

Il commercialista telematico

Corso teorico - pratico di contabilità generale e di bilancio

a cura di: Enrico Larocca – Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

12. Le società di persone: Aspetti operativi e contabili – Prima parte

<http://www.studioenricolarocca.it>

Aspetti Generali

Le società di persone, sono la naturale evoluzione delle ditte individuali, sia nel passaggio generazionale, sia nell'ipotesi in cui il fabbisogno di capitale finanziario necessario per l'effettuazione degli investimenti aziendali è tale da non poter essere soddisfatto da una sola persona. Considerati però i vincoli di natura giuridico-finanziaria esistenti per queste tipologie di società, destinatari naturali di esse sono persone legate tra loro o da vincoli di parentela o da uno spirito di profonda stima e amicizia.

Non va assolutamente dimenticato, che in caso default societario (dissesto), il rischio dei soci della collettiva e dei soci accomandatari della accomandita semplice, coinvolge, in via sussidiaria, anche il patrimonio personale.

Esistono due forme di società di persone:

- La società in nome collettivo (artt. da 2291 a 2312 del c.c.);
- La società in accomandita semplice (artt. da 2313 a 2324 del c.c.).

Con riferimento alle società in nome collettivo, l'art. 2291 del codice civile così recita: *Nella società in nome collettivo tutti i soci rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali. Nelle società in accomandita semplice, tali obblighi riguardano i soli soci accomandatari, mentre i soci accomandanti hanno responsabilità limitate ai conferimenti sociali eseguiti.*

Nella sostanza, nelle società in nome collettivo, tutti i soci hanno la rappresentanza della società, salvo le limitazioni poste dall'atto costitutivo (art. 2298 del c.c). Nelle società in accomandita semplice il potere gestorio è di pertinenza dei soci accomandatari (che sono gli amministratori della società), mentre i soci accomandanti sono classificabili come soci *sovventori*, con *divieto di ingerenza* nell'amministrazione della società, pena l'assunzione della responsabilità solidale e illimitata per le obbligazioni sociali..

Le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice si costituiscono mediante *atto pubblico* o *scrittura privata a firme autenticate da Notaio*. L'atto costitutivo deve essere depositato entro 30 gg. presso l'ufficio del Registro delle Imprese. Ogni sua modifica richiede il consenso unanime di tutti i soci, salvo che non sia diversamente convenuto (art. 2252 del c.c.). Nelle società in accomandita semplice l'atto costitutivo deve indicare accanto a ciascun socio la sua qualifica di socio accomandatario o di socio accomandante.

Aspetti contabili

Le scritture a giornale di seguito riportate, sono rappresentate in relazione alle operazioni delle società in nome collettivo, poiché nelle società in accomandita semplice l'unica variante, è abbinamento ai conti intestati ai soci della loro qualificazione di socio accomandatario o di socio accomandante.

I conferimenti

Alla costituzione della società occorrerà distinguere la modalità di conferimento in rapporto a ciascun socio, distinguendo i conferimenti in: denaro, in natura disgiunta e in natura congiunta¹.

Ad esempio la costituzione in data 01/04/2005 della Rossi & Bianchi S.n.c con conferimenti a mezzo bonifico bancario, effettuati in pari data, a favore della società per € 50.000 ciascuno, per un totale di € 100.000 darà luogo alle seguenti scritture a P.D.:

a) al momento della costituzione della società:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/04/2005	Socio Rossi c/conferimenti	50.000,00	
	Socio Bianchi c/conferimenti	50.000,00	
	Capitale sociale		100.000,00
Rilevato credito verso soci per costituzione Rossi & Bianchi S.n.c.			

b) al momento del versamento dei conferimenti:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/04/2005	Banca c/c	100.000,00	
	Socio Rossi c/conferimenti		50.000,00
	Socio Bianchi c/conferimenti		50.000,00
Rilevato versamento dei conferimenti per costituzione Rossi & Bianchi S.n.c.			

¹ Per un approfondimento si veda la lezione n. 1 di questo corso disponibile all'indirizzo: <http://www.commercialistatelematico.it>

Se la costituzione avesse riguardato una società in accomandita semplice, con un socio accomandatario ed un socio accomandante, le scritture precedenti sarebbero risultate le seguenti:

a) al momento della costituzione della società:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/04/2005	Socio Rossi accomandatario c/conferimenti	50.000,00	
	Socio Bianchi accomandante c/conferimenti	50.000,00	
	Capitale sociale		100.000,00
Rilevato credito verso soci per costituzione Rossi & Bianchi S.a.s.			

b) al momento del versamento dei conferimenti:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/04/2005	Banca c/c	100.000,00	
	Socio Rossi accomandatario c/conferimenti		50.000,00
	Socio Bianchi accomandante c/conferimenti		50.000,00
Rilevato versamento dei conferimenti per costituzione Rossi & Bianchi S.a.s.			

Nel caso in cui il socio Rossi conferisca crediti a scadere per 50.000 Euro, con obbligo di versare immediatamente gli interessi con assegno bancario, calcolati al 5% annuo, a P.D. avremo:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/04/2005	Crediti diversi	50.000,00	
	Assegni	205,48	
	Socio Rossi c/conferimenti		50.000,00
	Interessi attivi v/soci		205,48
Rilevato versamento del conferimento del socio Rossi			

Calcolo degli interessi: $(50.000 \times 5 \times 30) / 36500 = 205,48$

Importante è aver definito se il socio conferente i crediti abbia conferito al *valore nominale* o al *presunto valore di realizzo*. Nel primo caso il socio garantisce il buon fine dell'operazione e nel caso in cui il debitore ceduto non estingua il suo debito alla scadenza, il socio conferente interviene a reintegrare il credito non

riscosso. Nel secondo caso, il socio conferente non garantisce il buon fine del credito e quindi il rischio di mancata riscossione ricade sulla società conferitaria.

Ovviamente il reintegro può essere anche parziale, a condizione che il socio sia disponibile a ridurre la sua quota di partecipazione nella società. In alternativa non resta al socio, che il recesso dalla società.

Ad esempio, nel caso in cui il socio Rossi, che ha conferito un credito di 50.000 Euro al valore nominale, a seguito dell'accertamento della mancata riscossione del credito conferito, avvenuto in data 01/05/2005, decida di reintegrare fino a 35.000 Euro la sua partecipazione, con versamento a mezzo assegno bancario e con corrispondente riduzione della sua quota di partecipazione e del capitale sociale, a P.D. si avrà:

a) al momento della rilevazione della riduzione del capitale sociale e della rilevazione del credito per reintegro parziale del conferimento:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/05/2005	Capitale sociale	15.000,00	
	Socio Rossi c/reintegro	35.000,00	
	Crediti diversi		50.000,00
Rilevato versamento riduzione del capitale sociale e del credito verso il socio Rossi per reintegro			

b) al momento dell'incasso del credito per reintegro da parte del socio Rossi :

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/05/2005	Assegni	35.000,00	
	Socio Rossi c/reintegro		35.000,00
Rilevato versamento del credito verso il socio Rossi per reintegro			

Vale la pena sottolineare che qualunque modifica del capitale sociale, determina l'obbligo di modifica dell'atto costitutivo, ai sensi dall'art. 2295 del c.c. (contenuto dell'atto costitutivo).

Un caso particolare di conferimenti è costituito dal conferimento di un'azienda funzionante (apporto in natura congiunto) per il quale è possibile optare :

1. per l'adozione di un *criterio di continuità dei valori contabili*(senza esplicitazione dell'avviamento);
2. per l'adozione di un *criterio di adeguamento dei valori contabili*(con esplicitazione dell'avviamento).

Con il primo criterio (quello della *continuità dei valori*) l'iscrizione dei valori contabili avviene nella contabilità della società ricevente il conferimento (*società conferitaria*) agli stessi "valori di libro" iscritti nella conferente. In sostanza, la società conferitaria riprende nella propria contabilità, i saldi dei valori contabili del conferente, proseguendone la gestione. Nel secondo criterio, i valori della contabilità del conferente, sono ripresi nella contabilità della società conferitaria con modificazioni, determinando l'iscrizione della posta contabile denominata *avviamento*.

Si supponga che la società Rossi & Bianchi S.n.c., si costituisca con un capitale di 600.000 Euro, sottoscritto dal sig. Rossi per il 60% e dal sig. Bianchi per il 40%. Il Sig. Rossi apporta una azienda funzionante valutata 400.000 Euro. Le parti optano per l'iscrizione dei valori secondo il *principio di continuità*, per cui occorre quantificare il versamento a conguaglio per sovrapprezzo quote che il sig. Bianchi dovrà effettuare a saldo della sua posizione:

Per la determinazione della quota di conguaglio del socio Bianchi, si procederà secondo la seguente proporzione:

$360.000 : 40.000 = 240.000 : x \rightarrow x = (240.000 \times 40.000) / 360.000 \rightarrow 26.666,66$ (quota a riserva sovrapprezzo quote)

a) al momento della costituzione della società:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/04/2005	Socio Rossi c/conferimenti	360.000,00	
	Socio Bianchi c/conferimenti	266.666,67	
	Capitale sociale		600.000,00
	Riserva per sovrapprezzo quote		26.666,67
Rilevato credito verso soci per costituzione Rossi & Bianchi S.n.c.			

b) al momento del conferimento dell'azienda funzionante secondo il principio di *continuità dei valori*:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/04/2005	Socio Rossi c/conferimenti		360.000,00
	Fabbricati	900.000,00	
	Attrezzature commerciali	50.000,00	
	Fondo amm. Attrezzature commerciali		18.000,00
	Mutui Passivi		572.000,00
Rilevato conferimento del sig. Rossi			

In sintesi, poiché a fronte di una partecipazione in valore nominale di 360.000 Euro, il socio Rossi conferisce un netto patrimoniale di 400.000 Euro, il socio Bianchi è chiamato a conferire 240.000 Euro a titolo di capitale sociale e 26.666,67 Euro a titolo di riserva per sovrapprezzo quote.

I costi d'impianto (o costi di start-up)

I costi di costituzione della società per oneri fiscali e professionali devono essere considerati costi ad utilizzazione pluriennale e quindi ammortizzati, in ossequio all'art. 2426 del c.c. in un periodo di 5 anni.

Solitamente si tratta delle spese sostenute per le tasse di costituzione, per l'onorario del notaio che ha redatto l'atto o autenticato le firme e del commercialista che ha prestato consulenza sia nella scelta della forma societaria sia nell'organizzazione iniziale della stessa. Questi professionisti, normalmente, anticipano le spese per gli adempimenti legali ed emettono fattura per gli onorari e per le spese da recuperare, quest'ultime in regime di esclusione da I.V.A. A P.D. avremo:

a) all'atto del ricevimento della fattura del Notaio per 2.300,00 in totale, di cui 1.000 con I.V.A. al 20%

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/05/2005	Costi d'impianto e ampliamento	2.100,00	
	IVA ns/credito	200,00	
	Debiti v/Fornitori		2.300,00
Ricevuta Fattura Notaio Miccoli per costituzione Rossi & Bianchi S.n.c.			

b) all'atto del pagamento della fattura del Notaio a mezzo assegno bancario

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
01/05/2005	Debiti v/Fornitori	2.300,00	
	Erario c/ritenute lavoratori autonomi		200,00
	Banca c/c		2.100,00
Pagata Fattura Notaio Miccoli per costituzione Rossi & Bianchi S.n.c.			

La rilevazione della destinazione dell'utile o della copertura delle perdite

La rilevazione dell'utile o della perdita, a seguito della chiusura dei componenti negativi e positivi di reddito, accesi alle variazioni d'esercizio, al Conto economico di risultato, a P.D. sarà così annotato:

a) nell'ipotesi di utile d'esercizio

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
31/12/.....	Conto economico	60.000,00	
	Utile d'esercizio		60.000,00
Rilevato utile d'esercizio anno			

b) nell'ipotesi di perdita d'esercizio

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
31/12/.....	Perdita d'esercizio	60.000,00	
	Conto Economico		60.000,00
Rilevata perdita d'esercizio anno			

In seguito alla rilevazione dell'utile o della perdita d'esercizio si pone il problema della destinazione dell'utile e della copertura della perdita.

La destinazione dell'utile

L'utile rappresenta, il più delle volte, da un lato la remunerazione del capitale finanziario investito dai soci e dall'altro la remunerazione dell'attività di lavoro prestata a favore della società. Sicuramente in queste società, che vedono attivamente impegnati i soci nella gestione della stessa, l'utile remunera prevalentemente il lavoro prestato a favore della società. Si pensi, che in queste società, i conferimenti a titolo di capitale sociale sono generalmente modesti, vista l'inesistenza di un obbligo di un capitale minimo e la garanzia personale sussidiaria dei soci rispetto alle obbligazioni sociali.

Non è escluso che in queste società, anche se non esplicitamente previsti dal codice civile come obbligatori, siano effettuati degli accantonamenti di utili a riserva volontaria al fine di realizzare una forma di autofinanziamento.

Supponendo di distribuire l'utile in precedenza rilevato di 60.000 Euro con partecipazione al 50% dei soci Rossi e Bianchi e con un accantonamento a riserva volontaria del 10% degli utili netti. A P.D. si avrà:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
02/01/.....	Utile d'esercizio	60.000,00	
	Riserva volontaria		6.000,00
	Socio Rossi c/utuli		27.000,00
	Socio Bianchi c/utuli		27.000,00
Rilevata destinazione utile d'esercizio anno precedente			

All'atto del pagamento in pari data, al netto dei prelievi pari al 80% degli utili distribuiti ai soci, a P.D. si avrà:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
02/01/.....	Socio Rossi c/utili	27.000,00	
	Socio Bianchi c/utili	27.000,00	
	Socio Rossi c/prelievi		21.600,00
	Socio Bianchi c/prelievi		21.600,00
	Banca c/c		10.800,00
Rilevato pagamento utili d'esercizio anno precedente al netto prelievi dei soci			

Ricordiamo che ai sensi dell'art. 2303 c.c., *non può farsi luogo a distribuzione di somme tra i soci se non per utili realmente conseguiti*. Come, in caso di perdita, *non si può dar luogo a ripartizioni di utili fino a che il capitale sociale non è reintegrato o ridotto in misura corrispondente*. Queste due norme molto spesso dimenticate, sono causa, in sede fallimentare, di rinvio a giudizio dei soci, poiché si confonde la responsabilità illimitata dei soci per le obbligazioni sociali, con lo obbligo di non *depauperare* il patrimonio societario finalizzato, in via prioritaria, al soddisfacimento delle obbligazioni sociali.

La copertura delle perdite

In caso di perdita i soci devono decidere come coprire il risultato economico negativo, per il quale si aprono diverse soluzioni, quali:

- a) *reintegro da parte dei soci*: si tratta in sostanza di un ipotesi di rifinanziamento della società da parte dei soci;
- b) *copertura mediante riduzione della riserva volontaria*: in questo caso si opera una semplice riclassificazione del netto patrimoniale riducendo contemporaneamente riserve e perdita;
- c) *riduzione del capitale sociale*: come la precedente con riduzione della posta Capitale sociale (modifica dell'atto costitutivo)
- d) *rinvio della perdita ad esercizio futuro*: con questa modalità si decide di rinviare la copertura della perdita dell'esercizio corrente, con gli utili che si spera di conseguire negli esercizi futuri.

Caso a) Reintegro integrale della perdita di 60.000 Euro da parte dei soci Rossi e Bianchi in pari misura

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
02/01/.....	Socio Rossi c/reintegro	30.000,00	
	Socio Bianchi c/reintegro	30.000,00	
	Perdita d/esercizio		60.000,00
Rilevata copertura perdita d'esercizio anno precedente con reintegro da parte dei soci			

All'atto dell'incasso dei crediti per reintegro della perdita, a P.D. si avrà:

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
02/01/.....	Socio Rossi c/reintegro		30.000,00
	Socio Bianchi c/reintegro		30.000,00
	Banca c/c	60.000,00	
Rilevato incasso a mezzo banca dei crediti di reintegro perdita a carico dei soci			

Caso b) Copertura della perdita mediante imputazione a riserva volontaria

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
02/01/.....	Riserva volontaria	60.000,00	
	Perdita d/esercizio		60.000,00
Rilevata copertura perdita d'esercizio anno precedente con utilizzo riserva volontaria			

Caso c) Copertura della perdita mediante imputazione a capitale sociale

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
02/01/.....	Capitale sociale	60.000,00	
	Perdita d/esercizio		60.000,00
Rilevata copertura perdita d'esercizio anno precedente con riduzione del capitale sociale			

Caso d) Copertura della perdita mediante rinvio a futuro esercizio

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
02/01/.....	Perdite a Nuovo	60.000,00	
	Perdita d/esercizio		60.000,00
Rilevata copertura perdita d'esercizio anno precedente mediante sospensione a futuro esercizio			

COMMERCIALISTA TELEMATICO

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2005 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente