

*Pubblicazione trimestrale*  
Poste Italiane s.p.a. - Spedizione in a.p. - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46) art. 1, comma 1, DCB (VARESE)  
ISSN 0485-2281  
Anno LXXIII

N. 1 - Gennaio-Marzo 2022



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

# RIVISTA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

*Rivista pubblicata con il patrocinio del  
Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili  
Accreditata presso l'Accademia Italiana di Economia Aziendale*

 **GIUFFRÈ**  
GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

## LE COMPONENTI FIGURATIVE ENTRANO NEL BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE E CONSENTONO DI MISURARE L'IMPATTO SOCIALE

di AMBROGIO ANDREA PICOLLI (\*) e GIORGIO TURETTA (\*\*)

### 1. La rilevazione contabile delle liberalità o componenti figurative e la significatività dell'informativa.

Il bilancio d'esercizio è uno strumento di comunicazione sintetico che permette di apprezzare la consistenza patrimoniale, le modalità di gestione e la *performance* di un'impresa o di un Ente, in un determinato esercizio, espresse in grandezze economiche. In particolare, la gestione degli Enti del Terzo Settore (ETS) è caratterizzata dal perseguimento dell'interesse generale mediante l'erogazione di risorse acquisite, prevalentemente, sotto forma di liberalità<sup>(1)</sup>. Esse comprendono componenti in natura (cioè non rappresentate da denaro o equivalente) che non trovano sempre riconoscimento nei rendiconti gestionali presentati, nonostante esse possano essere ingenti e imprescindibili per lo svolgimento della propria attività.

La loro eventuale mancanza, tuttavia, impedisce di apprezzare e misurare correttamente e direttamente dal rendiconto gestionale del bilancio d'esercizio (quello approvato dall'assemblea dei soci) il valore complessivo delle risorse acquisite ed erogate dall'Ente<sup>(2)</sup> e compromette la determinazione della dimensione dell'ETS con conseguenti possibili mancati adempimenti (v. oltre par. 2).

Per le imprese (ma il riferimento vale anche per gli ETS visto che

---

(\*) Consigliere e Membro del Comitato scientifico ARGIS (Associazione di Ricerca sulla Governance dell'Impresa Sociale).

(\*\*) Membro del Comitato scientifico ARGIS.

(1) Le "erogazioni liberali" vengono così definite nell'Allegato 1 del Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 marzo 2020 *Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore*:

*"atti che si contraddistinguono per la coesistenza di entrambi i seguenti presupposti[*:

*a) l'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;*

*b) lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione)".*

(2) Il motivo risiede nel fatto che attualmente: (i) i principi contabili nazionali considerano le liberalità dal punto di vista del donatore e non del beneficiario e (ii) manca ancora una disciplina completa che regoli tali operazioni.

anch'essi svolgono attività economiche) la disciplina contabile nazionale prevede (OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d'esercizio) che le liberalità ricevute siano iscritte alla voce del conto economico A5) *Altri ricavi e proventi*; per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito OIC 16 *Immobilizzazioni materiali* richiede la loro iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale al suo presumibile valore di realizzo sul mercato; per le immobilizzazioni immateriali ricevute a titolo gratuito OIC 24 *Immobilizzazioni immateriali* non consente la loro capitalizzazione perché, in mancanza di un costo d'acquisto sostenuto, non è ragionevolmente possibile individuare elementi valutativi attendibili. Non bisogna dimenticare, infatti, che l'informazione finanziaria, per essere significativa, deve essere attendibile.

Per le imprese, quindi, da quanto previsto dai principi contabili nazionali OIC (e quelli internazionali IAS/IFRS non fanno eccezione) si rileva che per ottenere una rappresentazione veritiera e corretta (art. 2423 c.c.) è necessario rilevare nel bilancio d'esercizio anche le componenti gratuite acquisite. La loro mancanza, infatti, comprometterebbe la rilevanza informativa del bilancio perché impedirebbe la comprensione della gestione dell'impresa e del suo risultato nella sua interezza.

Le finalità informative del bilancio per le imprese (rappresentazione chiara, veritiera e corretta) non sono diverse da quelle del bilancio degli ETS: per queste ultime, il loro bilancio potrebbe forse essere non chiaro, non veritiero e non corretto (perché tale sarebbe) se mancassero le componenti in natura gratuite acquisite?

Se in precedenza l'adozione di tali principi da parte degli ETS poteva ritenersi semplicemente ragionevole, ora il Decreto del Ministero del Lavoro 5 marzo 2020 *Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore* richiama espressamente i principi generali del bilancio e i criteri di valutazione del codice civile di cui agli articoli 2423 *Redazione del bilancio*, 2423-bis *Principi di redazione del bilancio* e 2426 *Criteri di valutazione*, nonché i principi contabili nazionali OIC che delle norme stesse sono l'interpretazione ed attuazione, quali riferimento della disciplina del bilancio degli ETS, nella misura in cui essi siano compatibili con l'assenza dello scopo di lucro. Si ha conferma esplicita quindi che è alle norme ed interpretazioni applicabili alle imprese che si deve fare riferimento anche per i bilanci degli ETS.

## **2. La rilevanza della determinazione delle soglie significative.**

A seconda del proprio oggetto sociale o della propria forma giuridica sono diverse le forme di liberalità che un ETS può ottenere e sarebbe difficile in questa sede trattare ciascuna di esse<sup>(3)</sup>. Dai bilanci esaminati si rileva che

---

<sup>(3)</sup> Per un quadro più completo si rimanda a CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI COMMERCIALISTI

quelle in natura spesso vengono escluse se acquisite a titolo gratuito; vengono così escluse risorse quali volontariato, servizi, beni e utilità varie delle quali l'ente dispone a tutti gli effetti per la loro erogazione o il loro utilizzo. E vengono così esclusi valori significativi per determinare la dimensione dell'ente e, di conseguenza, l'applicazione di norme, l'esecuzione di adempimenti, l'adozione di trattamenti specifici, la nomina di organi sociali e l'applicazione del regime fiscale pertinente, con il rischio che l'ETS non sia *compliant*.

Si riportano le soglie significative di *Ricavi, rendite, proventi o entrate comunque determinate* superate le quali si verificano gli effetti esposti di fianco:

€ 220.000 D.M. 5.3.2020	Applicabilità della nuova modulistica a partire dal bilancio 2021 (v. oltre)
€ 220.000 art.13 D.Lgs. 117/2017	Rendiconto gestionale per competenza (al di sotto "cassa")
€ 220.000 art. 30 D.Lgs. 117/2017 (insieme a € 110.000 di Attivo o 5 dipendenti)	Nomina dell'organo di controllo
€ 1.000.000 art. 14 D.Lgs. 117/2017	Presentazione del Bilancio sociale (v. oltre)
€ 100.000 art. 14 D.Lgs. 117/2017	Pubblicazione sul sito dei compensi di amministratori e organo di controllo
€ 2.200.000 art. 31 D.Lgs. 117/2017 (insieme a € 1.100.000 di Attivo o 12 dipendenti)	Revisione legale dei conti
Prevalenza art. 79 D.Lgs. 117/2017	Qualificazione quale ente "non commerciale" o "commerciale" e conseguente regime fiscale (v. oltre)
€ 220.000 dal 2022 (periodo di riferimento) € 1.000.000 dal 2021 (periodo di riferimento) dal 2020 (periodo di riferimento) facoltativo	D. MEF 03.02.2021 Decorrenza obbligo trasmissione telematica all'AdE delle erogazioni liberali

Non rilevare contabilmente i proventi figurativi può comportare gravi inadempienze e, in particolare, impedisce di qualificare correttamente ai fini fiscali un ETS quale "non commerciale" o "commerciale" sulla base:

— della *natura dell'ente*, per la quale è rilevante la *prevalenza dei Ricavi, rendite, proventi o entrate comunque determinate* da attività non commerciali su quelli da attività commerciali (Art. 79 c. 5 D. Lgs. 117/2017), e

— della *natura dell'attività*, per la quale è rilevante che i ricavi da attività commerciali non eccedano del 5% i relativi costi sostenuti (Art. 79 c. 2-bis D. Lgs. 117/2017).

### 3. Il nuovo Rendiconto gestionale.

Il Decreto 5 marzo 2020 ha introdotto un nuovo schema di *Rendiconto*

---

CIALISTI ED ECONOMISTI D'IMPRESA – GRUPPO DI LAVORO ENTI NON PROFIT, *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti non profit*, Roma, 2002.

*gestionale* la cui adozione è obbligatoria per gli ETS con *Ricavi, rendite, proventi o entrate comunque determinate* superiori a € 220.000 a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 18 aprile 2020 (data di pubblicazione sulla G.U.) e, quindi, nella generalità dei casi, dall'esercizio 2021.

La struttura del rendiconto gestionale richiesto dal Decreto richiama sostanzialmente quella già in uso, cioè a sezioni contrapposte di *Oneri e Costi e Proventi e Ricavi* e suddivisa in sezioni con evidenza degli avanzi/disavanzi risultanti di ciascuna sezione:

- A) Attività di interesse generale;
- B) Attività diverse;
- C) Attività di raccolta fondi;
- D) Attività finanziarie e patrimoniali;
- E) Supporto generale.

La vera novità è invece rappresentata dal seguente nuovo prospetto dedicato ai *Costi e proventi figurativi*:

#### Costi e proventi figurativi\*

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		

\* *Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato già inserito nel rendiconto gestionale.*

#### 4. La rilevazione dei costi e dei proventi figurativi.

I *Costi e proventi figurativi* sono definiti come “quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'ente” (v. *Glossario* nel Decreto citato). Quindi, oltre a richiedere di esporre ricavi, proventi e liberalità che hanno origine numeraria derivanti (e quindi misurati) da variazioni di crediti/debiti esponendoli in base alla loro natura e origine (sezione A e B del Rendiconto gestionale), il nuovo Rendiconto gestionale prevede anche (e questa è la valenza innovativa del Decreto) la *facoltà* di inserire in un apposito prospetto in calce al Rendiconto gestionale (v. la nota al prospetto) il valore di quella sottocategoria di liberalità che vengono qualificate come “proventi e oneri figurativi”. Questi ultimi sono beni e servizi o utilità, di competenza dell'esercizio, che vengono ottenuti gratuitamente e, nella generalità dei casi, contemporaneamente erogati nel perseguimento delle finalità istituzionali.

La figuratività di tali proventi ed oneri consiste nel fatto che essi non sono misurati da una variazione dei crediti o dei debiti; se tali proventi ed oneri

avessero avuto origine numeraria essi sarebbero stati immediatamente rilevati contabilmente nel corso dell'esercizio, come operazioni d'esercizio, direttamente in una voce del Rendiconto gestionale o dello Stato patrimoniale. Tuttavia, per una rappresentazione veritiera e corretta *ex art. 2423 c.c.* esse *devono* essere iscritte nel Rendiconto gestionale e, quindi, l'“inserimento facoltativo” che figura nella nota all'intestazione del prospetto nell'appendice in calce al Rendiconto gestionale è da riferire, si ritiene, all'utilizzo della sezione stessa piuttosto che all'iscrizione nelle sezioni superiori del Rendiconto gestionale. Si rileva che l'iscrizione nel prospetto consente l'apprezzamento immediato della dimensione di tali valori di origine stimata per un eventuale giudizio sull'attendibilità del bilancio.

## 5. La stima dei componenti figurativi.

Tali valori devono essere determinati alla fine dell'esercizio, come tutte le altre stime di fine periodo, a seguito di un processo di stima che, sostanzialmente, deve rispondere alla seguente domanda: quale sarebbe stato il prezzo che l'ente avrebbe corrisposto se avesse acquisito sul mercato tale risorsa (prestazioni professionali o di lavoro, beni, disponibilità di immobili, altro) non gratuitamente? Ecco che già si individua il criterio del *costo equivalente* come il criterio di valutazione raccomandato, nella generalità dei casi, per la stima di valori la cui mancanza nel bilancio d'esercizio non consentirebbe di avere una chiara espressione della dimensione e della *performance* dell'ente del Terzo Settore <sup>(4)</sup>.

Come per tutte le stime di fine periodo, anche le stime delle componenti figurative, per essere attendibili, debbono essere basate su rilevazioni ausiliarie (meglio se cronologiche) che permettano di quantificare tali componenti gratuite ai fini della loro valutazione. In sostanza, è necessario che sia tenuta una contabilità gestionale che fornisca il dato delle prestazioni gratuite, delle ore di volontariato, dei beni entrati, delle utilità ricevute che saranno oggetto di valutazione, al loro valore normale o *fair value*, con il criterio del *costo equivalente* che è una sua declinazione. E qui agli ETS è richiesto uno sforzo organizzativo per avere un sistema di controllo di gestione adeguato a supporto delle stime delle componenti in natura gratuite che dovranno essere effettuate alla chiusura dell'esercizio in modo che esse non compromettano l'attendibilità del bilancio.

---

(4) Al punto 22, all'interno del contenuto della *Relazione di missione* (v. Decreto citato) viene richiesto che all'interno dei proventi figurativi siano inserite anche le “erogazioni gratuite di denaro”; tuttavia, queste erogazioni, proprio perché rappresentate da denaro, sono già rappresentate più appropriatamente (meglio: obbligatoriamente) nelle sezioni del Rendiconto gestionale A) e B) alle voci dedicate ai contributi e alle erogazioni da privati o enti pubblici.

## 6. La Relazione di missione.

Seguendo gli schemi richiesti dal Decreto del 5 marzo 2020, il bilancio di esercizio di un ETS con proventi o entrate superiori ai € 220.000<sup>(5)</sup> si compone di *Stato patrimoniale*<sup>(6)</sup>, *Rendiconto gestionale* e *Relazione di missione*. È nel *Rendiconto gestionale*<sup>(7)</sup> che trova spazio una rappresentazione della capacità dell'Ente di raggiungere l'equilibrio economico, attraverso uno schema a sezioni contrapposte con, da una parte, proventi e ricavi<sup>(8)</sup> e, dall'altra, costi e oneri suddivisi per aree gestionali nelle quali i proventi sono classificati per natura e provenienza, e gli oneri per natura e destinazione. Tale scelta deriva dal fatto che un ETS “*sostiene costi in funzione dei proventi che ottiene e non il contrario come avviene nelle aziende for profit*”<sup>(9)</sup>.

Per gli ETS la *Relazione di missione* assolve alle funzioni informative che per le imprese sono assolte dalla *nota integrativa*, che descrive, integra e illustra le poste di bilancio, e dalla *relazione sulla gestione*, che contestualizza l'attività dell'Ente all'interno del proprio settore di attività e del contesto generale. I valori figurativi di cui si sta trattando trovano ora<sup>(10)</sup> spazio, per gli ETS, in un prospetto posto in calce al Rendiconto gestionale con descrizione nella Relazione di missione. In conformità con il Rendiconto gestionale anche questa appendice è costituita da due sezioni contrapposte (costi e proventi figurativi) in ciascuna delle quali viene fatta distinzione fra attività d'interesse generale e attività diverse.

Oltre ad individuare chiaramente quali sono le componenti figurative, un altro aspetto rilevante riguarda la loro valutazione. Come premessa è bene specificare che qualsiasi forma di donazione (denaro, beni, servizi, utilità, tempo...) è per natura frutto di generosità che, come tale, non può essere oggetto di meccanismi o logiche di misurazione e prezzo. Ciò che in realtà si deve fare è determinare il valore della manifestazione di tale generosità per rilevare come essa contribuisce all'attività di un ETS per una rappresentazione completa ed esaustiva strumentale anche alla determinazione della *performance* dell'ente. Partendo dalla componente forse più rappresentativa, ovvero il volontariato, sappiamo che, nella generalità dei casi, si tratta di una delle più importanti risorse a disposizione di un ETS, spesso imprescindibile

<sup>(5)</sup> Schemi di bilancio semplificati sono previsti per gli ETS, di piccole dimensioni, con entrate inferiori a 220.000 €, ai sensi dell'art. 13 del Codice del Terzo Settore.

<sup>(6)</sup> Fatta eccezione per alcune peculiarità dovute alla natura di un ETS, lo stato patrimoniale non presenta sostanziali differenze rispetto a quello di un'impresa.

<sup>(7)</sup> Per gli ETS di piccole dimensioni è consentito inserire un prospetto sulle componenti figurative in calce al rendiconto di cassa.

<sup>(8)</sup> Merita una distinzione l'utilizzo dei termini “ricavi” e “proventi”. Con i primi si individuano i corrispettivi ricevuti da rapporti sinallagmatici, nei secondi rientrano anche i componenti positivi che non trovano una correlazione in una controprestazione (quali ad es. le liberalità). Cfr. M. POZZOLI, *Il bilancio degli enti del Terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020*, su [www.fondazione nazionalecommercialisti.it](http://www.fondazione nazionalecommercialisti.it), 2020.

<sup>(9)</sup> M. POZZOLI, *op. cit.*, pag. 63.

<sup>(10)</sup> A partire dai bilanci 2021 ma l'applicazione di questa facoltà potrebbe ben essere anticipata ai bilanci 2020.

per il perseguimento della propria missione. La valorizzazione di questa componente non è immediata, perché ottenuta senza un esborso di denaro. Con riguardo specifico solo a questa componente, il Decreto indica che essa andrà calcolata “attraverso l’applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all’art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81; si tratta così della traduzione in termini economici dell’apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita. <sup>(11)</sup>” In sostanza, si tratta di una declinazione specifica del criterio di valutazione del “costo equivalente”. Sarà dunque necessario istituire il registro dei volontari ai sensi dell’art.17 del CTS e un preciso meccanismo contabile di rilevazione di questa componente in modo che il valore espresso sia oggettivamente determinato, verificabile e, quindi, attendibile. Oltre all’attività dei volontari rientrano tra i beni figurativi i servizi, ovvero le prestazioni rese gratuitamente da imprenditori o professionisti che l’Ente dovrebbe in caso contrario ottenere sul mercato pagandone il corrispettivo. Per valutare i servizi con un sufficiente grado di affidabilità, la soluzione è sempre quella di fare riferimento ai prezzi applicati in condizioni di libera concorrenza per i medesimi servizi oppure alle tariffe professionali o ai listini del soggetto erogatore, in sostanza, di nuovo, al costo equivalente <sup>(12)</sup>.

Per quanto riguarda le donazioni di beni mobili, la loro valutazione può essere conseguita attraverso il criterio di valutazione al *fair value* (IAS 20) <sup>(13)</sup>. Nel caso non fosse possibile determinare direttamente il *fair value*, il valore potrà essere determinato utilizzando (i) il costo del bene per il donatore o (ii) nel caso di beni che sono destinati ad essere rivenduti, deducendo dal prezzo di rivendita il costo della rivendita <sup>(14)</sup>. Sempre nella generalità dei casi, si può ritenere che le componenti figurative ottenute siano immediatamente erogate ai beneficiari ed esposte (nella logica di rappresentazione prevista dal decreto) come costi nel Rendiconto gestionale <sup>(15)</sup>.

<sup>(11)</sup> V. Decreto 05.03.2020, Glossario sulle poste del bilancio, in Relazione di missione.

<sup>(12)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI COMMERCIALISTI ED ECONOMISTI D’IMPRESA – GRUPPO DI LAVORO ENTI NON PROFIT, *op. cit.*

<sup>(13)</sup> Ai sensi degli IAS/IFRS si intende “*il corrispettivo al quale un’attività può essere scambiata, o una passività estinta, tra parti consapevoli e disponibili, in una transazione tra terzi indipendenti*”.

<sup>(14)</sup> The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy in *CHARITIES SORP (FRS 102). Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland. (FRS 102)*, 2019.

<sup>(15)</sup> The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy in *CHARITIES SORP (FRS 102). Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland. (FRS 102)*, 2019.

## 7. La rappresentazione sintetica delle modalità di gestione degli ETS.

Un problema che si riscontra nella lettura dei bilanci degli ETS è rappresentata dalla mole di informazioni (spesso autoreferenziali) in essi contenute che, se da una parte assolvono al dovere di trasparenza, dall'altra, però, non facilitano la ricerca delle informazioni veramente significative per consentire a un lettore qualsiasi di percepire immediatamente le modalità di gestione dell'ente e la sua *performance* la cui misura, in sintesi, è rappresentata dalle risorse acquisite (tutte) e da quelle erogate nell'esercizio nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali che sono al netto delle risorse utilizzate per la propria organizzazione (costi di struttura). A questo proposito, si propone un prospetto che fornisca a qualsiasi lettore del bilancio d'esercizio una chiara e immediata rappresentazione dell'attività, della dimensione dell'ente e della sua *performance*, consentendo anche la successiva elaborazione di indici di efficienza e di efficacia e la comparazione nel tempo (di bilancio in bilancio) e nello spazio (cioè con altri enti che operano nello stesso settore o anche in ambiti diversi).

Tale prospetto, che riclassifica i valori del Rendiconto gestionale e del prospetto Costi e proventi figurativi, potrebbe essere preceduto da una Nota tecnica e potrebbe avere la struttura proposta di seguito:

### **Nota tecnica**

*Nel perseguimento dei propri fini istituzionali l'attività dell'Ente consiste nell'acquisizione di risorse (beni e servizi) e nella loro erogazione.*

*La rendicontazione gestionale, nel prospetto riclassificato che segue, rappresenta appunto questo processo gestionale mediante i seguenti aggregati di valori che comprendono, oltre alle erogazioni in denaro o equivalente, anche le componenti in natura figurative, cioè le risorse acquisite gratuitamente (prestazioni di lavoro, beni, utilità) illustrate nella Relazione di missione.*

	<b>Esercizio T</b>	<b>Esercizio T-1</b>
Totale risorse acquisite		
Meno risorse assorbite per il mantenimento dell'Ente		
Risorse disponibili per l'erogazione		
<b>Risorse erogate</b>		
Avanzo/Disavanzo di gestione <sup>(16)</sup>		

<sup>(16)</sup> Il Decreto 05.03.2020, Glossario definisce l'Avanzo/disavanzo d'esercizio "eccedenza dei proventi e ricavi rispetto agli **oneri e costi** [il grassetto è degli autori] dell'esercizio contabilizzati come tali secondo il principio della competenza economica", non considerando che per la maggior parte gli oneri e costi sono in realtà erogazioni effettuate nel perseguimento

Coerentemente con le modalità di gestione dell'ente, il primo valore è quello delle *risorse acquisite* che comprendono anche quelle in natura acquisite a titolo gratuito di cui all'appendice dei proventi e degli oneri figurativi al quale segue, una volta sottratti i *costi di struttura*, il valore delle *risorse disponibili per l'erogazione*. Segue poi il valore delle *risorse erogate* e, infine, il saldo che rappresenta *l'avanzo/disavanzo di gestione* che incrementa o decrementa il valore del patrimonio netto dell'ente<sup>(17)</sup>.

Con tale riclassificazione dei valori del rendiconto gestionale verrebbe fornita un'immediata e sintetica rappresentazione, espressa in valori, dell'attività dell'ente in un determinato esercizio, consentendo così di fornire una misura sintetica della sua dimensione e della sua *performance*.

Si tratta di un prospetto di riclassificazione dei valori del rendiconto gestionale che non può certo sostituirsi agli schemi previsti per il bilancio. Esso, però, consente di delineare in modo rapido e sintetico le grandezze economiche rappresentative delle risorse che l'Ente è in grado di gestire per il raggiungimento della sua missione e che potranno essere illustrate, chiarite e approfondite nella informativa di corredo del Bilancio d'esercizio e del Bilancio sociale<sup>(18)</sup>. Il prospetto riclassificato può molto efficacemente dare risposta alla domanda "quante risorse genera l'ente ed eroga per il perseguimento dei suoi fini istituzionali?" che, verosimilmente, si pone chi voglia decidere responsabilmente se dare il proprio contributo a un ente piuttosto che a un altro che opera nello stesso settore o anche in un altro settore e che valuti anche le rispettive *performance* nel corso del tempo<sup>(19)</sup>. E questo sulla base di valori attendibili, tutti basati sul principio del costo sostenuto o equivalente<sup>(20)</sup>. Per la sua efficacia informativa la *Nota tecnica* e il prospetto potrebbero ben trovare posto nell'introduzione della Relazione di missione al bilancio d'esercizio e del Bilancio sociale dell'ente per attribuire ad essi la massima efficacia comunicativa.

Giova sottolineare che l'incremento/decremento del patrimonio netto, che è forse il valore meno significativo poiché la finalità di un ETS è quella di erogare tutte le risorse acquisite, si verifica nel medesimo esercizio sociale a differenza delle società la cui gestione è caratterizzata dall'acquisizione di risorse, sostenendone il costo (è eccezionale che queste siano acquisite gratuitamente con rilevazione come sopravvenienze attive), che vengono trasfor-

---

delle finalità dell'ente. Si tratta, in sostanza, nel mondo delle imprese, di *dividendi* (non certo oneri costi) che vengono distribuiti ai soci dall'utile d'esercizio nell'esercizio successivo.

<sup>(17)</sup> In caso di avanzo si ricorda che esso non può essere distribuito e che esso deve rimanere a disposizione dell'ente ai sensi dell'art. 8 del Codice del Terzo settore.

<sup>(18)</sup> Il Bilancio sociale è previsto per gli ETS "con ricavi rendite, proventi o entrate comunque denominate [qui si ritiene debbano essere compresi anche gli elementi figurativi] superiori a 1 milione di euro" dall'art. 14 D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

<sup>(19)</sup> V. Ambrogio Andrea Piccoli, *La rendicontazione e la ... casalinga di Voghera*, in *ArgisNauta*, n. 13/2019.

<sup>(20)</sup> L'attendibilità rappresenta un pregio rispetto ad altre metodologie di misurazione dell'impatto sociale, quale lo SROI *Social Return on Investments* la cui efficacia e rilevanza è minata dal numero e dalla correttezza delle assunzioni sottostanti.

mate in beni o servizi venduti nel corso dell'esercizio sociale realizzando un utile netto d'esercizio. Nell'esercizio successivo i soci potranno disporre il riporto a nuovo o la distribuzione totale o parziale come dividendi incrementando così il patrimonio netto della società per l'importo residuo. Negli ETS l'incremento o decremento del patrimonio netto rappresentato dall'avanzo o disavanzo d'esercizio avviene nell'esercizio stesso non essendo possibile alcuna distribuzione. In sostanza, all'erogazione dei dividendi da parte delle società commerciali nell'esercizio successivo corrisponde l'erogazione da parte degli ETS di beni e servizi per il raggiungimento delle finalità istituzionali nel corso dell'esercizio stesso.

## 8. L'impatto sociale.

L'Art. 14 D.Lgs. 3 luglio 2017, n.117 (Codice del Terzo settore) per gli enti con *ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate* superiori ad 1 milione di euro prevede l'obbligo di redazione del Bilancio Sociale tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte. Ora, è di tutta evidenza che ai fini della determinazione della dimensione dell'ETS è strumentale la rilevazione nel Rendiconto gestionale dei proventi figurativi la cui necessità di rilevazione è stata, più volte, più sopra rilevata.

Ma tale rilevazione contabile, oltre che per determinare le soglie di *Ricavi rendite e proventi comunque denominate* oltre le quali si rendono applicabili determinate norme (v. sopra par. 2), è strumentale pure alla valutazione dell'impatto sociale laddove si condivide che una prima valutazione dell'impatto sociale è proprio rappresentata dall'ammontare delle risorse erogate.

### I metodi di valutazione di impatto per le progettualità sociali

(alcuni esempi tratti dal Forum del Terzo Settore organizzato dalla Fondazione EY il 22 Febbraio 2021)

Metodo	Caratteristiche
<i>Theory-based evaluation</i>	Approccio alla valutazione. Uno dei più utilizzati è il " <i>Theory of Change approach</i> ", che ricostruisce la Teoria del Cambiamento (la TOC) e ne verifica la logica. È solitamente accompagnato a una valutazione tramite criteri OECD-DACV (Rilevanza, Coerenza, Efficacia, Efficienza, Sostenibilità, Impatto).
SROI	Acronimo di "Social Return on Investments", sintetizza in un indicatore il valore sociale degli investimenti effettuati grazie a un sistema di proxy finanziarie, che fornisce un valore economico agli aspetti che intrinsecamente non lo hanno.

Metodo	Caratteristiche
Approccio controfattuale	Valuta gli effetti di una politica (pubblica) sui comportamenti e/o sulle condizioni di un determinato gruppo. L'effetto viene definito come differenza tra ciò che è accaduto dopo l'intervento e ciò che sarebbe accaduto se quella politica non fosse realizzata.
<i>Capability Approach</i>	Indaga il cambiamento generato da un intervento in un ambito attraverso l'impatto che questo ha avuto nelle capacità degli individui che ha raggiunto

**I metodi di valutazione di impatto per le progettualità sociali**

(un ulteriore esempio di Ambrogio Andrea Picolli)

Metodo	Caratteristiche
Misurazione dell'impatto sociale al costo ( <i>Cost approach</i> )	L'impatto sociale viene misurato al costo sostenuto per l'acquisizione delle risorse erogate dall'ente per il perseguimento delle finalità istituzionali, compresi i beni e le utilità acquisite gratuitamente valutate con il criterio del costo equivalente.

Come si può rilevare i primi quattro metodi implicano l'adozione di assunzioni la cui oggettività è difficilmente verificabile, ciò che comporta elevata soggettività nelle stime e ridotta attendibilità delle stesse. Per non rilevare che ciascun metodo porta a risultati diversi e, quindi, assolutamente incomparabili fra loro.

Tornando a considerare il valore delle risorse erogate come misurazione al costo dell'impatto sociale (*Cost approach*), rileviamo invece che esso rappresenterebbe una grandezza economica attendibile perché risulterebbe dall'applicazione di principi di valutazione elaborati dai principi contabili, comunemente accettati, conosciuti e adottati dalle imprese, immediatamente comparabile nel tempo e nello spazio, senza costi di elaborazione aggiuntivi.

Gli aspetti qualitativi, poi, potrebbero essere anch'essi esposti in termini quantitativi, ma utilizzando strumenti di misura che ciascun settore dovrebbe elaborare sulla base della propria esperienza, esattamente come avviene per esprimere le distanze, misurate in metri, i pesi, in chili, le temperature, in gradi, ecc.

A sostegno di quanto sopra proposto concludiamo con Lord William Thomson Kelvin:

***“Quando puoi misurare ciò di cui stai parlando ed esprimerlo in numeri, ne sai qualcosa”.***

## **Bibliografia**

CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI COMMERCIALISTI ED ECONOMISTI D'IMPRESA – GRUPPO DI LAVORO ENTI NON PROFIT, *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti non profit*, Roma, 2002.

IAS/IFRS, *Principi contabili internazionali*.

OIC, *Principi contabili nazionali*.

PICCOLI A.A., *La rendicontazione e la ... casalinga di Voghera*, in *ARGISnauta*, n. 13/2019.

POZZOLI M., *Il bilancio degli enti del Terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020*, su [www.fondazione-nazionalecommercialisti.it](http://www.fondazione-nazionalecommercialisti.it), 2020.

THE CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY, in *Charities Sorp.*