

Agenzia per le Onlus

**LINEE GUIDA E SCHEMI PER LA REDAZIONE DEI BILANCI DI
ESERCIZIO DEGLI ENTI NON PROFIT**

Indice

Presentazione del Prof. Adriano Propersi

Nota introduttiva

I. Principi generali

1. Obiettivi del documento
2. I soggetti interessati
3. Contenuto del bilancio

II. Documenti di bilancio

1. Stato Patrimoniale
2. Rendiconto Gestionale
3. Conto Economico Gestionale
4. Semplificazione per gli enti minori: rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale
5. Nota integrativa
6. Relazione di missione

III. Criteri di valutazione

1. In vista della statuizione di principi contabili
2. Il patrimonio degli enti e le erogazioni liberali
3. La valutazione delle immobilizzazioni materiali

Appendice – Schemi di bilancio

Glossario

Presentazione

Da ormai qualche tempo tutti gli operatori del mondo non profit sono consapevoli della necessità di trasparenza nel settore e sono concordi nell'affermare l'importanza di fornire a tutti i soggetti interessati (società civile, consumatori, fornitori, finanziatori, donatori, dipendenti, volontari ecc.) le più chiare informazioni sull'attività di carattere sociale e ideale svolta dagli enti, innanzitutto attraverso il bilancio di esercizio, ed anche attraverso ulteriori e specifici documenti quali il bilancio di missione.

D'altronde è ormai pacifico in dottrina e nella prassi che il primo documento informativo, il bilancio di esercizio, non può essere redatto dagli enti non profit facendo riferimento agli schemi ed alle regole delle imprese a scopo lucrativo, in ragione delle differenze genetiche esistenti fra i due soggetti.

Anche la prassi, attraverso i documenti del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, già dal 2001, ha evidenziato la necessità di redigere documenti di bilancio *ad hoc* per gli enti non profit.

L'Agenzia per le Onlus è consapevole della necessità di adottare bilanci adeguati alle caratteristiche proprie degli enti non profit, che divergono in modo marcato dalle imprese commerciali, e per tale ragione ha costituito una Commissione di studio di alto profilo scientifico e culturale, rappresentativa dell'Accademia e degli operatori, con lo scopo di redigere linee guida per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit, riservandosi di esaminare successivamente le problematiche relative ai bilanci di missione.

Lo scopo è quello di spingere gli enti alla redazione di bilanci uniformi, che consentano anche confronti nel tempo e fra i vari soggetti, oltre che di cominciare a introdurre le regole principali per la valutazione delle poste più importanti del bilancio di esercizio.

Il documento in oggetto non può essere vincolante, ma ci si augura che gli enti vi si adeguino, anche per verificare eventualmente nel tempo la necessità di correzioni e aggiustamenti, oltre che lo sviluppo di regole consolidate specifiche per il settore.

Un vivo ringraziamento va a tutti coloro che hanno attivamente collaborato alla stesura del presente documento.

Prof. Adriano Propersi
Consigliere dell'Agenzia per le Onlus

Nota introduttiva

Il Consiglio dell'Agenzia per le Onlus, in considerazione delle funzioni di indirizzo e promozione del Terzo Settore attribuite all'Agenzia dal D.P.C.M 21 marzo 2001, n. 329, ha approvato con deliberazione del 5 luglio 2007 un progetto per la realizzazione di linee guida e schemi per la redazione del bilancio d'esercizio degli enti non profit.

Tale iniziativa si è posta l'obiettivo di rispondere all'esigenza degli enti del Terzo Settore di dotarsi di sistemi di rendicontazione *ad hoc* che tengano conto, da una parte, della necessità di perseguire l'economicità della gestione, oltreché l'efficacia e l'efficienza della stessa e, dall'altra parte, delle caratteristiche che differenziano tali enti dalle società commerciali (le motivazioni ideali che perseguono, la non rilevanza del fine lucrativo, l'assenza di interessi proprietari che ne indirizzano la gestione, la non distribuzione dei proventi). La redazione di modelli di bilancio specifici per il non profit risponde, inoltre, all'esigenza dei terzi interessati ad avere informazioni circa l'attività delle particolari gestioni non lucrative.

L'Agenzia per le Onlus, per la predisposizione del presente documento, ha istituito una commissione di studio composta da autorevoli esperti e rappresentanti di importanti enti di categoria, affidandone il coordinamento al Consigliere Prof. Adriano Propersi.

I componenti della Commissione di Studio

Vittorio Coda, Professore ordinario di strategia e politica aziendale presso l'Università Bocconi di Milano; Luigi Puddu, Professore ordinario di Ragioneria presso l'Università degli Studi di Torino; Claudio Travaglini, Professore straordinario di Economia Aziendale presso l'Università degli Studi di Bologna; Gianni Mario Colombo, Dottore Commercialista; Marco

Elefanti, Professore straordinario di Economia Aziendale presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore; per l'Accademia Italiana di Economia Aziendale (AIDEA), Riccardo Mussari, Professore ordinario di Economia delle Aziende e delle Amministrazioni pubbliche presso l'Università degli Studi di Siena; per l'Associazione Bancaria Italiana (ABI), il Dott. Gianfranco Torriero e la Dott.ssa Maria Luisa Giachetti; per l'Associazione Italiana Revisori Contabili (ASSIREVI) Vincenzo Capaccio, Dottore Commercialista, e il Dott. Luciano Boraso, Partner/Socio di Società di Revisione.¹

Il presente progetto è stato realizzato anche grazie al sostegno finanziario di Fondazione Cariplo.²

¹ Il Dott. Luciano Boraso e il Dott. Vincenzo Capaccio hanno partecipato in qualità di rappresentanti del gruppo di studio costituito da ASSIREVI e composto, inoltre, da: Dott. Christian Gennari, Dott. Giovanni Rebay, Dott. Francesco Caligiore, Dott.ssa Silvia Sgalla, Dott. Carlo Laganà e Dott.ssa Adele Lorenzoni.

² Hanno partecipato alla Commissione di studio in qualità di rappresentanti di Fondazione Cariplo: il Dott. Luigi Maruzzi, Responsabile Amministrazione Erogazioni di Fondazione Cariplo, il Prof. Gianpaolo Barbetta, Responsabile Unità Strategica per la Filantropia di Fondazione Cariplo e il Dott. Paolo Chiumenti, Responsabile Direzione Crediti di Banca Prossima.

I. PRINCIPI GENERALI

1. Obiettivi del documento

Il presente documento intende dettare linee guida generali per la redazione del bilancio di esercizio degli enti non profit.

Infatti, è sempre più avvertita la necessità di redigere modelli di bilancio specifici e con struttura uniforme per il settore non profit, che consentano di fornire a tutti i terzi interessati le informazioni circa l'attività delle particolari gestioni non lucrative di tali soggetti. Tale esigenza riguarda, innanzitutto, il bilancio di esercizio, il quale dà conto annualmente della situazione patrimoniale e finanziaria, con lo “**Stato Patrimoniale**” e delle risultanze della gestione dell'esercizio, attraverso il “**Rendiconto Gestionale**”,.

Si è, altresì, consci della necessità che gli enti non profit redigano il bilancio di missione, tramite il quale dare conto delle attività svolte, rispetto alle finalità stabilite dallo statuto. I valori quantitativo-monetari tipici del bilancio di esercizio non sono, infatti, sufficienti a soddisfare pienamente tali obiettivi informativi. Tuttavia, il bilancio di missione, che va calibrato in relazione alla specificità dell'ente, non costituisce oggetto di questo lavoro.

Con il presente documento si vogliono anche fornire indicazioni generali sui criteri di valutazione. Infatti, gli enti hanno l'esigenza di precisi e uniformi criteri di valutazione delle poste di bilancio, anche in vista della certificazione di bilancio che va diffondendosi fra i grandi enti e per taluni ambiti operativi (formazione e ONG).

Connesso al tema della trasparenza è quello della correttezza nelle procedure di governo delle organizzazioni: la corretta informazione deve

accompagnarsi ad una corretta *governance* dell'ente che dovrà formare oggetto di informativa negli allegati di bilancio.

2. I soggetti interessati

L'espressione "enti non profit" riassume sinteticamente numerosi tipi di soggetti che svolgono, con diversa forma giuridica, attività caratterizzate da rilevanza ideale e sociale, senza finalità di lucro.

In Italia, la realtà degli enti non profit appare complessa, in quanto caratterizzata da una varietà di soggetti giuridici, oltre che di campo di attività, che rende difficilmente inquadrabile e classificabile il settore.

A livello giuridico, rientrano tra gli enti non profit diversi soggetti individuati dal codice civile o da leggi speciali.

Dal punto di vista tributario, invece, rilevano la categoria degli "enti non commerciali", identificata dall'art. 73 (comma 1 lettera c e commi 2 e seguenti) e dall'art. 149 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/1986), e quella delle Onlus, introdotta dal D.Lgs. 460/1997, che costituisce un "contenitore" fiscale nel quale entrano o possono entrare vari soggetti giuridici in possesso dei requisiti previsti dal decreto legislativo citato.

Si fa seguire un elenco non esaustivo dei soggetti interessati al documento:

1. Associazioni riconosciute (artt. 14 ss. del c.c.);
2. Fondazioni riconosciute (artt. 14 ss. del c.c.);
3. Associazioni non riconosciute (artt. 36 ss. del c.c.);
4. Comitati (artt. 39 ss. del c.c.);
5. Fondazioni bancarie (L. 30.7.1990 n. 218 – D.Lgs. 20.11.1990, n. 356, D.Lgs. 17.5.1999 n. 153 e D.M. 18.5.2004, n. 150);
6. Organizzazioni di volontariato (L. 11.08.1991, n. 266);
7. Cooperative sociali (L. 08.11.1991, n. 381);
8. Associazioni sportive (L. 16.12.1991, n. 398);
9. ONG (Organizzazioni Non Governative) (art. 28, L. 26.02.1987, n. 49);

10. Enti di promozione sociale (art. 3, comma 6, L. 25.08.1991, n. 287 e L. 07.12.2000, n. 383);
11. Enti lirici (D.Lgs. 29.06.1996, n. 367);
12. Imprese cooperative (artt. 2511-2545 del c.c. e leggi speciali);
13. Società di mutuo soccorso (L. 15.04.1886 n. 3818);
14. Centri di formazione professionale (L. 21.12.1978, n. 845);
15. Istituti di patronato (L. 30.3.2001 n. 152, L. 27.3.1980, n. 112, DPR 22.12.1986, n. 1017);
16. ONLUS (Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale – D.Lgs. 4.12.1997 n. 460).

Un'altra suddivisione possibile è quella basata sull'attività svolta. Si possono in proposito individuare le seguenti aree di attività che generalmente caratterizzano le gestioni (e le risultanze) degli enti:

- Assistenza
- Sanità
- Cultura
- Sport dilettantistico
- Ricerca
- Formazione
- Educazione
- Scuola
- Tutela beni artistici
- Tutela beni ambientali
- Cooperazione internazionale
- ecc.

Oltre al perseguimento di finalità di natura ideale, gli enti non profit generalmente si caratterizzano, tra l'altro, per le seguenti caratteristiche gestionali:

- divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente;
- presenza di proventi di significativo ammontare generati da finanziatori che non si attendono di ricevere controprestazioni (rimborsi o benefici) proporzionati al valore delle risorse erogate;
- devoluzione del patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento, ad altro ente con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità;
- assenza di interessi proprietari che possano essere ceduti, riscattati o che comportino il diritto ad una distribuzione delle risorse liberate in sede di eventuale liquidazione dell'istituto.

3. Contenuto del bilancio di esercizio

Le categorie così sommariamente descritte e indicate individuano i soggetti ai quali si propone di redigere il bilancio di esercizio qui presentato.

Nel formulare la proposta degli schemi di bilancio, si è assunto come punto di partenza il “Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit”, elaborato nel 2001 dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti, rispetto al quale sono state apportate modifiche ed integrazioni apparse opportune anche in base all'esperienza di applicazione di questi anni.

I documenti di bilancio, che saranno successivamente illustrati, sono:

- 1) Stato Patrimoniale
- 2) Rendiconto gestionale
- 3) Nota integrativa
- 4) Relazione di missione

I quattro documenti sopra elencati costituiscono, nel loro complesso, il bilancio di esercizio.

Si osserva che, per gli enti che svolgono rilevante attività produttiva tipica (ospedali, scuole, centri di assistenza, musei, ecc.), il documento n. 2 potrà essere integrato con appositi Conti Economici gestionali atti a rappresentare i costi ed i ricavi di ciascuna di tali attività specifiche. Un apposito Conto Economico Gestionale separato potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale), ai fini di una maggiore chiarezza dell'informazione.

I soggetti con proventi e ricavi annui inferiori a 100.000 Euro potranno redigere, in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, un rendiconto finanziario predisposto secondo criteri di cassa cui dovrà essere allegato un prospetto sintetico delle attività patrimoniali in essere alla data di bilancio (Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale). Gli enti non profit retti in forma societaria (cooperative sociali ed imprese sociali in forma societaria), i quali devono redigere gli schemi di bilancio previsti dal codice civile per la loro forma giuridica, potranno riclassificare i dati secondo gli schemi previsti dal presente documento.

II. SCHEMI DI BILANCIO

1. Lo Stato Patrimoniale

Lo schema di Stato Patrimoniale individuato per gli enti non profit va redatto secondo quanto previsto per le società dall'art. 2424 del codice civile, con alcune modifiche e aggiustamenti che tengano conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio di tali realtà aziendali.

In particolare, nello schema proposto si rilevano le seguenti significative differenze rispetto a quello previsto per le imprese commerciali:

- sono stati superati tutti i riferimenti alle società controllanti che in forza del carattere di autogoverno degli enti non profit non possono esistere; sono rimasti, invece, i crediti per quote associative da incassare, con riferimento agli enti associativi;
- con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto si è ritenuto di evidenziare:
 - il patrimonio libero che è costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie;
 - il fondo di dotazione che, se previsto statutariamente, può essere sia libero sia vincolato in funzione delle indicazioni statutarie;
 - il patrimonio vincolato che è composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli organi istituzionali.

Nello schema di Stato Patrimoniale proposto non si ritiene di separare il patrimonio dedicato all'attività istituzionale, rispetto a quello dedicato all'attività accessoria³.

³ In molti casi le aziende non profit accanto all'attività istituzionale possono svolgere anche attività cosiddette accessorie (o strumentali).

Sotto l'aspetto meramente patrimoniale, occorre precisare che per lo svolgimento dell'attività accessoria, l'ente non profit può fare uso:

- dello stesso patrimonio (e degli stessi finanziamenti) utilizzato/accesi per lo svolgimento dell'attività istituzionale; oppure:
- di beni patrimoniali (o finanziamenti) specifici, i quali possono essere anche diversi da quelli utilizzati/accesi per l'attività istituzionale.

Nella realtà italiana difficilmente si gestiscono due patrimoni separati e distinti.

Non sembra necessario, ai fini civilistici, qualora l'azienda non profit utilizzi per lo svolgimento dell'attività accessoria lo stesso patrimonio impiegato per quella istituzionale, frazionare il medesimo nella quota-parte afferente l'attività istituzionale e in quella afferente invece l'attività accessoria: ciò, infatti, ha senso soprattutto ai fini fiscali e non civilistici; inoltre, tale procedimento produrrebbe effetti di notevole "inquinamento" della rappresentazione veritiera e corretta, in quanto implicante interventi di ripartizione di valori, caratterizzati da una natura eccessivamente discrezionale.

Si propone, quindi, lo schema di Stato Patrimoniale riportato in Appendice che non si discosta significativamente da quello previsto dal codice civile per le società.

Si osserva che lo schema può essere utilizzato dagli enti solo per le voci che interessano in quanto hanno movimentazione. Possono essere anche aggiunte ulteriori voci se necessario. In ogni caso, **occorre conservare le macroclassi.**

Viene proposto in appendice anche uno schema estremamente sintetico di Stato Patrimoniale per macroclassi.

2. Il Rendiconto Gestionale

Lo scopo fondamentale del Rendiconto Gestionale è quello di rappresentare il risultato gestionale (positivo o negativo) di periodo e di illustrare, attraverso il confronto tra proventi/ricavi e costi/oneri di competenza dell'esercizio, come si sia pervenuti al risultato di sintesi. È questo un risultato complesso che misura l'andamento economico della gestione ma anche il contributo dei proventi e degli oneri non legati a rapporto di scambio. Per le imprese il risultato economico di sintesi della gestione è rappresentato mediante la redazione del Conto Economico. Tale traslazione logica non può, invece, essere operata meccanicamente per le aziende non profit, per le quali risulta più indicata la denominazione di Rendiconto Gestionale, così come avviene per le istituzioni non profit anglosassoni che denominano tale documento "*statement of activities*".

Le aziende non profit, infatti, non orientano i propri comportamenti gestionali secondo le logiche del mercato capitalistico, ed anche quando ciò avvenisse, lo fanno strumentalmente rispetto ad altri fini. Pertanto, il risultato del confronto fra impiego e destinazione dei fattori produttivi (costi di gestione) da un lato, ed i ricavi (che si possono definire tali solo se si formano nello scambio) ed i proventi (contribuzioni, lasciti, donazioni ecc.) dall'altro, non assume il significato economico di sintesi tipico dell'impresa.

Considerate le diverse ragioni che generano i componenti positivi del risultato gestionale, nello schema di Rendiconto Gestionale si distinguono i ricavi, quali contropartite di scambi, dai proventi che non derivano da rapporti di scambio. Occorre ricordare che comunque anche i ricavi, frutto di scambi di mercato, spesso non sono determinati in funzione dei prezzi mediamente praticati, bensì a valori inferiori, in relazione allo scopo ideale che origina il rapporto commerciale che vede coinvolto l'ente non profit.

Di conseguenza, l'attività di rendicontazione negli enti non profit ha, come scopo principale, quello di informare i terzi sull'attività posta in essere dall'azienda nell'adempimento della missione istituzionale ed ha, come oggetto, le modalità attraverso le quali l'ente ha acquisito ed impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività.

Il Rendiconto Gestionale a proventi/ricavi e costi/oneri informa, pertanto, sulle modalità con le quali le risorse sono state acquisite ed impiegate nel periodo, con riferimento alle cosiddette "aree gestionali". Le aree gestionali dell'azienda non profit individuate sono:

- **attività tipica o di istituto.** Si tratta dell'attività istituzionale svolta dall'azienda non profit seguendo le indicazioni previste dallo statuto;
- **attività promozionale e di raccolta fondi.** Si tratta di attività svolte dall'azienda, nel tentativo di ottenere contributi ed elargizioni in grado di garantire la disponibilità di risorse finanziarie per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento dei fini istituzionali;
- **attività accessoria.** Si tratta di attività diversa da quella istituzionale ma complementare rispetto alla stessa in quanto in grado di garantire all'ente non profit risorse utili a perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto;
- **attività di gestione finanziaria e patrimoniale.** Si tratta di attività di gestione patrimoniale e finanziaria strumentali all'attività di istituto;
- **attività di natura straordinaria.** Si tratta di attività straordinarie strumentali all'attività di istituto;

- **attività di supporto generale.** Si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.

I valori di periodo sono comparati con gli stessi valori del periodo precedente. Se vi sono variazioni nei criteri di valutazione o rappresentazione che influiscono sulla significatività della comparazione, queste sono inserite nella nota integrativa per garantire la completezza dell'informazione. Quando l'ente non profit prevede, nel proprio assetto istituzionale, la presenza di soci, associati od aderenti, le transazioni con i soci sono rilevate separatamente da quelle con i non soci.

Nel presente documento sono stati previsti due schemi di Rendiconto Gestionale: uno semplificato di pura cassa, per le aziende di piccole dimensioni, ed uno di competenza, per le aziende che superano la soglia dei 100.000 euro di ricavi/proventi annui. Per queste ultime, allo scopo di dare opportune informazioni circa l'aspetto economico della gestione, è stato prescelto il Rendiconto Gestionale a proventi, ricavi ed oneri, che permette un'informazione più efficace sulla provenienza e sull'utilizzo delle risorse. La descrizione delle aree tiene conto delle caratteristiche gestionali degli enti. Si propone uno schema di Rendiconto Gestionale avente le seguenti caratteristiche:

- classificazione dei proventi in base alla loro origine (es. contributi pubblici, quote degli associati, donazioni, lasciti testamentari, liberalità ottenute mediante iniziative pubbliche di raccolta fondi, ecc.) e attribuzione di rilevanza degli oneri e proventi realizzati a seguito di operazioni con le parti correlate⁴;

⁴ Per parti correlate si intende:

- ogni amministratore dell'ente;
- ogni persona o ente che abbia il potere di nominare o rimuovere una porzione significativa degli amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere

- classificazione degli oneri sulla base della loro natura, anziché della loro destinazione, integrando la classificazione per destinazione per particolari funzioni (es. oneri per *fund raising*, oneri per organi istituzionali o per direzione) o inserendo tali valori nella nota integrativa, per garantire la piena informazione degli interlocutori.

La forma prescelta per la rappresentazione dei valori è quella a sezioni contrapposte, preferita rispetto a quella scalare. Tale scelta deve essere valutata nei suoi aspetti positivi (immediata visualizzazione dei componenti positivi e negativi) e nei suoi limiti (impossibilità di evidenziare i risultati intermedi, che possono, comunque, essere indicati in nota integrativa o in appositi prospetti allegati).

Si fa inoltre presente che la suddivisione degli oneri e proventi tra diverse aree gestionali può comportare difficoltà nella ripartizione dei componenti economici “comuni” a più aree gestionali (es.: costo del personale, costi per servizi, costi per ammortamenti, costi per affitti, ecc.). Operativamente, si ritiene che non vi siano problemi a scomporre i costi comuni nelle diverse aree gestionali e ad indicare nella nota integrativa le metodologie adottate per gli enti dotati di contabilità analitica o di un’adeguata struttura amministrativa. Nel caso di enti che non dispongono di una contabilità analitica, e qualora vi siano costi comuni significativi, può essere utile allegare al bilancio di esercizio una tabella che ricostruisca tutti gli oneri in base alla loro natura.

decisioni o che ha il potere di dare direttive agli amministratori in ordine all’assunzione delle loro decisioni;

- ogni società, impresa o ente che sia controllato dall’ente (per la nozione di controllo si rinvia a quanto stabilito dal codice civile) ed ogni amministratore di tale società, impresa o ente;
- ogni dipendente o volontario dell’ente che ha l’autorità o la responsabilità di dirigere o controllare le attività principali e le risorse dell’ente;
- ogni persona che è legata ad una persona la quale è parte correlata all’ente.

3. Conto Economico Gestionale

Per gli enti che svolgono una rilevante attività produttiva tipica (gestioni ospedaliere, assistenziali, scolastiche, di ricerca, immobiliari, ecc.), è consigliabile allegare al Rendiconto Gestionale, per tale attività economica rilevante, un Conto Economico in forma scalare secondo lo schema di cui all'art. 2425 c.c.. In tal modo, si possono apprezzare più incisivamente l'aspetto economico della gestione ed i risultati intermedi. Le risultanze di detto conto confluiranno nel Rendiconto Gestionale a sezioni contrapposte, nelle opportune aree di attività. Apposito Conto Economico Gestionale separato potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale), ai fini di una maggiore chiarezza dell'informazione.

4. Semplificazione per gli enti minori: Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale.

I soggetti con ricavi e proventi inferiori a 100.000 Euro annui potranno redigere, in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, un solo prospetto: il Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale, il cui schema è stato riportato in appendice.

Il Rendiconto è suddiviso in due sezioni:

- sezione A, Incassi e Pagamenti;
- sezione B, Situazione Attività e Passività.

La sezione A (incassi e i pagamenti) riporta i flussi monetari in entrata ed in uscita, manifestatisi nel corso del periodo amministrativo. I valori sono confrontati con quelli dell'esercizio precedente e sono distinti a seconda che siano relativi alla "gestione corrente" o alla "gestione in conto capitale". Per facilitare la collocazione dei valori nel prospetto si sono individuate le principali voci componenti.

Gli incassi e i pagamenti della “gestione corrente” sono quelli che si realizzano in modo definitivo nel corso dell’esercizio, mentre quelli riferibili alla “gestione in conto capitale” conseguono a variazioni di natura patrimoniale negli investimenti, nei disinvestimenti, nell’accensione e nel rimborso dei debiti. Le variazioni monetarie riconducibili alla gestione in conto capitale troveranno corrispondenza, nella sezione B del prospetto, nei correlati valori delle Attività e delle Passività. Il sub-totale degli incassi della gestione corrente (A1) può essere confrontato con quello dei pagamenti (A4) per evidenziare le condizioni di equilibrio, o meno, nel reperimento delle fonti e degli impieghi del capitale monetario; mentre il totale degli incassi (A3), meno il totale dei pagamenti (A6) dà la differenza che, sommata algebricamente ai “fondi liquidi iniziali” (A7), fornisce l’importo dei “fondi liquidi di fine anno” (A8) che dovranno coincidere, o essere riconciliati, con le risultanze dei saldi dei conti accesi alle liquidità, tesoreria (o cassa), più i vari conti correnti (bancari e postali).

La sezione B del prospetto fornisce le informazioni sulle più significative voci che compongono l’attivo e il passivo dell’azienda non profit.

Le attività sono suddivise in tre categorie :

B1- Fondi liquidi, che rappresentano il saldo della tesoreria e dei conti correnti, bancari e postali, come risultano dalla contabilità al termine dell’esercizio; il loro importo deve concordare con quello del punto A8, sezione A, “fondi liquidi a fine anno”;

B2- Attività finanziarie, che individuano gli eventuali investimenti in titoli delle disponibilità liquide;

B3- Attività detenute per la gestione dell’ente, che raccolgono i beni ad utilizzo pluriennale, oltre che l’eventuale magazzino di proprietà dell’ente non profit, che possono essere semplicemente elencati o anche, a discrezione dell’ente, valorizzati, scegliendo liberamente ma in modo omogeneo per tutti i beni tra il costo e il valore corrente. Se vi sono beni in misura superiore alle righe del prospetto si espone una sintesi delle principali voci con la conservazione del dettaglio fra i documenti amministrativi.

B4- Le passività espongono i debiti dell'azienda non profit con l'indicazione dell'ammontare dovuto ed, eventualmente, della scadenza: anche per i debiti, se occorre un maggior livello di dettaglio, si procederà con un documento amministrativo specifico.

5. Nota integrativa

La nota integrativa deve indicare:

- informazioni generali sull'ente ed in particolare: denominazione, data di costituzione, principali ambiti di attività, sede/i operativa/e, regime fiscale applicato, ogni altra informazione di carattere generale considerata rilevante;
- i principi adottati per la redazione del bilancio di esercizio;
- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio di esercizio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
- la composizione delle voci: «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» e «oneri pluriennali», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
- la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati gestionali, alla

loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati gestionali dell'esercizio;

- in un apposito prospetto le caratteristiche quali-quantitative ed il valore stimato ai prezzi di mercato dei beni immobili utilizzati a titolo gratuito dall'ente per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali;
- le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi per rischi ed oneri e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni;
- l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile, o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito; le medesime informazioni devono essere fornite nel caso in cui l'ente partecipi al fondo di dotazione di altri enti non profit;
- in un apposito prospetto informazioni dettagliate sulla movimentazione dei beni ricevuti a titolo gratuito per successiva distribuzione evidenziando, per ciascuna categoria di beni, le quantità iniziali, gli aumenti, le diminuzioni e le quantità finali;
- in un apposito prospetto informazioni dettagliate riguardo alla movimentazione dei beni ricevuti gratuitamente per successiva vendita in contanti, evidenziando, per ciascuna categoria di beni, la quantità iniziale, gli aumenti, le diminuzioni e la quantità finale di tali beni;
- la dettagliata descrizione delle immobilizzazioni materiali che data la loro natura (beni di particolare valore storico, artistico, archeologico, culturale, naturalistico, ecc.) e/o considerato l'elevato costo da sostenere per potere

giungere ad una stima del loro valore, non sono esposte nello Stato Patrimoniale. Tale descrizione deve consentire di apprezzare le caratteristiche quali-quantitative di tali beni e l'utilizzo che ne viene fatto nell'ambito delle attività dell'ente. Occorre, inoltre, fornire tutte le informazioni relativamente ai costi di gestione di tali beni (assicurazione, manutenzione, custodia, ecc.) ed all'eventuale cessione degli stessi.

Ove significative, le informazioni sopra elencate devono essere riferite a distinte categorie di beni.

Qualora si proceda ad una valutazione di tali beni, la nota integrativa deve specificare il criterio di valutazione adottato e la eventuale procedura di ammortamento seguita. Qualora si decida di non sottoporre tali beni a procedura di ammortamento, occorre specificarne le ragioni;

- distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni dell'ente, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» dello Stato Patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
- le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione con specifica indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale, distintamente per ogni voce;
- gli impegni non risultanti dallo Stato Patrimoniale, le notizie sulla composizione e natura di tali impegni, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente, specificando

quelli relativi a imprese controllate e collegate; le medesime informazioni devono essere fornite nel caso in cui l'ente partecipi al fondo di dotazione di altri enti non profit;

- una stima prudente del valore dei lasciti riguardo ai quali l'ente ha ricevuto notifica ufficiale, ma per i quali, entro il termine dell'esercizio, non sono ancora maturate le condizioni giuridico-contabili per potere procedere alla contabilizzazione e conseguente esposizione nel bilancio di esercizio. Le medesime informazioni devono essere fornite qualora l'ente abbia ricevuto, per effetto di donazione o lascito, beni immobili, l'usufrutto dei quali spetta a soggetti terzi;
- le metodologie adottate per la ripartizione dei costi comuni fra le aree gestionali individuate nel Rendiconto Gestionale;
- una stima del valore dei servizi ricevuti a titolo gratuito da persone fisiche e giuridiche (con esclusione del lavoro volontario). A tal fine, può farsi riferimento alle normali tariffe professionali;
- il dettaglio della voce «altri proventi e ricavi » distinto tra categorie di attività, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
- un dettaglio delle voci che compongono i Proventi finanziari e patrimoniali, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
- il dettaglio delle voci che compongono i Proventi Straordinari e gli Oneri Straordinari, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
- il dettaglio degli eventuali compensi in denaro, servizi o natura riconosciuti a favore degli amministratori o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili, illustrandone le ragioni.

Qualora gli amministratori non abbiano ricevuto, in modo diretto o indiretto, alcun tipo di compenso in denaro, servizi o natura, la nota integrativa deve darne informazione.

- il dettaglio dei rimborsi spese riconosciuti agli amministratori per attività e funzioni svolte per conto dell'ente indicando la natura di tali spese e gli amministratori rimborsati;
- le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;
- per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati: il loro *fair value*, informazioni sulla loro entità, e sulla loro natura e sulle motivazioni che hanno indotto l'ente a farvi ricorso; il *fair value* è determinato con riferimento alle disposizioni dell'articolo 2427 *bis* del Codice Civile;
- l'ammontare della IVA indetraibile;
- separatamente il costo sostenuto per la revisione dei conti e i servizi di assistenza giuridica, amministrativa, contabile e fiscale prestati da persone fisiche o giuridiche;
- tutti i contratti stipulati con le Pubbliche Amministrazioni con specifica indicazione dell'amministrazione contraente, della durata, dell'oggetto e dell'importo;
- informazioni di dettaglio relativamente a sovvenzioni, donazioni, atti di liberalità, erogazioni di beni o di servizi in favore di altri enti durante l'esercizio. La nota integrativa dovrà, al minimo, indicare la denominazione dell'ente sovvenzionato, le motivazioni della sovvenzione ed il suo valore;

- in appositi prospetti il dettaglio dei costi sostenuti e dei correlati proventi conseguiti per ciascun “progetto”, con specifica indicazione del saldo risultante;
- ogni transazione effettuata nel corso dell’esercizio con le parti correlate⁵ specificando per ciascuna transazione: la denominazione della parte correlata; la descrizione della relazione fra l’ente e la parte correlata; la descrizione della transazione; l’ammontare della transazione; una sintesi, alla data di redazione del bilancio di esercizio, dell’insieme delle attività e della passività – inclusi eventuali fondi rischi – degli oneri e dei ricavi/proventi conseguenti alle avvenute transazioni con ciascuna singola parte correlata; ogni altro elemento che si ritiene utile a meglio comprendere l’effetto delle transazioni con parti correlate sulla situazione patrimoniale e finanziaria nonché sul risultato gestionale dell’ente.

6. La Relazione di missione

La Relazione di missione ha la funzione di integrare gli altri documenti di bilancio per garantire un’adeguata rendicontazione sull’operato dell’ente e sui risultati ottenuti, con una prospettiva centrata sul perseguimento della missione istituzionale.

La Relazione di missione deve fornire informazioni rispetto a tre ambiti principali:

- missione e identità dell’ente;
- attività istituzionali, volte al perseguimento diretto della missione;
- attività “strumentali”, rispetto al perseguimento della missione istituzionale (attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale).

Per ciascuno degli ambiti sopra menzionati si può procedere ad una più o meno dettagliata rendicontazione in relazione alle dimensioni dell’ente. Di

⁵ Per la definizione di parti correlate si rinvia alla nota 4.

seguito si danno indicazioni, in termini generali, che possono essere adattate in base alle esigenze dell'ente e dei suoi interlocutori.

In primo luogo, deve essere esplicitata la missione che costituisce il riferimento fondamentale per l'analisi della coerenza e dell'efficacia dell'operato dell'ente. In particolare, devono essere puntualmente individuate:

- le finalità istituzionali, che esprimono la ragion d'essere dell'ente in termini sia di "problemi" che questo vorrebbe contribuire a risolvere o affrontare, sia di cambiamenti che vorrebbe determinare attraverso lo svolgimento delle sue attività;
- il sistema di valori e di principi che qualifica le finalità e, unitamente a queste, orienta le scelte strategiche ed i comportamenti operativi dei membri dell'ente;
- le principali tipologie di attività attraverso le quali l'ente intende perseguire le finalità istituzionali, coerentemente con il sistema di valori e principi.

Nell'esplicitare la missione dovrebbero inoltre essere messi in rilievo:

- i soggetti primariamente interessati all'operato dell'ente (*stakeholder*);
- l'ambito territoriale di riferimento per l'ente;
- le caratteristiche distintive dell'ente, rispetto ad altri che svolgono attività analoghe.

La rendicontazione sull'identità dell'organizzazione deve essere integrata da informazioni su:

- compagine sociale, precisandone consistenza e composizione;
- sistema di governo e controllo, illustrando l'articolazione, la responsabilità e la composizione degli organi e le regole che determinano il funzionamento; quando rilevante rispetto alle previsioni statutarie, approfondimento sugli aspetti relativi alla democraticità interna e alla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;

- risorse umane, precisando consistenza e composizione in relazione alle diverse tipologie (personale retribuito, volontari, giovani in servizio civile, ecc.).

La rendicontazione sulle attività istituzionali, volte a perseguire in via diretta la missione, deve essere articolata per “macro-aree di intervento”. Con tale termine si intende un insieme di attività istituzionali aggregate sulla base di criteri di rilevanza rispetto alla missione dell’ente e di comprensione da parte degli *stakeholder* interessati ai risultati sociali raggiunti.

Per ogni macro-area devono essere descritte le diverse attività realizzate, prendendo in esame, in modo tra loro coordinato, i seguenti elementi:

- bisogni rispetto ai quali l’ente è intervenuto e soggetti destinatari;
- obiettivi, strategie, programmi di intervento;
- risultati raggiunti, in termini di quantità e qualità delle realizzazioni prodotte (outcome) e, per quanto possibile, una corretta misurazione, degli effetti determinati rispetto ai bisogni identificati.

Sulla base di tali elementi si dovrebbe condurre un’analisi che metta in evidenza anche eventuali criticità di:

- efficacia, intesa come capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati e di soddisfare i bisogni e le aspettative dei soggetti cui è indirizzata l’azione;
- efficienza, intesa come capacità di minimizzare le risorse utilizzate a parità di risultati ottenuti;
- coerenza con gli impegni assunti (nella missione, nella carta dei servizi, ecc.).

A tal fine, possono essere utilizzati specifici indicatori per misurare gli aspetti individuati come rilevanti e per effettuare un confronto tra i valori ottenuti nell’esercizio in esame e altri valori di riferimento (quali: valori di esercizi precedenti, obiettivi predefiniti, standard di riferimento, *benchmark*, ecc.).

La rendicontazione sulle attività “strumentali” (attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale, attività accessorie) deve in particolare prendere in esame:

- la loro capacità di sostenere il perseguimento della missione;
- la loro efficienza;
- la coerenza con la missione, i valori e principi dichiarati.

In particolare per l'attività di raccolta fondi si devono:

- indicare i costi sostenuti, rapportandoli all'ammontare della raccolta stessa;
- fornire informazioni relativamente alla coerenza tra l'utilizzo dei fondi raccolti e le dichiarazioni contenute nei messaggi di raccolta fondi; qualora non sia stato possibile rispettare gli impegni assunti, ne deve essere data adeguata giustificazione, indicando l'utilizzo effettuato.

III. CRITERI DI VALUTAZIONE

1. In vista della statuizione di principi contabili

Il bilancio negli enti non profit evidenzia peculiarità che implicano la necessità di inquadrare gli specifici temi valutativi nel più generale sistema di rendicontazione degli enti non profit.

Sul tema, il presente documento darà solo indicazioni generali sulle più significative poste, rinviando alla statuizione di principi contabili di generale accettazione che dovranno essere definiti più nel dettaglio in futuro.

Le valutazioni, come anche si è visto per la struttura dei bilanci, non possono fare pedissequamente riferimento ai principi contabili delle imprese, data la differenza genetica dei due modelli aziendali. Occorre anche tenere presente che la necessità di avere principi contabili definiti è di minore importanza sul piano gestionale, soprattutto in quanto il bilancio non svolge, come per le imprese, la funzione di determinare un risultato distribuibile ai terzi.

Si pone invece, in via preliminare, il problema di informare correttamente gli *stakeholder*⁶ della missione compiuta e in divenire. In fondo, si può in generale affermare che il problema della redazione dei principi contabili negli enti non profit si pone prevalentemente per dare certezza e continuità alle valutazioni, ai fini della certificazione di bilancio ed anche ai fini di consentire, comunque, nel tempo confronti utili di una serie di bilanci in modo significativo da parte di tutti i terzi lettori potenziali dell'informativa di bilancio. Indubbiamente cambia l'ottica dell'informazione, in quanto, rispetto alle imprese, non vi è necessità di informare i portatori di capitali⁷ ma si pone il problema di informare correttamente altri portatori di interesse, non presenti nel mondo profit, quali i donatori, i fruitori dei servizi, e anche il pubblico dei potenziali utilizzatori dell'attività dell'ente.

Oltre a tutto, occorre osservare che le generali considerazioni fatte sulle valutazioni devono trovare concreta attuazione nei vari casi, che ricomprendono situazioni molto diverse, dalle grandi fondazioni di erogazione, agli enti patrimonializzati che gestiscono attività sociali (per esempio, scuole, case di riposo, ospedali, ecc.), alle associazioni di persone, senza patrimoni o con scarsi beni patrimoniali, alle cooperative sociali, ecc. Sembra di poter affermare che può essere forse opportuno che si stabiliscano le finalità generali dei bilanci degli enti (continuità della gestione, conservazione del patrimonio, competenza economica e/o finanziaria, quest'ultima per i piccoli enti, ecc.) e ci si limiti ad affermare taluni principi di base per l'individuazione dei criteri di valutazione delle più importanti poste del bilancio, come patrimonio netto e immobilizzazioni. Semmai, sarà poi compito degli organismi professionali redigere regolamentazioni, studiando le problematiche proprie di taluni settori del mondo non profit (sanità, assistenza, cultura, scuola, ricerca, ambiente) al fine di individuare soluzioni specifiche per i diversi soggetti di tali peculiari ambiti.

⁶ Diversi rispetto a quelli delle imprese.

⁷ I quali non esistono nelle aziende non profit, o che, comunque, non hanno nelle stesse i diritti che si

2. Il patrimonio degli enti e le erogazioni liberali

Il patrimonio netto in generale nelle aziende, ed anche negli enti non profit, ha la caratteristica natura di “fondo di scopo”, che deve cioè essere destinato a copertura del fabbisogno, per spesa corrente e di investimento, costituito per raggiungere le particolari finalità dell’azienda medesima. Anche negli enti non profit non vengono meno le tradizionali funzioni del patrimonio come riserva di risorse, volta a garantire la continuità della gestione e a tutelare gli interessi di terzi creditori. Tali finalità, però, rivestono minore importanza rispetto alla necessità che i fondi siano destinati al raggiungimento degli scopi ideali dell’ente, tanto più in quanto negli stessi, a differenza che nelle imprese commerciali, è generalmente di scarso rilievo, se non inesistente, la possibilità di autofinanziamento attraverso i ricavi per la cessione di beni e servizi.

Sotto il profilo normativo la natura del patrimonio netto nelle aziende non profit non trova una disciplina adeguata, salvo poche disposizioni del codice civile e di talune norme tributarie.

Le accennate disposizioni non danno rilevanza al diritto patrimoniale dei partecipanti o dei fondatori, sia in termini di possibilità di trasferimento della propria quota, sia di destinazione del patrimonio residuo di liquidazione: tali diritti, infatti, o sono esclusi o se ne rinvia il regolamento alle disposizioni dell’atto costitutivo e dello statuto.

In altri termini i fondatori e i partecipanti all’attività degli enti non vantano un diritto patrimoniale assoluto sui fondi patrimoniali conferiti. In generale, valgono i seguenti principi:

- 1) i beni che residuano, esaurita la liquidazione, non sono devoluti ai partecipanti e/o ai fondatori;

- 2) in caso di recesso, il fondatore o il partecipante non hanno alcun diritto sul patrimonio dell'ente.

L'affievolimento dei diritti patrimoniali dei fondatori e dei partecipanti negli enti pone in evidenza la natura del patrimonio netto come "fondo di scopo", che va definitivamente destinato al raggiungimento dello "scopo statutario", in quanto esso consente in modo durevole l'acquisizione dei necessari fattori produttivi aventi natura sia corrente che di investimento.

Ne consegue che, in assenza di una specifica disciplina civilistica del bilancio degli enti, non è comunque possibile un rinvio alle norme che riguardano la redazione del bilancio per le società commerciali perché, queste ultime, non hanno come obiettivo solo quello di difendere il patrimonio come "fondo di scopo", ma anche quello di tutelare sia gli interessi di garanzia a favore dei terzi creditori, che quelli patrimoniali e reddituali dei singoli soci.

Per tali ragioni, negli enti appare opportuno che i principi contabili e le conseguenti rilevazioni evidenzino il carattere del Patrimonio Netto come "fondo di scopo".

Ai fini strettamente contabili sia gli incrementi che gli utilizzi possono essere seguiti attraverso l'uso alternativo di due tecniche ragionieristiche di rilevazione:

- a) imputazione diretta di incrementi e utilizzi al fondo patrimoniale di scopo, senza nessun transito al Rendiconto Gestionale;
- b) transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni riguardanti il ricevimento dei fondi e l'accantonamento al fondo patrimoniale di scopo.

Si ritiene che la seconda alternativa del transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni sia quella che meglio si adatta ai contributi ordinari ricevuti da terzi senza vincoli e a titolo di liberalità⁸.

⁸ Il documento n. 4 del Consiglio Nazionale dei dottori Commercialisti sugli enti non profit ha stabilito che *"Per liberalità si intende qualsiasi forma di erogazione volontaria a un ente non profit di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio"*

L'imputazione diretta al fondo patrimonio netto è, invece, necessaria nel caso di donazioni di fondi vincolati o di donazioni di fondi patrimoniali rilevanti non iscrivibili fra quelli denominati di raccolta fondi⁹.

Le liberalità si possono distinguere in:

- a) non vincolate;
- b) vincolate.

Le liberalità non vincolate sono quelle "erogate senza che un vincolo o una condizione, imposta dal donatore, ne limitino l'utilizzo". Esse sono erogazioni liberali di più soggetti, ciascuna generalmente di entità non rilevante e vanno allocate nella c.d. raccolta di fondi.

Nel caso siano gli amministratori o gli associati, nella loro autonomia, a decidere di applicare un vincolo alle liberalità ricevute, al termine dell'esercizio, le liberalità che non risultino ancora utilizzate possono essere girate al conto patrimonio netto.

Le liberalità vincolate sono quelle "assoggettate per volontà del donatore o, comunque, di un terzo esterno, a una serie di restrizioni, di vincoli che ne limitano l'utilizzo in modo temporaneo o permanente."

Tali liberalità vanno rilevate direttamente ad incremento del patrimonio netto.

Per completare i principi contabili, occorre anche stabilire come contabilizzare le donazioni di beni e l'utilizzo dei fondi vincolati.

Nel caso di donazioni di beni patrimoniali (immobili o titoli) essi potrebbero essere valorizzati al valore catastale o corrente (ad es. peritale) con contropartita diretta al conto Patrimonio netto¹⁰.

tangibile approssimativamente dello stesso valore. La causa del trasferimento è, quindi, da individuare nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'azienda non profit'. Si tratta di erogazioni volontarie non sinallagmatiche, cioè senza contropartite.

⁹ Tale interpretazione è condivisa dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti nella raccomandazione relativa alla valutazione e all'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit (Documento n.2 del CNDC sugli enti non profit).

Si è detto che i fondi vincolati vengono iscritti con imputazione diretta al patrimonio netto. Qualora le donazioni vincolate fossero numerose e coinvolgessero, quindi, la realizzazione di specifici e diversi progetti, occorrerà seguire la realizzazione dei progetti stessi attraverso una vera e propria contabilità per progetti. Ciò può essere fatto con uno specifico allegato di bilancio, che illustri l'evoluzione dei fondi vincolati, componenti il patrimonio netto, o anche attraverso appositi conti d'ordine.

3. La valutazione delle immobilizzazioni materiali

Trattando di valutazione delle immobilizzazioni materiali, occorre riferirsi principalmente ai beni immobili, spesso così importanti nella gestione degli enti: essi costituiscono il cosiddetto patrimonio permanente, che viene contrapposto al patrimonio finanziario e circolante.

L'utilizzo di beni immobili è generalmente fondamentale per la gestione degli enti, sia con riferimento ai c.d. beni strumentali, cioè direttamente utilizzati dall'ente, che a quelli da reddito, cioè utilizzati per le rendite che consentono all'ente.

E' bene dire subito che, date le caratteristiche dell'ente non profit, sebbene le valutazioni di cui trattasi non appaiano così rilevanti per la vita dell'ente, è, tuttavia, fondamentale stabilire in modo chiaro, i principi utili alla certificazione di bilancio al fine di consentire, attraverso l'uso di principi costanti nel tempo, analisi razionali e confronti di serie storiche di bilanci.

Tali valutazioni non appaiono fondamentali per il corretto andamento della gestione; esse hanno una rilevanza generalmente solo di tipo formale e anche diversi criteri di valutazione possono avere titolo ad essere accolti, purché siano esplicitati e spiegati, oltre che usati con continuità nel tempo.

¹⁰ Tale impostazione è stata scelta anche per gli enti pubblici locali con il D.lgs 18 agosto 2000 n. 267 che all'art. 230 stabilisce le regole di valutazione degli elementi del patrimonio degli enti.

Essi infatti possono consentire di informare circa la genesi del patrimonio dell'ente.

L'attribuzione, comunque, di un valore o di un altro, pur non costituendo elemento sostanziale nelle comunicazioni ai terzi, deve essere esplicitato nel sistema informativo di bilancio, di modo che i lettori del documento siano in grado di apprezzarne la portata. Si può anche osservare che, pur non essendo sostanziali, tali valutazioni influenzano il patrimonio netto, ed una adeguata stima consentirebbe meglio di fungere da "memoria" delle acquisizioni e delle donazioni ricevute nel tempo, fattispecie tipica che ha da sempre alimentato le attività non profit.

Possono aiutare, nelle scelte dei criteri di valutazione, le classificazioni fatte dalla dottrina aziendalistica. Ad esempio, andranno distinti gli immobili istituzionali rispetto a quelli adibiti eventualmente ad attività commerciali; ancora andranno distinti quelli strumentali all'attività istituzionale (l'edificio della casa di riposo ad esempio) rispetto a quelli patrimonializzati da reddito. Tali distinzioni debbono aiutare anche ai fini di stabilire le regole di valutazione di tali beni.

La regola principale può essere il costo storico, eventualmente rivalutato, ma in taluni casi, quando non vi è un costo (si pensi alle donazioni) occorre individuare criteri alternativi accettabili. Appare in tali casi ragionevole fare ricorso ai valori catastali o a stime peritali, al fine di evidenziarne il valore influenzante il patrimonio netto.

Spesso gli enti iscrivono tali beni a valore simbolico (1 €), ma ciò falsa agli occhi dei terzi il reale valore patrimoniale. Ciò che conta, comunque, è che nelle relazioni di bilancio e/o nella nota integrativa siano esplicitate le caratteristiche dei beni immobili e le metodologie di valutazione adottate, di modo che il lettore del bilancio possa, con cognizione di causa, interpretare la composizione del patrimonio e giudicare l'entità del Patrimonio netto.

Il tema delle valutazioni di bilancio assume, invece, una rilevanza più marcata, anche ai fini gestionali, allorché si affronta il tema degli ammortamenti dei beni materiali, anche in considerazione della connessa

funzione di autofinanziamento della gestione, che a tali componenti si collega.

Il problema della determinazione di corretti ammortamenti non si pone per tutti i beni pluriennali materiali, ma solo per alcuni. Gli accantonamenti che tali ammortamenti comportano si rendono opportuni, infatti, per gli immobili strumentali, allorché vi sia produzione di servizi a cui gli immobili stessi concorrono, e vi sia un effettivo deperimento economico del bene stesso; non ha, invece, particolare significato con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali, sempre che non si trascurino le necessarie manutenzioni ordinarie e straordinarie, e queste siano correttamente contabilizzate.

APPENDICE - SCHEMI DI BILANCIO

Stato Patrimoniale

	Dati in euro	Dati in euro
	Anno t	Anno t-1
ATTIVO		
A) Quote associative ancora da versare		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali:		
1) spese modifica statuto		
2) costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità		
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
4) spese manutenzioni da ammortizzare		
5) oneri pluriennali		
6) Altre		
Totale		
II - Immobilizzazioni materiali:		
1) terreni e fabbricati		
2) impianti e attrezzature		
3) altri beni		
4) Immobilizzazioni in corso e acconti		
5) Immobilizzazioni donate		
Totale		
III - Immobilizzazioni finanziarie		
1) partecipazioni		
2) crediti di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
3) altri titoli		
Totale		
Totale immobilizzazioni (B)		
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze:		
1) materie prime, sussidiarie, e di consumo		
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati		
3) lavori in corso su ordinazione		
4) prodotti finiti e merci		
5) acconti		
Totale		
II - Crediti:		
1) verso clienti di cui esigibili entro l'esercizio successivo di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) verso altri		

	di cui esigibili entro l'esercizio successivo	
	di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
Totale		_____
III – Attività finanziarie non immobilizzate		_____
1) Partecipazioni		
2) Altri titoli		
Totale		_____
IV – Disponibilità liquide		_____
1) depositi bancari e postali		
2) Assegni		
3) denaro e valori in cassa		
Totale		_____
Totale attivo circolante(C)		_____
D) Ratei e risconti		_____
Totale attivo		_____

	Dati in euro	Dati in euro
	Anno t	Anno t-1
PASSIVO		
A) Patrimonio netto		
I - Patrimonio libero		
1) Risultato gestionale esercizio in corso		
2) Risultato gestionale da esercizi precedenti		
3) Riserve statutarie		
II – Fondo di dotazione dell'ente		
III - Patrimonio vincolato		
1) Fondi vincolati destinati da terzi		
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali		
Totale		_____
B) Fondi per rischi ed oneri		_____
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili		
2) altri		
Totale		_____
C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato		_____
D) Debiti		_____
1) titoli di solidarietà ex art. 29 del D.Lgs.460/97		
di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) debiti verso banche		
di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
esigibili oltre l'esercizio successivo		
3) debiti verso altri finanziatori		
di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
esigibili oltre l'esercizio successivo		

- 4) acconti
di cui esigibili entro l'esercizio successivo
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo
- 5) debiti verso fornitori
di cui esigibili entro l'esercizio successivo
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo
- 6) debiti tributari
di cui esigibili entro l'esercizio successivo
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo
- 7) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale
di cui esigibili entro l'esercizio successivo
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo
- 8) altri debiti
di cui esigibili entro l'esercizio successivo
esigibili oltre l'esercizio successivo

Totale

E) Ratei e risconti

Totale passivo

CONTI D'ORDINE

- relativi agli impegni e garanzie
- relativi ai rischi in corso
- relativi ai beni di terzi presso l'ente
- relativi a beni propri presso terzi

Stato Patrimoniale per macroclassi

		ATTIVO STATO PATRIMONIALE	
		Dati in euro	
ATTIVO		Anno T	Anno T-1
A)	Crediti verso associati per versamento quote		
B)	Immobilizzazioni		
	<i>I - Immobilizzazioni immateriali:</i>		
	<i>II - Immobilizzazioni materiali:</i>		
	<i>III - Immobilizzazioni finanziarie</i>		
	Totale immobilizzazioni (B)	€ -	€ -
C)	Attivo circolante		
	<i>I - Rimanenze:</i>		
	<i>II - Crediti:</i>		
	<i>III – Attività finanziarie non immobilizzazioni</i>		
	<i>IV – Disponibilità liquide</i>		
	Totale attivo circolante (C)	€ -	€ -
	D) Ratei e risconti		
	Totale attivo	€ -	€ -

PASSIVO STATO PATRIMONIALE

PASSIVO	Dati in euro		Dati in euro	
	Anno T		Anno T-1	
A) Patrimonio netto				
<i>I - Patrimonio libero</i>				
<i>II - Fondo di dotazione dell'ente</i>				
<i>III - Patrimonio vincolato</i>				
Totale A)	€	-	€	-
B) Fondi per rischi ed oneri	€	-	€	-
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato				
D) Debiti				
E) Ratei e risconti				
Totale passivo	€	-	€	-

CONTI D'ORDINE

Rendiconto Gestionale

ONERI

1) Oneri da attività tipiche

- 1.1) Acquisti
- 1.2) Servizi
- 1.3) Godimento beni di terzi
- 1.4) Personale
- 1.5) Ammortamenti
- 1.6) Oneri diversi di gestione

2) Oneri promozionali e di raccolta fondi

- 2.1) Raccolta 1
- 2.2) Raccolta 2
- 2.3) Raccolta 3
- 2.4) Attività ordinaria di promozione

3) Oneri da attività accessorie

- 3.1) Acquisti
- 3.2) Servizi
- 3.3) Godimento beni di terzi
- 3.4) Personale
- 3.5) Ammortamenti
- 3.6) Oneri diversi di gestione

4) Oneri finanziari e patrimoniali

- 4.1) Su rapporti bancari
- 4.2) Su prestiti
- 4.3) Da patrimonio edilizio
- 4.4) Da altri beni patrimoniali

5) Oneri straordinari

- 5.1) Da attività finanziaria
- 5.2) Da attività immobiliari
- 5.3) Da altre attività

6) Oneri di supporto generale

- 6.1) Acquisti
- 6.2) Servizi
- 6.3) Godimento beni di terzi
- 6.4) Personale
- 6.5) Ammortamenti
- 6.6) Altri oneri

Risultato gestionale positivo

PROVENTI E RICAVI

1) Proventi e ricavi da attività tipiche

- 1.1) Da contributi su progetti
- 1.2) Da contratti con enti pubblici
- 1.3) Da soci ed associati
- 1.4) Da non soci
- 1.5) Altri proventi e ricavi

2) Proventi da raccolta fondi

- 2.1) Raccolta 1
- 2.2) Raccolta 2
- 2.3) Raccolta 3
- 2.4) Altri

3) Proventi e ricavi da attività accessorie

- 3.1) Da gestioni commerciali accessorie
- 3.2) Da contratti con enti pubblici
- 3.3) Da soci ed associati
- 3.4) Da non soci
- 3.5) Altri proventi e ricavi

4) Proventi finanziari e patrimoniali

- 4.1) Da rapporti bancari
- 4.2) Da altri investimenti finanziari
- 4.3) Da patrimonio edilizio
- 4.4) Da altri beni patrimoniali

5) Proventi straordinari

- 5.1) Da attività finanziaria
- 5.2) Da attività immobiliari
- 5.3) Da altre attività

Risultato gestionale negativo

Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale

Periodo amministrativo	T	T-1
SEZIONE A Incassi e Pagamenti		
	Dati in Euro	Dati in Euro
A1 Incassi della gestione		
Attività tipiche		
Raccolta di fondi		
Attività accessorie		
Incassi straordinari		
Dotazione		
Altri incassi		
sub totale		
A2 Incassi in c/capitale		
Incassi derivanti da disinvestimenti		
Incassi da prestiti ricevuti		
sub totale		
A3	Totale incassi	
A4 Pagamenti della gestione		
Attività tipiche		
Attività promozionali e di raccolta fondi		
Attività accessorie		
Attività di supporto generale		
Pagamenti straordinari		
Altri pagamenti		
sub totale		
A5 Pagamenti in conto capitale		
Investimenti		
Rimborso debiti		
sub totale		
A6	Totale pagamenti	
Differenza tra incassi e pagamenti		
A7 Fondi liquidi iniziali		
A8 Fondi liquidi a fine anno		

Periodo amministrativo

SEZIONE B Situazione attività e passività al termine dell'anno

Categorie

B1 Fondi liquidi

Dettagli

Euro

Totale fondi liquidi

Concordanza con il totale
sezione A8

Dettagli

B2 Attività monetarie e finanziarie

Euro

B3 Attività detenute per la gestione dell'ente

Dettagli

Costo (optional)

Valore corrente (optional)

B4 Passività

Dettagli

Ammontare dovuto

Scadenza (optional)

GLOSSARIO

(di alcuni termini usati nel documento)

Agenzia per le Onlus

Agenzia governativa con compiti di vigilanza, promozione e controllo del Terzo Settore.

Attività Accessoria

Si tratta di attività diversa da quella istituzionale ma in grado di garantire all'azienda non profit risorse economiche con cui perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto.

Attività di gestione finanziaria e patrimoniale

Si tratta di attività di gestione patrimoniale e finanziaria strumentali all'attività di istituto.

Attività di natura straordinaria

Si tratta di attività straordinarie strumentali all'attività di istituto.

Attività di supporto generale

Si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantisce l'esistenza delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.

Attività promozionale e di raccolta fondi

Si tratta di attività svolte dall'azienda nel tentativo di ottenere contributi ed elargizioni in grado di garantire la disponibilità di risorse finanziarie per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento dei fini istituzionali.

Attività tipica o di istituto

Si tratta di attività svolta dall'ente non profit ai sensi delle indicazioni previste dalla statuto.

Bilancio di missione

Bilancio che dà conto delle attività svolte non solo con dati numerici, ma anche con indicazione dei risultati sociali e ideali rispetto alla missione perseguita.

Conto Economico gestionale

Prospetto che determina il risultato economico di gestione con riferimento agli enti che svolgono attività con valenza e organizzazione alla stregua delle imprese.

Enti non commerciali

Categoria definita ai fini fiscali dall'art. 73 (comma 1 lettera c e commi 2 e seguenti) e dall'art.149 del Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 917/1986).

Enti non profit

Soggetti che svolgono, con diversa forma giuridica, attività caratterizzate da rilevanza ideale e sociale, senza finalità prioritarie di lucro.

Imprese sociali

Sono disciplinate dal D.Lgs. 155/06 il quale prevede che possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale.

Onlus

Le Onlus (organizzazioni non lucrative di utilità sociale), costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante ai soli fini fiscali, destinataria di uno specifico regime tributario di favore.

Le Onlus, introdotte dal D.Lgs.460/1997, non sono nuovi soggetti che si aggiungono a quelli già esistenti, ma sono un contenitore fiscale nel quale entrano o possono entrare vari soggetti giuridici in possesso di determinati requisiti.

il D.Lgs.460/1997 consente a determinati enti di acquisire, stante il rispetto di una serie di requisiti rigidamente fissati dallo stesso Decreto Legislativo, la qualifica di Onlus, alla quale sono connessi specifici vantaggi fiscali.

Patrimonio libero

E' costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie.

Patrimonio vincolato

E' composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli organi istituzionali

Proventi di gestione

Introiti non determinati da rapporti di scambio con terze economie.

Rendiconto Gestionale

Rappresenta il risultato gestionale (positivo o negativo) di periodo e illustra attraverso il confronto tra i proventi/ricavi ed i costi/oneri come si sia pervenuti al risultato di sintesi.

Ricavi

Contropartite di rapporti di scambio con terze economie.