

AGENZIA PER LE ONLUS

ATTO DI INDIRIZZO

ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. 21 marzo 2001 n. 329

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

Approvato dal Consiglio dell' 11 febbraio 2009

Visti

l'articolo 3, commi 186, 187, 188, 189 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi per il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

l'articolo 3, comma 190 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 che prevede la costituzione di un organismo di controllo da istituirsi con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta dei Ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale;

l'articolo 3, comma 191 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 il quale dispone che l'organismo di controllo opera sotto la vigilanza del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro delle finanze e garantisce, anche con emissione di pareri obbligatori e vincolanti, l'uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli enti di cui ai commi 186 e 188; che è investito dei più ampi poteri di indirizzo, promozione e ispezione per la corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare in materia di terzo settore e che può formulare proposte di modifica della normativa vigente;

l'articolo 1 del D.P.C.M. 26 settembre 2000 che istituisce l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale quale organismo di controllo degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

l'articolo 3, comma 1, del D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329 il quale, elencando le attribuzioni dell'Agenzia per le Onlus, prevede nell'ambito della normativa vigente l'esercizio di poteri di indirizzo;

Rilevato che

il terzo settore ha manifestato la necessità di disporre di bilanci adeguati che tengano conto, da una parte, della necessità di perseguire l'economicità, l'efficacia e l'efficienza della gestione e, dall'altra parte, delle caratteristiche che li differenziano 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;

Tutto ciò premesso

L'Agenzia per le Onlus, in considerazione delle funzioni di indirizzo e promozione del Terzo Settore ad essa attribuite dal D.P.C.M. 329/01 sopra richiamato adotta, con proprio atto di indirizzo, *"linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio degli enti non profit"*

Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit

Indice

1. Principi generali
 - 1.1 Obiettivi del documento
 - 1.2 I soggetti interessati
 - 1.3 Contenuto del bilancio

2. Documenti di bilancio
 - 2.1 Stato Patrimoniale
 - 2.2 Rendiconto Gestionale
 - 2.3 Conto Economico Gestionale
 - 2.4 Semplificazione per gli enti minori: rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale
 - 2.5 Nota integrativa
 - 2.6 Relazione di missione

3. Criteri di valutazione
 - 3.1 Premessa
 - 3.2 Il patrimonio degli enti e le erogazioni liberali
 - 3.3 La valutazione delle immobilizzazioni materiali

Appendice – Schemi di bilancio

Glossario

1. PRINCIPI GENERALI

1.2 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, sia per la comparazione dei dati nel tempo, che anche ai fini della revisione 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.

1.2. 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 individuali 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 citato decreto legislativo.

Si fa seguire un elenco esemplificativo 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. Organizzazioni di volontariato (L. 11.08.1991, n. 266);
6. Cooperative sociali (L. 08.11.1991, n. 381);
7. Associazioni sportive (L. 16.12.1991, n. 398);
8. ONG (Organizzazioni Non Governative) (art. 28, L. 26.02.1987, n. 49);
9. Enti di promozione sociale (art. 3, comma 6, L. 25.08.1991, n. 287 e L. 07.12.2000, n. 383);
10. Enti lirici (D.Lgs. 29.06.1996, n. 367);
11. Società di mutuo soccorso (L. 15.04.1886 n. 3818);

12. Centri di formazione professionale (L. 21.12.1978, n. 845);
13. Istituti di patronato (L. 30.3.2001 n. 152, L. 27.3.1980, n. 112, DPR 22.12.1986, n. 1017);
14. 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.

1.3. 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 un apposito Conto Economico gestionale atto 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 250.000 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.

Per i bilanci degli enti vale il principio della continuità di applicazione dei modelli e dei criteri al fine di renderli confrontabili. I criteri di valutazione, per la redazione del bilancio di esercizio, non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe al principio di continuità nell'applicazione dei criteri di valutazione, sono consentite in casi eccezionali e dovranno essere adeguatamente motivate e spiegate in Nota Integrativa, indicando anche l'eventuale influenza che ha sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato dell'esercizio.

2 SCHEMI DI BILANCIO

2.1 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 degli enti non profit.

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 fondo di dotazione iniziale;
- il patrimonio libero che è costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie libere;
- il patrimonio vincolato che è composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli Organi istituzionali e dalle riserve statutarie vincolate.

Sono, inoltre, indicati i conti d'ordine relativi agli impegni, alle garanzie e ai beni di terzi o presso terzi.

Nello schema di Stato Patrimoniale proposto non si ritiene di separare il patrimonio dedicato all'attività istituzionale, rispetto a quello dedicato all'attività accessoria¹.

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 sono state movimentate nel periodo. Inoltre possono essere anche modificate, raggruppate o aggiunte ulteriori voci se necessario, dandone rilievo nella Nota integrativa. In ogni caso, **occorre conservare le macroclassi**.

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

2.2. Il Rendiconto Gestionale

¹ 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

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 commerciali 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 gli enti non profit, per i 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".

Infatti gli enti non profit 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'ente nell'adempimento della missione istituzionale ed ha, come oggetto, le modalità

*"inquinamento" della rappresentazione veritiera e corretta, in quanto implicante interventi di ripartizione di valori, caratterizzati da una natura eccessivamente discrezionale.

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 degli enti non profit corrispondono a segmenti di attività omogenee che possono essere rappresentati come segue:

- **attività tipica o di istituto.** Si tratta dell'attività istituzionale svolta dall'ente non profit seguendo le indicazioni previste dallo statuto;
- **attività promozionale e di raccolta fondi.** Si tratta di attività svolte dall'ente 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 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 istituzionale; ll
- **attività di supporto generale.** Si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'ente che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne assicura la continuità. ll

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 schema di rendiconto semplificato di pura cassa per gli enti minori ed uno schema di

Rendiconto Gestionale di competenza per gli enti che superano la soglia di 250.000 euro di ricavi/proventi annui. Per questi ultimi, 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:

- rappresentazione dei valori 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, se significativi, possono comunque essere indicati in nota integrativa o in appositi prospetti allegati);
- classificazione dei proventi in base alla loro origine (ad esempio, da contributi su progetti, da contratti con enti pubblici, da raccolta fondi ecc.);
- classificazione degli oneri ripartiti per aree gestionali. Ad esempio il costo del personale non è indicato nel valore complessivo - che peraltro può essere rappresentato nel conto economico gestionale o nella nota integrativa - ma viene ripartito in relazione alle aree gestionali (attività tipiche, attività accessorie, supporto generale).

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 espliciti il criterio di ripartizione degli oneri.

2.3. Conto Economico Gestionale

Gli enti che svolgono una rilevante attività produttiva tipica (gestioni ospedaliere, assistenziali, scolastiche, di ricerca, ecc.), possono predisporre ad integrazione del Rendiconto Gestionale, per tale attività economica rilevante, un Conto Economico in forma scalare secondo lo schema di cui all'art. 2425 c.c. atto a rappresentare i costi e i ricavi di tale attività produttiva. 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, nell'area gestionale delle attività tipiche. 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.

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

I soggetti con ricavi e proventi inferiori a 250.000 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. Tale classificazione è da considerarsi indicativa: gli enti minori potranno quindi suddividere le proprie voci di entrata e di spesa nelle modalità più adeguate alla propria attività ed alle eventuali

disposizioni legislative che ne regolano il bilancio, ferma restando la distinzione generale tra le aree di entrata e di spesa contraddistinta dalle sigle A1, A2, A4, A5.

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 prestiti. Le variazioni monetarie riconducibili alla gestione in conto capitale influenzano, nella sezione B del prospetto, i 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'ente non profit, senza un vincolo di quadratura; a tal fine non sono evidenziati i totali delle attività e delle passività.

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 monetarie e finanziarie, che individuano i crediti (ad es. derivanti da attività istituzionale ed accessoria) e 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 le eventuali rimanenze di magazzino di proprietà dell'ente non profit: tali beni 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. E' ammessa un'esposizione di sintesi delle principali voci con la conservazione del dettaglio fra i documenti amministrativi.

Le Passività (B4) espongono i debiti dell'ente 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.

2.5. Nota integrativa

Ove siano significativi, la nota integrativa deve indicare:

1. 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;
2. i principi adottati per la redazione del bilancio di esercizio;
3. 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;
4. i criteri di valutazione adottati per le immobilizzazioni materiali e immateriali, oltreché la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse. Andranno anche indicate la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali e materiali, 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. Laddove esistenti dovranno anche essere indicate un apposito prospetto le caratteristiche quali-quantitative ed il valore stimato dei beni immobili utilizzati a titolo gratuito dall'ente per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali;

5. 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;
6. le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo, almeno con riferimento alle macroclassi;
7. l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente 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;
8. l'ammontare dei crediti e dei debiti scaduti indicando la ragione del ritardo nei pagamenti;
9. 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;
10. la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» dello Stato Patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
11. le voci di patrimonio netto, 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;
12. 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;

13. una breve descrizione della politica di raccolta fondi e degli effettivi proventi introitati evidenziando il costo della raccolta;
14. le metodologie adottate per la ripartizione dei costi comuni fra le aree gestionali individuate nel Rendiconto Gestionale;
15. in un apposito prospetto informazioni dettagliate sui servizi e sui beni ricevuti a titolo gratuito per la successiva distribuzione gratuita o vendita, evidenziando, per ciascuna categoria di beni, le quantità iniziali, gli aumenti, le diminuzioni e le quantità finali;
16. un'indicazione quantitativa degli apporti dati dal lavoro volontario (numero di volontari, ore impiegate...);
17. il dettaglio della voce «altri proventi e ricavi» distinto tra categorie di attività, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
18. un dettaglio delle voci che compongono i Proventi finanziari e patrimoniali, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
19. il dettaglio delle voci che compongono i Proventi Straordinari e gli Oneri Straordinari, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
20. il dettaglio degli eventuali compensi e rimborsi spese a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili, illustrandone le ragioni;
21. 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;

22. tutti i contratti stipulati con le Pubbliche Amministrazioni con specifica indicazione dell'amministrazione contraente, della durata, dell'oggetto e dell'importo;
23. 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;
24. laddove l'ente lavora per progetti, in appositi prospetti il dettaglio dei costi sostenuti e dei correlati proventi conseguiti per ciascun "progetto", con specifica indicazione del saldo risultante;
25. ogni transazione effettuata nel corso dell'esercizio con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi, denominati parti correlate nel mondo non profit² 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.

* * *

² 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 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;

Gli enti con ricavi e proventi inferiori a 250.000 Euro annui potranno non redigere la nota integrativa ovvero redigerla secondo uno schema ridotto e semplificato.

Essa dovrà in ogni caso contenere:

- i principi di redazione e criteri di valutazione delle singole poste, anche con riferimento ad eventuali scostamenti di valore da un anno all'altro operate nella valutazione delle immobilizzazioni tecniche (materiali ed immateriali) e finanziarie, oltreché la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse;
- i beni detenuti a titolo gratuito, nonché la loro movimentazione per macroclassi, se beni fungibili (descrizione e valore, con specifica indicazione del criterio adottato);
- il valore dei crediti e debiti assistiti da garanzie reali;
- le fidejussioni prestate e il sistema degli impegni in genere;
- le voci del patrimonio netto, distinguendo tra patrimonio vincolato e non;
- il valore dei debiti e crediti di durata residua superiore a cinque anni;
- il dettaglio delle voci riferite a sopravvenienze attive e passive e a proventi oneri straordinari;
- gli eventuali compensi e rimborsi spesa riconosciuti a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili;
- le operazioni con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi denominati parti correlate nel mondo profit³.

2.6. La Relazione di missione

La Relazione di missione è il documento che accompagna il bilancio in cui gli Amministratori espongono e commentano le attività svolte nell'esercizio, oltreché le prospettive sociali. Essa ha la funzione di esprimere il giudizio degli Amministratori sui risultati conseguiti, di determinare la destinazione del risultato stesso, se positivo, e la copertura – e/o i provvedimenti relativi – se il risultato è negativo.

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

-
- ogni persona che è legata ad una persona la quale è parte correlata all'ente.

una informativa centrata sul perseguimento della missione istituzionale, esprimendosi sulle prospettive di continuità aziendale.

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 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;

³ Vedi nota precedente.

- 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.

3. CRITERI DI VALUTAZIONE

3.1. Premessa

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.

Al riguardo, il presente documento dà 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 commerciali, data la differenza 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 il risultato distribuibile ai terzi.

Si pone invece, in via preliminare, il problema di informare correttamente gli *stakeholder* della missione compiuta e in divenire. In fondo, si può in generale affermare che il

problema della definizione dei principi contabili per gli enti non profit si pone prevalentemente per dare certezza e continuità alle valutazioni, ai fini della revisione di bilancio ed anche ai fini di consentire, comunque, nel tempo confronti utili di una serie di bilanci da parte di tutti i terzi lettori potenziali dell'informativa contabile di sintesi.

Indubbiamente cambia l'ottica dell'informazione, in quanto, rispetto alle imprese commerciali, non vi è necessità di informare i portatori di capitali, ma si pone il problema di informare correttamente altri portatori di interesse, non sempre presenti nel mondo profit, quali i donatori, i fruitori dei servizi, e anche il pubblico dei potenziali utilizzatori dell'attività dell'ente.

Inoltre, 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, quindi, 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, rinviando, per le altre poste ai criteri di valutazione delle imprese (art. 2426 c.c.) in attesa della statuizione di specifici criteri di valutazione per gli enti non profit.

3.2. 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 negli enti 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, i partecipanti 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".

Al 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 liberalità⁴.

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 fondi⁵.

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.

⁴ 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 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.

⁵ 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).

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 Netto⁶.

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.

In merito alle quote associative si rileva che le stesse sono di norma proventi che confluiscono al rendiconto gestionale in quanto finanziano la gestione corrente. Tuttavia nei casi in cui i patti statuari o regolamentari prevedano un contributo associativo per la struttura dell'ente, la quota – o parte di essa – se non attinente la gestione ordinaria, confluisce al Patrimonio Netto, in posta separata.

3.3. La valutazione delle immobilizzazioni materiali

Trattando di valutazione delle immobilizzazioni materiali, occorre riferirsi principalmente ai beni immobili che costituiscono il cosiddetto patrimonio permanente, 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.

⁶ 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.

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 al controllo contabile del bilancio e al fine di consentire, attraverso l'uso di principi costanti nel tempo, analisi razionali e confronti di serie storiche di bilanci.

Non esistono ancora principi generalmente accettati per gli enti non profit, ma è opportuno che gli Amministratori degli enti si riferiscano, per quanto possibile, alle regole delle imprese in quanto tali valutazioni influenzano il Patrimonio netto, che è posto a presidio dell'attività dell'ente per garantire la continuità della gestione nel tempo. Si sottolinea che un'adeguata stima consente 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, 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 ammortamenti sono necessari, 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, la medesima valenza con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali.

APPENDICE - SCHEMI DI BILANCIO

Stato Patrimoniale

ATTIVO

A) Quote associative ancora da versare

B) Immobilizzazioni

I - Immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità
- 2) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 3) spese manutenzioni da ammortizzare
- 4) oneri pluriennali
- 5) Altre

Totale

II - Immobilizzazioni materiali:

- 1) terreni e fabbricati
- 2) impianti e attrezzature
- 3) altri beni
- 4) Immobilizzazioni in corso e acconti
- 5)

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 oltre l'esercizio successivo
- 2) verso altri
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo

Totale

III - Attività finanziarie non immobilizzate

Dati in euro
Anno t

Dati in euro
Anno t-1

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
Anno t

Dati in euro
Anno t-1

PASSIVO

A) Patrimonio netto

I - Fondo di dotazione dell'ente

II Patrimonio vincolato

- 1) riserve statutarie
- 2) fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali
- 3) fondi vincolati destinati da terzi

III - Patrimonio libero

- 1) risultato gestionale esercizio in corso
- 2) riserve accantonate negli esercizi precedenti

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

esigibili oltre l'esercizio successivo
 Totale
 E) Ratei e risconti
 Totale passivo

CONTI D'ORDINE

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

Stato Patrimoniale per macroclassi

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

PASSIVO STATO PATRIMONIALE				
	Dati in euro		Dati in euro	
PASSIVO	Anno T		Anno T-1	
A) Patrimonio netto				
I - Fondo di dotazione dell'ente				
II - Patrimonio vincolato				
III - Patrimonio libero				
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

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

Rendiconto Gestionale

	Anno T	Anno T-1		Anno T	Anno T-1
ONERI			PROVENTI E RICAVI		
1) Oneri da attività tipiche			1) Proventi e ricavi da attività tipiche		
1.1) Acquisti			1.1) Da contributi su progetti		
1.2) Servizi			1.2) Da contratti con enti pubblici		
1.3) Godimento beni di terzi			1.3) Da soci ed associati		
1.4) Personale			1.4) Da non soci		
1.5) Ammortamenti			1.5) Altri proventi e ricavi		
1.6) Oneri diversi di gestione			1.6)		
1.7)...					
2) Oneri promozionali e di raccolta fondi			2) Proventi da raccolta fondi		
2.1) Raccolta 1			2.1) Raccolta 1		
2.2) Raccolta 2			2.2) Raccolta 2		
2.3) Raccolta 3			2.3) Raccolta 3		
2.4) Attività ordinaria di promozione			2.4) Altri		
3) Oneri da attività accessorie			3) Proventi e ricavi da attività accessorie		
3.1) Acquisti			3.1) Da Attività connesse e/o gestioni commerciali accessorie		
3.2) Servizi			3.2) Da contratti con enti pubblici		
3.3) Godimento beni di terzi			3.3) Da soci ed associati		
3.4) Personale			3.4) Da non soci		
3.5) Ammortamenti			3.5) Altri proventi e ricavi		
3.6) Oneri diversi di gestione			3.6)...		
3.7)...					
4) Oneri finanziari e patrimoniali			4) Proventi finanziari e patrimoniali		
4.1) Su rapporti bancari			4.1) Da rapporti bancari		
4.2) Su prestiti			4.2) Da altri investimenti finanziari		
4.3) Da patrimonio edilizio			4.3) Da patrimonio edilizio		
4.4) Da altri beni patrimoniali			4.4) Da altri beni patrimoniali		
4.5) Oneri straordinari			4.5) Proventi Straordinari		
5) Oneri di supporto generale					
5.1) Acquisti					
5.2) Servizi					
5.3) Godimento beni di terzi					
5.4) Personale					
5.5) Ammortamenti					
5.6) Altri oneri					
5.7)...					
Risultato gestionale positivo			Risultato gestionale negativo		

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'ente 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'ente 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'ente 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.

