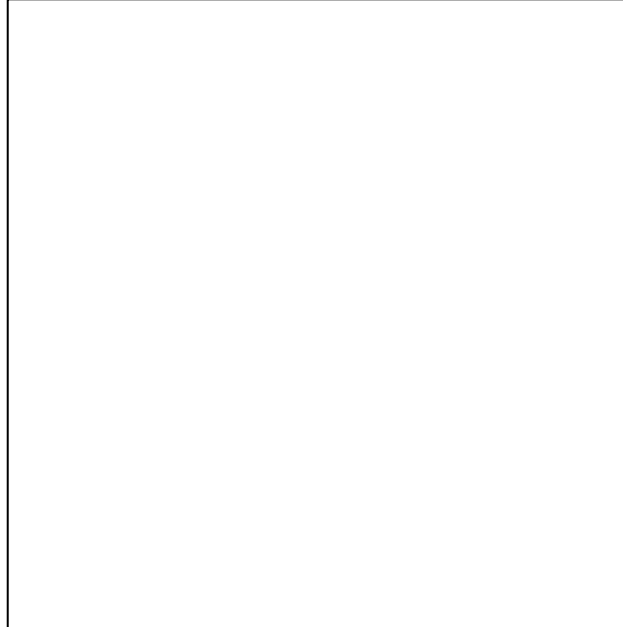
- Rilevazione dei “Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio i contabili – **OIC 29**
- Contabilizzazione delle operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi – **OIC 32**

Le poste del Patrimonio netto assumono rilevanza fiscale e sono riportate nelle dichiarazioni dei redditi

- Deduzione per capitale investito (ACE) – rigo RS 113 Mod. Redditi Soc. di capitale; RS 45- RS 46 Mod. Redditi Soc. di persone in contab. ordinaria -2018
- Prospetto del capitale e delle riserve – righe RS 130-RS141 Mod. Redditi Soc. di capitale; RS 107 Mod. Redditi Soc. di persone in contab. ordinaria -2018

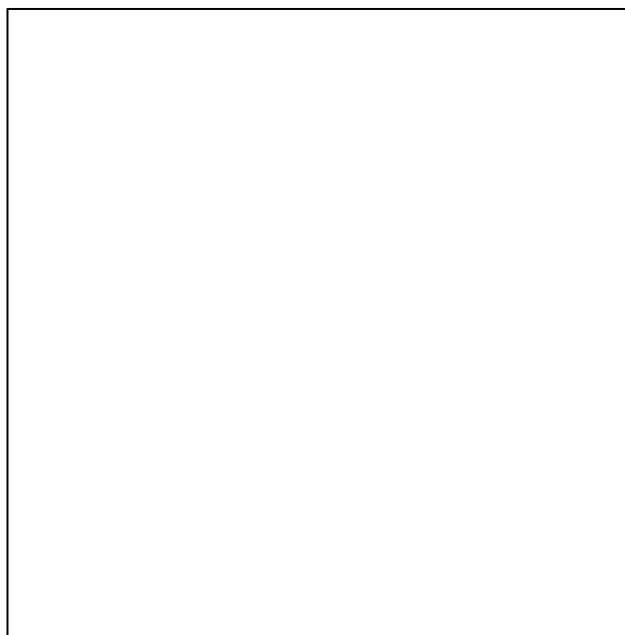
OIC 28 - Patrimonio netto

Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio



OIC 28 - Patrimonio netto

Composizione del Patrimonio netto



Classificazione del Patrimonio netto nel Bilancio Ordinario - art. 2424 c.c. - novità introdotte dal D.Lgs 139/2015

PASSIVO

A) PATRIMONIO NETTO

I - Capitale

II - Riserve da sovrapprezzo delle azioni

III - Riserve di rivalutazione

IV - Riserva legale

V - Riserve statutarie

VI - Altre riserve, distintamente indicate

VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo

IX - Utile (perdita) dell'esercizio

X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

TOTALE

Classificazione del Patrimonio netto nel Bilancio Ordinario

ai sensi dell'art. 2424 del Codice civile - **Oic 28** - **XBRL** (ed esempi OIC 28 non parte integrante del principio) integrati

Passivo

A) Patrimonio netto

I - Capitale

II - Riserva da soprapprezzo delle azioni

III - Riserve di rivalutazione

IV - Riserva legale

V - Riserve statutarie

VI - Altre riserve, distintamente indicate

- **Riserva straordinaria**
- **Riserva da deroghe ex articolo 2423 codice civile**
- **Riserva azioni (quote) della società controllante**
- **Riserva da rivalutazione delle partecipazioni**
- **Versamenti in conto aumento di capitale**
- **Versamenti in conto futuro aumento di capitale**
- **Versamenti in conto capitale**
- **Versamenti a copertura perdite**
- **Riserva da riduzione capitale sociale**
- **Riserva avanzo di fusione**
- **Riserva per utili su cambi non realizzati**
- **Riserva da conguaglio utili in corso**
- **Varie altre riserve**

Totale altre riserve

VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo

IX - Utile (perdita) dell'esercizio

Perdita ripianata nell'esercizio (OIC 28 par. 17)

X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

Totale **patrimonio netto**

Classificazione del Patrimonio netto nel Bilancio Abbreviato - Art. 2435-bis del c.c.

Codice civile

Codice civile 2435-bis c.c. comma 2: “Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende **solo le voci contrassegnate** nell’art. 2424 da **lettere maiuscole e numeri romani; ...**”

PASSIVO

A) PATRIMONIO NETTO

I – CAPITALE

II – RISERVA DA SOVRAPPREZZO DELLE AZIONI

III – RISERVA DA RIVALUTAZIONE

IV – RISERVA LEGALE

V – RISERVE STATUTARIE

VI – ALTRE RISERVE, distintamente indicate

VII – RISERVA PER OPERAZIONI DI COPERTURA DEI FLUSSI FINANZIARI ATTESI

VIII – UTILI (perdite) PORTATI A NUOVO

IX – UTILE (perdita) DELL’ESERCIZIO

X – RISERVA NEGATIVA PER AZIONI PROPRIE IN PORTAFOGLIO

TOTALE

OIC 28 (par. 19) e XBRL

PASSIVO

A) Patrimonio netto

I – Capitale

II - Riserva da sovrapprezzo delle azioni

III - Riserve di rivalutazione

IV - Riserva legale

V - Riserve statutarie

VI - Altre riserve **da NON (indicare distintamente OIC 28 par. 19)**

VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo

IX - Utile (perdita) dell'esercizio

Perdita ripianata nell'esercizio (OIC 28 par. 17)

X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

Totale patrimonio netto

Classificazione del Patrimonio netto nel Bilancio delle Micro-Imprese - 2435-ter c.c

Codice civile 2435-ter c.c. comma 2: "... gli schemi di bilancio ... sono determinati secondo quanto disposto dall'art. 2435-bis c.c."

PASSIVO

A) PATRIMONIO NETTO

I – CAPITALE SOCIALE

II – RISERVA DA SOVRAPPREZZO AZIONI

III – RISERVA DA RIVALUTAZIONE

IV – RISERVA LEGALE

V – RISERVE STATUTARIE

VI – ALTRE RISERVE

~~VII – RISERVA PER OPERAZIONI DI COPERTURA DEI FLUSSI FINANZIARI ATTESI~~ 2435-ter c.c. comma 3 "Non sono applicabili le disposizioni di cui al n. 11-bis) 2426 c.c.)

VIII – UTILI (perdite) PORTATI A NUOVO

IX – UTILE (perdita) DELL'ESERCIZIO

X – RISERVA NEGATIVA PER AZIONI PROPRIE IN PORTAFOGLIO

TOTALE

OIC 28 (par. 20) e XBRL

PASSIVO

A) Patrimonio netto

I – Capitale

II - Riserva da soprapprezzo delle azioni

III - Riserve di rivalutazione

IV - Riserva legale

V - Riserve statutarie

VI - Altre riserve *da NON (OIC 28 par. 19) indicare distintamente*

NO A. VII (OIC 28 par. 20)

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo

IX - Utile (perdita) dell'esercizio

Perdita ripianata nell'esercizio (OIC 28 par. 17)

X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

Totale patrimonio netto

Classificazione Patrimonio Netto nel Bilancio Consolidato

Art. 32 D.Lgs 127/91, **OIC 17 par 34 ed esempio di schema, XBRL**

Passivo

A) Patrimonio netto di gruppo

I - Capitale

II - Riserva da soprapprezzo delle azioni

III - Riserve di rivalutazione

IV - Riserva legale

V - Riserve statutarie

VI - Altre riserve, distintamente indicate

- **Riserva straordinaria**
- **Riserva da deroga ex articolo 2423 codice civile**
- **Riserva azioni (quote) della società controllante**
- **Riserva da rivalutazione delle partecipazioni**
- **Versamenti in conto aumento di capitale**
- **Versamenti in conto futuro aumento di capitale**
- **Versamenti in conto capitale**
- **Versamenti a copertura perdite**
- **Riserva da riduzione capitale sociale**

- **Riserva avanzo di fusione**
- **Riserva per utili su cambi non realizzati**
- **Riserva da conguaglio utili in corso**
- **Riserva di consolidamento**
- **Riserva da differenze di traduzione**
- **Varie altre riserve**
- Totale altre riserve

VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo

IX - Utile (perdita) dell'esercizio

- **Perdita ripianata nell'esercizio**

X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

Totale patrimonio netto di gruppo

Patrimonio netto di terzi

Capitale e riserve di terzi

Utile (perdita) di terzi

Totale patrimonio netto di terzi

Totale patrimonio netto consolidato

Contenuto delle voci – Capitale

- A.I. Capitale

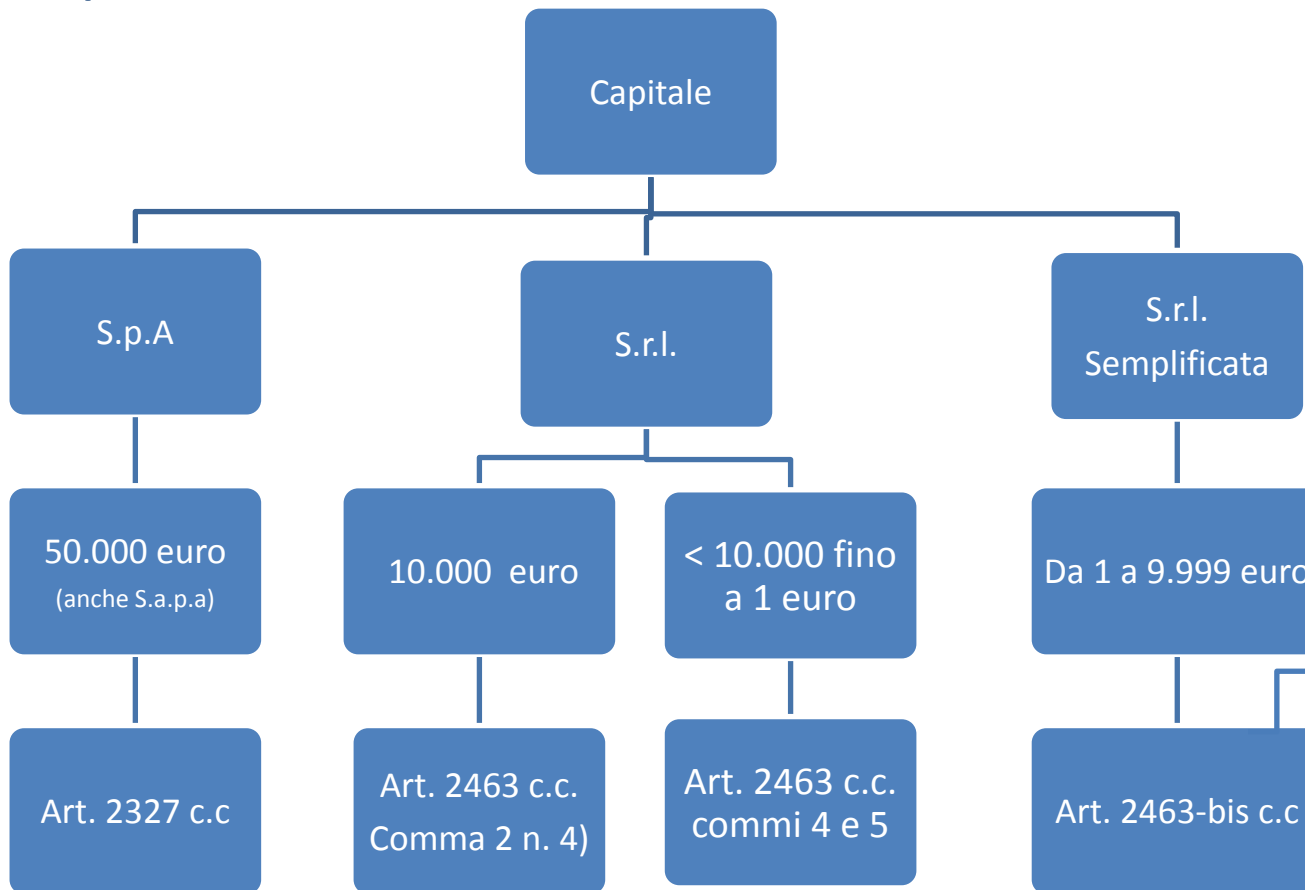
deliberato

sottoscritto

versato

- Nel Capitale si iscrive **l'importo nominale** del capitale sociale di costituzione e delle successive sottoscrizioni degli aumenti di capitale da parte dei soci anche se non ancora interamente versati.
- Il **credito verso soci per versamenti ancora dovuti** (con separata indicazione della parte già richiamata) è iscritto, alla sottoscrizione del capitale, nella voce A "Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti" dell'attivo dello stato patrimoniale.

Capitale - Capitale sociale nelle società di capitale



- D.M. N. 138 del 23.6.2012 Ministero della Giustizia
- Nota Min. Giustizia n. 118972 del 11.9.2013
- Nota Min Giustizia n. 121532 del 16.9.2013
- Nota Ministero Sviluppo Economico del 20.12.2016 n. 0404857

Rilevazioni

Aumento capitale sociale mediante conferimenti in denaro

- All'atto della sottoscrizione dell'aumento di capitale sociale (deliberato) sorge il diritto della società a ricevere le somme dai sottoscrittori delle azioni di nuova emissione; pertanto in tale istante la società rileva il credito verso i soci.

Sottoscrizione, senza versamento, di un aumento di capitale sociale deliberato

credito verso soci per versamenti ancora dovuti a A.VII Altre riserve - Versamenti in conto aumento del capitale sociale 50.000

- Conferimenti in denaro: Per le SpA, sia in sede di costituzione che di aumento del capitale sociale, i versamenti devono essere effettuati in **banca** (2342 cc.), per le Srl, i versamenti devono essere **effettuati all'organo amministrativo** (2464 c.c.). I versamenti nelle SpA e Srl ordinarie devono essere effettuati per almeno il 25% del valore nominale delle azioni/quote sottoscritte (per intero Srl ex 2463 comma 4 c.c. e 2463-bis c.c.), 100% atti unilaterali, in ogni caso il 100% del soprapprezzo azioni/quote se previsto.

	Forma dei conferimenti			
	SPA	SRL Comma 2	SRL Comma 4	SRLS
Denaro	SI	SI	SI	SI
Crediti e beni	SI	SI	NO	NO
Prestazioni d'opera o servizi	NO	SI	NO	NO

- L'aumento del capitale sociale può essere :
- Reale: quando prevede un effettivo conferimento (monetario o non monetario)
- Gratuito (non oggetto di trattazione OIC 28): non effettuato mediante conferimenti, ma mediante passaggio di riserve a capitale

Rilevazioni

Aumento capitale sociale mediante conferimenti in denaro

- **Aumento di capitale scindibile:** un aumento di capitale è scindibile quando la delibera assembleare prevede espressamente che il capitale sociale possa essere aumentato anche in assenza di integrale sottoscrizione dell'aumento stesso entro il termine previsto dalla deliberazione (par. 7)

Sottoscrizione e versamento di un aumento di capitale sociale scindibile deliberato

Banca	a	A.VII Altre riserve - Versamenti in conto aumento del capitale sociale	50.000
-------	---	--	--------

- **Aumento di capitale inscindibile:** un aumento di capitale è inscindibile se l'aumento di capitale sociale può essere effettuato solo se è sottoscritto integralmente entro il termine previsto dalla deliberazione (par. 8)

Sottoscrizione e versamento di un aumento di capitale sociale inscindibile deliberato

Banca	a	D. 14 Altri debiti	50.000
-------	---	--------------------	--------

- Menzione **negli atti della società dell'aumento del capitale sociale** : ex articolo 2444, comma 2, c.c. è fatto divieto di menzionare negli atti della società l'aumento del capitale sociale, fino a quando l'attestazione dell'eseguito aumento non sia iscritta nel registro delle imprese. Fino a quel momento è necessario utilizzare una voce di patrimonio netto diversa dalla voce AI "Capitale", al fine di accogliere gli importi di capitale sottoscritti dai soci.

Dopo l'iscrizione al Registro Imprese dell'avvenuto aumento di capitale sociale

A. VII Versamenti in conto aumento del capitale sociale	a	A.I. Capitale	50.000
---	---	---------------	--------

Rilevazioni

Aumento capitale sociale a seguito conversione obbligazioni convertibili

- All'emissione di un prestito obbligazionario convertibile (Art.2420-bis c.c), si delibera contestualmente l'aumento del capitale sociale.
- Il prestito obbligazionario convertibile include uno strumento finanziario derivato (opzione di conversione) che ai sensi dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati" deve essere separato, valutato al fair value ed iscritto in una riserva di patrimonio netto. Eventuali costi di transazione sono ripartiti proporzionalmente tra il debito e la riserva. Tale riserva, non è soggetta a valutazioni successive.
- Al momento dell'esercizio del diritto di opzione per la conversione delle obbligazioni in azioni, gli amministratori danno parziale attuazione all'aumento di capitale sociale. Contabilmente si ha l'eliminazione del valore contabile del prestito obbligazionario, per la parte per la quale è stato esercitato il diritto di opzione e un corrispondente aumento di patrimonio netto.
Se il valore nominale delle obbligazioni convertite è superiore a quello delle azioni emesse, l'eccedenza si rileva nella riserva sovrapprezzo azioni. L'eventuale differenza tra valore nominale e valore contabile delle obbligazioni convertite è rilevata a patrimonio netto. Il caso inverso non può verificarsi (ex art. 2346)
- Note Fiscali: per quanto previsto dal D.M. 3.8.2017 e dall'art. 5 comma 4 D.M. 8.6.2011 il soggetto emittente ed il soggetto detentore dello strumento nel caso di mancato esercizio dell'opzione di conversione dovranno dar seguito al c.d. meccanismo di *recapture*. Detto meccanismo non troverà applicazione per il detentore del titolo che abbia iscritto lo strumento finanziario derivato ai sensi dell'art. 112 TUIR .

Rilevazioni

Aumento capitale sociale a seguito conversione obbligazioni convertibili

Emissione prestito obbligazionario convertibile per 1.000.000 a 5 anni con rimborso/conversione a scadenza (fair value obbligazione:tasso emissione 4% premio di liquidità 2%= 747.258), collocamento a 862.000 , contabilizzato al costo ammortizzato

All'emissione

Banca	a	D.2. Obbligazionisti c/sottoscrizione per obbligazioni convertibili	862.000
D.2. Obbligazionisti c/sottoscrizione per obbligazioni convertibili	a	A. VI Altre riserve (Riserva per obbligazioni convertibili)	114.742

Nel corso del quinquennio

Interessi passivi	a	D.2. Obbligazionisti c/sottoscrizione per obbligazioni convertibili	
-------------------	---	---	--

Al rimborso (ipotizzando rimborso e conversione in pari misura)

D.2 Obbligazionisti c/sottoscrizione per obbligazioni convertibili	a	Banca	500.000
D.2 Obbligazionisti c/sottoscrizione per obbligazioni convertibili	a	A. I Capitale	500.000
A.VI Altre riserve (Riserva per obbligazioni convertibili)	a	A.VI Altre Riserve - Riserva Straordinaria	114.742

Altre rilevazioni relative al Patrimonio Netto esaminate dall'OIC 28

- **Previsioni OIC 28**
- Riduzione capitale sociale per recesso del socio
- Riduzione del capitale sociale per morosità del socio
- Riduzione capitale sociale mancato rispetto acquisto azioni controllante
- **Ricordiamo anche altre ipotesi di riduzione del capitale non richiamate nell'OIC 28:**
 - Riduzione per decisione volontaria dei soci
 - Riduzione per perdite
 - Riduzione per riscatto azioni
 - Riduzione per esclusione del socio
 - Riduzione per revisione della perizia di stima
- **Ulteriori previsioni OIC 28**
- Acquisto, annullamento e alienazione azioni proprie
- Acquisto azioni della controllante
- **Rinuncia del credito da parte del socio:** se dalle **evidenze disponibili** è desumibile **che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società** – la rinuncia è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio a prescindere dalla natura originaria del credito. Pertanto, in tal caso la rinuncia del socio al suo diritto di credito trasforma il valore contabile del debito della società in una posta di patrimonio netto.

Contenuto delle voci – Riserve



Le riserve possono essere distinte in :



Classificazione e contenuto delle Riserve

A.II. **“Riserva da soprapprezzo delle azioni”** si iscrivono:

- l’eccedenza del prezzo di emissione delle azioni o delle quote rispetto al loro valore nominale;
- le differenze che emergono a seguito della conversione delle obbligazioni in azioni.

A.III. **“Riserve di rivalutazione”** si iscrivono le rivalutazioni di attività previste dalle leggi speciali in materia, alcune delle quali possono prevedere una specifica evidenza in bilancio.

A.IV. **“Riserva legale”** si iscrive la quota dell’utile dell’esercizio che l’assemblea ha destinato a tale riserva. L’articolo 2430 del codice civile obbliga ad accantonare in tale riserva almeno il 5% dell’utile dell’esercizio fino a quando l’importo della riserva non abbia raggiunto il quinto del capitale sociale.

Nel caso in cui, per qualsiasi ragione, l’importo della riserva legale scenda al di sotto del limite del quinto del capitale sociale occorre provvedere al suo reintegro con il progressivo accantonamento di almeno un ventesimo degli utili netti.

A.V. **“Riserve statutarie”** si iscrivono tutte le tipologie di riserve previste dallo statuto della società. Le condizioni, i vincoli e le modalità di formazione e movimentazione di queste riserve sono disciplinate dallo statuto.

A.VI. **“Altre riserve, distintamente indicate”** si classificano tutte le altre riserve che non sono già state iscritte nelle precedenti voci del patrimonio netto. Rientrano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, in questa voce le seguenti riserve:

- **“Riserva da deroghe ex articolo 2423 codice civile”**, che si costituisce nei casi eccezionali in cui l’applicazione di una disposizione del codice civile, riguardante le regole di redazione del bilancio, sia incompatibile con il principio di rappresentazione veritiera e corretta. In tali casi, gli eventuali utili derivanti dall’applicazione della deroga, ai sensi dell’articolo 2423, comma 5, del codice civile devono essere iscritti in detta riserva, non distribuibile se non in misura pari al valore recuperato;
- la **“Riserva azioni (quote) della società controllante”**, che ai sensi dell’articolo 2359-bis, comma 4, del codice civile è indisponibile e accoglie l’importo delle azioni o quote della società controllante possedute dalla controllata fin tanto che non sono trasferite;

Classificazione e contenuto delle Riserve

- **“Riserva da rivalutazione delle partecipazioni”**, che ai sensi dell’articolo 2426, comma 1, numero 4, del codice civile, non è distribuibile e accoglie le plusvalenze, derivanti dall’applicazione del metodo del patrimonio netto, rispetto al valore delle partecipazioni indicato nel bilancio dell’esercizio precedente (per l’iscrizione e la movimentazione di tale riserva si rinvia all’OIC 17 “Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto”);
 - **“Riserva per utili su cambi non realizzati”**, che ai sensi dell’articolo 2426 comma 1, numero 8-bis, del codice civile, accoglie l’utile netto derivante dall’iscrizione al cambio a pronti alla fine dell’esercizio delle attività e passività monetarie in valuta estera e non è distribuibile fin tanto che l’utile netto non è realizzato (per l’iscrizione e la movimentazione di tale riserva si rinvia all’OIC 26 “Operazioni, attività e passività in valuta estera”).
- A.VII. – **“Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi”** accoglie le variazioni di fair value degli strumenti finanziari derivati generatesi nell’ambito di coperture di flussi finanziari attesi, al netto degli eventuali effetti fiscali differiti. Come previsto dall’articolo 2426, comma 1, numero 11-bis, del codice civile: “le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati per la copertura di flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un’operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positivi, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite” (per l’iscrizione e la movimentazione di tale riserva si rinvia all’OIC 32 “Strumenti finanziari derivati”).
- Dette riserve sono, di fatto, del tutto irrilevanti ai fini della gestione del patrimonio. Queste, infatti, “se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite”. In termini più generali, è, quindi, disposto che le riserve in oggetto siano non distribuibili anche in forma di acconti (art. 2433-bis, c.c.) e non possano essere considerate ai fini del calcolo dell’emissione dei prestiti obbligazionari (art. 2412, c.c.), né per le coperture perdite che eccedono il terzo (artt. 2446 e 2482-bis, c.c.) e per la ricostituzione del capitale sociale al disotto del limite legale (artt. 2447 e 2482-ter, c.c.). In sintesi, quindi, tali componenti sono non solo indisponibili, bensì per loro natura irrilevanti ai fini dell’utilizzo del patrimonio netto, nonché componenti temporanee per natura, poiché destinate ad essere girate a conto economico “nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell’operazione oggetto di copertura” (art. 2426, comma 1, n.11-bis, c.c.). Per quanto detto, si può osservare come il patrimonio netto contabile non coincida con il patrimonio netto giuridico.
- A.X. **“Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio”** accoglie, in detrazione del patrimonio netto, il costo di acquisto delle azioni proprie secondo quanto disciplinato dall’articolo 2357-ter del codice civile.

Classificazione e contenuto Riserve e Utili/perdite

A.VIII **“Utili (perdite) portati a nuovo”** si iscrivono i risultati netti di esercizi precedenti che non siano stati distribuiti o accantonati ad altre riserve e le perdite non ripianate.

Tale voce accoglie le rettifiche derivanti dalle correzioni di errori commessi in esercizi precedenti e le rettifiche derivanti da cambiamenti di principi contabili (qualora l'imputazione ad un'altra voce di patrimonio netto non sia più appropriata). Per la rilevazione di tali rettifiche si rinvia all'OIC 29 “Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime, correzioni di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio”.

OIC29

- 5. c). è stato previsto che i cambiamenti di principi contabili sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui avviene il cambiamento di principio;
- 5. h). è stato previsto che la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore, mentre gli errori irrilevanti sono contabilizzati a conto economico;
- 17. Gli effetti dei cambiamenti di principi contabili sono determinati retroattivamente. Ciò comporta che il cambiamento di un principio contabile è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile e i relativi effetti sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato.
- 48. La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato. La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

A.IX **“Utile (perdita) dell'esercizio”** si iscrive il risultato dell'esercizio che scaturisce dal conto economico.

Se durante l'esercizio è stata ripianata la perdita dell'esercizio, si **può** aggiungere una voce di patrimonio netto **“Perdita ripianata nell'esercizio”**.

Nota integrativa- bilancio in forma ordinaria

Con riferimento alle voci del patrimonio netto, l'articolo 2427, comma 1, c.c. richiede di indicare nella nota integrativa le seguenti informazioni:

- **al numero 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”;*
- **al numero 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”;*
- **al numero 7)** *“(…) la composizione della voce «altre riserve»”;*
- **al numero 7-bis)** *“l’indicazione in modo analitico delle voci di patrimonio netto, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi”;*
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. In presenza di particolari situazioni riguardanti l’importo e le modalità di utilizzo delle riserve, è opportuno includere un’informazione riferita a un numero di esercizi superiore ai tre indicati.
- **al numero 17)** *“il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società ed il numero ed il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l’esercizio”;*
- **al numero 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”;*
- **al numero 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” (si veda in proposito l’OIC 12 “Composizione e schemi del bilancio d’esercizio”);*
- **al numero 22-septies)** *“la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite”.*
- **articolo 2427-bis, comma 1b-quater)** c.c. richiede una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell’esercizio.
- L’articolo **2423, comma 4** c.c. prevede che *“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. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”.*

Movimenti Patrimonio Netto - Informativa 2427 comma 1 n 4 c.c

	Capitale sociale	Riserva Legale	Riserve (indicando le diverse riserve)	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					

Informativa 2427 comma 1 n 7-bis c.c

Descrizione	Importo	Origine/natura (riserva di capitale o di utili)	Possibilità di utilizzazione A,B,C,D)	Quota disponibile*	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi:	
					per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale						
Riserva da sovrapprezzo delle azioni						
Riserva di 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 articolo 2423</i>						
(...)						
Riserva per operazioni di copertura dei 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 statutari
- al netto dell'eventuale riserva negativa
- * azioni proprie in portafoglio e delle perdite portate a nuovo
- E altro - previsto solo da tassonomia XBRL

Dettagli Informativa richiesta 7-bis (Parte I)

Dipartimento di Economia Marco Biagi

	Origine e contenuto	Riserve disponibili (utilizzabili per almeno una delle seguenti operazioni: copertura di perdite, aumento di capitale)	Riserve distribuibili	Disciplina contabile
AII "Riserva da sopraprezzo delle azioni"	L'art. 2431, c.c. dispone che sia accantonato nella riserva un importo pari all'eccedenza del prezzo di emissione delle azioni (o delle quote) rispetto al loro valore nominale, nonché le differenze che emergono a seguito della conversione delle obbligazioni in azioni È una riserva di capitale	Si Per copertura perdite e per aumento di capitale. È, tuttavia, dibattuto (posizione minoritaria) se sia disponibile per l'aumento di capitale nel caso in cui la riserva legale non abbia raggiunto il 20% del capitale	No, fino a quando la riserva legale non abbia raggiunto il 20% del capitale Si oltre tale soglia	
AIII "Riserva di rivalutazione"	Accoglie le rivalutazioni monetarie di attività previste dalle leggi speciali in materia. È una riserva di capitale – generalmente in sospensione d'imposta	Si Per copertura perdite e per aumento di capitale occorre far riferimento a quanto previsto dal disposto legislativo di riferimento	Si, secondo le previsioni dell'art. 2445, c.c. Il trattamento fiscale è solitamente disciplinato dalle leggi speciali di riferimento	È iscritta al netto dell'eventuale accantonamento a fondo imposte differite (OIC 16, par.78; OIC 24, par. 83; OIC 25, par.55 e ss.) L'ammortamento così come l'eventuale svalutazione di cespiti rivalutati ai sensi di leggi speciali transitano per conto economico
AIV "Riserva legale"	L'articolo 2430 del codice civile prevede che sia accantonato almeno il 5% dell'utile dell'esercizio fino a quando l'importo della riserva non abbia raggiunto il quinto del capitale sociale È una riserva di utili	Si - Per copertura perdite No, per aumento capitale sociale se questa non ha raggiunto il limite del quinto del capitale sociale	No, entro il limite del quinto del capitale sociale	Nel caso in cui, per qualsiasi ragione, l'importo della riserva legale scenda al di sotto del limite del quinto del capitale sociale occorre provvedere al suo reintegro con il progressivo accantonamento di almeno un ventesimo degli utili netti
AIV "Riserva legale" delle Società a responsabilità limitata con capitale sociale inferiore a 10.000 euro ex art. 2463, c.c.	L'art. 2463, comma 5 dispone che le Srl devono accantonare a riserva legale in sede di approvazione del bilancio un importo pari ad almeno 1/5 degli utili realizzati, sino a che la riserva, insieme al capitale, non abbia raggiunto un ammontare pari a 10.000 È una riserva di utili	Si Per copertura perdite e per aumento di capitale	No	
AV "Riserve statutarie"	Sono incluse le riserve previste dallo statuto della società. Le condizioni, i vincoli e le modalità di formazione e movimentazione di queste riserve sono disciplinate dallo statuto Sono riserve di utili	Si In base alle indicazioni statutarie	In base alle indicazioni statutarie	

Dettagli Informativa richiesta 7-bis (Parte II)

	Origine e contenuto	Riserve disponibili (utilizzabili per almeno una delle seguenti operazioni: copertura di perdite, aumento di capitale)	Riserve distribuibili	Disciplina contabile
AVI "Altre riserve, distintamente	si classificano tutte le altre riserve che non sono già state iscritte nelle precedenti voci del patrimonio netto			
Riserva azioni (quote) della società controllante	L'art. 2359-bis, comma 4, c.c. prevede che la controllata che acquista azioni o quote della controllante costituisca una riserva di importo pari a quello delle azioni o delle quote possedute fino al momento in cui queste sono trasferite È una riserva di capitale	No	No	
Riserva da deroghe ex articolo 2423 c.c.	L'art. 2423, comma 4, c.c. richiede che la riserva si costituisce nei casi eccezionali in cui la società adotti, ai fini del raggiungimento della rappresentazione veritiera e corretta dell'operazione, un trattamento contabile alternativo a quanto specificamente previsto dal codice in materia e il trattamento prescelto generi utili altrimenti non contabilizzati È una riserva di utili	Si Per copertura perdite e per aumento di capitale	No (se non in misura del valore recuperato, ai sensi dell'art. 2423, comma 5)	La riserva si libera nel momento in cui il valore è recuperato. Nel caso, per esempio, di rivalutazioni economiche, la riserva si libera contestualmente all'ammortamento dell'elemento di riferimento o alla sua dismissione
Riserva da valutazione delle partecipazioni al PN	L'art. 2426, comma 1, n.4, c.c., dispone che sia creata una riserva non distribuibile per accogliere le plusvalenze originate dall'applicazione del metodo del patrimonio netto È una riserva di utili	Si Per copertura perdite e per aumento di capitale	No	Le plusvalenze, derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto negli esercizi successivi sono iscritte in una riserva non distribuibile (art. 2426, comma 1, numero 4).

Dettagli Informativa richiesta 7-bis (Parte III)

	Origine e contenuto	Riserve disponibili (utilizzabili per almeno una delle seguenti operazioni: copertura di perdite, aumento di capitale)	Riserve distribuibili	Disciplina contabile
Riserva per utili su cambi non realizzati	L'art. 2426, comma 1, n.8- <i>bis</i> richiede che l'utile netto derivante dall'iscrizione al cambio a pronti alla fine dell'esercizio delle attività e passività monetarie in valuta estera sia iscritto in una riserva non distribuibile È una riserva di utili	Si Per copertura perdite e per aumento di capitale	No, fintanto che l'utile netto non è realizzato	Operazioni e partite in valuta estera, indica che la riserva sia costituita in sede di destinazione dell'eventuale utile (OIC 26, par.17 e 46)
Riserve per versamenti effettuati dai soci	Le riserve sono create sulla base di apposite deliberazioni assembleari che evidenziano la volontà dei soci di destinare risorse, spesso in ragione di futuri aumenti di capitale o di copertura di perdite È una riserva di capitale	Si. In ragione delle destinazioni specifiche (es. versamenti in conto aumento di capitale, in conto futuro aumento di capitale, in conto capitale o a copertura perdite)	Si, in ragione delle destinazioni specifiche. La riserva per versamenti in conto futuro aumento del capitale o aumento di capitale sono da ritenersi assoggettate ad uno specifico vincolo di destinazione, e secondo alcuni, anche nel caso di eventuale possibilità di restituzione ai soci sottoscrittori qualora non si perfezioni l'aumento di capitale. Diversamente per la riserva che accoglie i versamenti in conto capitale effettuati in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale, la tesi prevalente è che le stesse siano equiparate alla riserva da soprapprezzo delle azioni	
Riserva da conguaglio utili in corso	Accoglie il rateo di dividendo pagato dal socio che ha sottoscritto un aumento di capitale sociale in corso d'anno			
Riserve straordinarie	Sono riserve costituite volontariamente dai soci Sono riserve di utili	Si In ragione degli eventuali vincoli previsti	In ragione degli eventuali vincoli previsti	
Riserva per obbligazioni convertibili	Include la parte rappresentativa dell'opzione di conversione delle obbligazioni in azioni	È dibattuto se la riserva sia debba essere ritenuta indisponibile (sino al momento in cui la conversione è esercitata) oppure se la stessa possa essere disponibile per l'aumento di capitale o per la copertura perdite al momento della generazione della stessa e distribuzione ai soci		

Dettagli Informativa richiesta 7-bis (Parte IV)

	Origine e contenuto	Riserve disponibili (utilizzabili per almeno una delle seguenti operazioni: copertura di perdite, aumento di capitale)	Riserve distribuibili	Disciplina contabile
AVII – Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	La riserva è movimentata, come disposto dall'art. 2426, comma 1, n.11-bis, c.c., in seguito ad operazioni di copertura gestiti per mezzo di strumenti finanziari derivati. Essa accoglie le variazioni di <i>fair value</i> degli strumenti finanziari derivati generatesi nell'ambito di coperture di flussi finanziari attesi, al netto degli eventuali effetti fiscali differiti È una riserva di utili	No In aggiunta, la riserva non è considerata per: - calcolo dell'emissione dei prestiti obbligazionari (art. 2412, c.c.) - coperture perdite che eccedono il terzo (artt. 2446 e 2482-bis, c.c.) - ricostituzione del capitale sociale al di sotto del limite legale (artt. 2447 e 2482-ter, c.c.)	No, neanche per distribuzioni in forma di acconti	L'OIC 32 (par. 83-92) è specificamente dedicato alla contabilizzazione delle pertinenti operazioni Si evidenzia che la riserva è iscritta al netto della fiscalità differita
A VIII– Utili portati a nuovo	È una riserva di utili	Si Per copertura perdite e per aumento di capitale e distribuzione ai soci	Si	
AX - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	La riserva è generata a rettifica del patrimonio netto sulla base del costo di acquisto delle azioni proprie secondo quanto disciplinato dall'articolo 2357-ter, c.c.			

Movimenti del Patrimonio Netto

Informativa richiesta 2427-Bis comma a 1 b-quater c.c

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 fair value	Decremento per variazione di fair value	Rilascio a conto economico	Rilascio a rettifica di attività/passività	Effetto fiscale differito	Alla chiusura dell'esercizio corrente

Nota integrativa- bilancio in forma abbreviata

- L'articolo **2427, comma 1**, c.c. richiede di indicare nella nota integrativa le informazioni di cui al **numero 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”.
- L'articolo **2427-bis, comma 1b-quater)**, c.c, richiede una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell’esercizio.
- L'articolo **2423, comma 4**, c.c. prevede che 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. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.

Nota integrativa - bilancio delle micro-imprese

- Le micro-imprese **sono esonerate dalla redazione della nota integrativa** quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile.
- Le **micro-imprese che redigono la nota integrativa** applicano i paragrafi dell'OIC 28 relativo **bilancio in forma abbreviata**.
- Le micro-imprese **non possono movimentare** la “riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari”, considerato che le società che redigono il bilancio in conformità con le semplificazioni di cui all'art. 2435-ter, c.c. **non devono** applicare le previsioni di cui all'art. 2426, comma 1, n. 11-bis, c.c

Il Patrimonio netto nel Codice Civile

Delle società per azioni

- 2327 c.c. – Ammontare minimo del capitale
- 2329 c.c. – Condizioni per la costituzione
- **Dei conferimenti**
- 2342 c.c. – Conferimenti
- 2343 c.c. – Stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti
- 2344 c.c. – Mancato pagamento delle quote
- **Delle azioni**
- 2346 c.c. – Emissione delle azioni
- 2357 c.c. – Acquisto delle proprie azioni
- 2357-bis c.c. – Casi speciali di acquisto delle proprie azioni
- 2357-ter c.c. – Disciplina delle proprie azioni
- 2359-bis c.c. – Acquisto di azioni o quote da parte di società controllate
- 2359-ter c.c. – Alienazione o annullamento delle azioni o quote della società controllante
- 2359-quaater c.c.- Casi speciali di acquisto o di possesso di azioni o quote della società controllante
- **Delle obbligazioni**
- 2413 c.c. – Riduzione del capitale
- 2420 c.c. – Sorteggio delle obbligazioni
- **Del bilancio**
- 2423, 2423-ter 2424, 2424-bis, 2426, 2427, 2427-bis, 2435-bis, 2435-ter c.c.
- 2430 c.c. – Riserva legale
- 2431 c.c. – Sovrapprezzo delle azioni
- 2432 c.c. – Partecipazione agli utili
- 2433 c.c. – Distribuzione degli utili ai soci
- 2433-bis c.c. – Acconti sui dividendi
- **Delle modifiche dello statuto**
- 2437 c.c. – Diritto di recesso
- 2437-ter c.c. – Criteri di determinazione del valore delle azioni

- 2437-quater c.c. – Procedimento di liquidazione
- 2437-sexis c.c. – Azioni riscattabili
- 2348 c.c. – Categorie di azioni
- 2349 c.c. – Azioni e strumenti finanziari a favore dei prestatori di lavoro
- 2440 c.c. – Conferimenti di beni in natura e di crediti
- 2441 c.c. – Diritto di opzione
- 2442 c.c. – Passaggio di riserve a capitale
- 2444 c.c. – Iscrizione nel registro delle imprese
- 2445 c.c. – Riduzione del capitale sociale
- 2446 c.c. – Riduzione del capitale per perdite
- 2447 c.c. – Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale

Dei patrimoni destinati

- 2447-septies c.c. – Bilancio

Delle società a responsabilità limitata

- 2466 c.c. – Mancata esecuzione dei conferimenti

Dei conferimenti e quote

- 2473 c.c. – Recesso Socio
- 2473-bis c.c. – Esclusione del socio

Delle decisioni dei soci

- 2481 c.c. – Aumento di capitale
- 2481-bis c.c. – Aumento del capitale mediante nuovi conferimenti
- 2482 c.c. – Riduzione del capitale sociale
- 2482-bis c.c. – Riduzione del capitale per perdite
- 2482-ter c.c. – Riduzione del capitale al di sotto del minimo legale

Degli illeciti commessi dagli amministratori

- 2626 c.c. – Indebita restituzione dei conferimenti
- 2627 c.c. – Illegale ripartizione degli utili e delle riserve
- 2628 c.c. – Illecite operazioni sulle azioni o quote sociali o quote della società controllata
- 2629 c.c. – Operazioni in giudizio dei creditori

Altri illeciti

- 2632 c.c. – Formazione fittizia del capitale
- 2634 c.c. – Infedeltà patrimoniale

Data di entrata in vigore e prima applicazione

Data di entrata in vigore dell'OIC 28 pubblicato a dicembre 2016 si applica dal **1° gennaio 2016**:

Prima applicazione :

- bilancio al 31.12.2016 (società con esercizio coincidente con l'anno solare)
- bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 01.01.2016

prossime "prime" applicazioni

- al passaggio alla redazione del bilancio in forma ordinaria

- Gli effetti relativi all'applicazione dell'OIC 28 in tema di acquisto, alienazione e annullamento **di azioni proprie** sono rilevati **retroattivamente** ai sensi dell'**OIC 29**.
- Per quanto riguarda l'iscrizione della voce AVII "**Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi**" e della riserva per azioni convertibili si rinvia all'**OIC 32** "Strumenti finanziari derivati".
- Eventuali effetti derivanti dall'applicazione **delle altre modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 28** possono essere rilevati in bilancio **prospettivamente** ai sensi dell'OIC 29.
Le componenti delle voci riferite ad **operazioni** che **non** hanno ancora **esaurito** i loro **effetti in bilancio** possono continuare ad essere contabilizzate **in conformità al precedente principio**.

Fonti di maggior rilevanza, oltre ad OIC 28 (Dicembre 2016) e altri OIC - Fondazione OIC www.fondazioneoic.eu:

- Patrimonio Netto : CNDCEC CONFINDUSTRIA Dicembre 2017

- La disponibilità e distribuibilità del patrimonio netto: Aspetti civilistici e contabili - Doc. FNC del 15.1.17

Grazie per l'attenzione.

Dott.ssa Iva Manfredini

Commissione Bilancio, ODCEC di Modena
manfredini.iva@studiopenta.it

Dott. Michele Tomiozzo

Commissione Bilancio, ODCEC di Modena
michele.tomiozzo@studioazeta.it

Grazie per l'attenzione.

Dott.ssa Iva Manfredini

Commissione Bilancio, ODCEC di Modena

manfredini.iva@studiopenta.it

Dott. Michele Tomiozzo

Commissione Bilancio, ODCEC di Modena

michele.tomiozzo@studioazeta.it