

Gli Enti del Terzo Settore

IL BILANCIO, IL BILANCIO SOCIALE E LA VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE, IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

L'art. 13 del DLgs. 117 /2017 disciplina **il contenuto del bilancio degli enti del Terzo settore** che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale.

In particolare, secondo il combinato disposto dei co. 1 e 2:

- gli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000,00 euro devono redigere un bilancio di esercizio formato da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione;
- gli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro possono predisporre un bilancio in forma di Rendiconto per cassa.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Al comma 3 dell'art. 13 si prevede che il bilancio «deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore»



D.M 05.03.2020 pubblicato in G.U 18.04.2020 n 102

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

L'art. 13 al comma 4, prevede che gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c.

Tali enti devono redigere e depositare presso il Registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 ss., 2435-bis o 2435-ter c.c. (co. 5).

N.B. Tale previsione vale anche per le imprese sociali e le cooperative sociali

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Ulteriori disposizioni in termini di informativa e pubblicità:

- l'organo di amministrazione **deve documentare** il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6 del D.Lgs. 117 / 2017 nella Relazione di missione o in una annotazione in calce al Rendiconto per cassa o nella Nota integrativa al bilancio (art. 13 co. 6)
- gli enti del Terzo settore non iscritti nel Registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il Registro unico nazionale del Terzo settore (art. 13 co. 7)
- gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79 co. 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'art. 13 un rendiconto specifico redatto ai sensi del co. 3 dell'art. 48, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 79 co. 4 lett. a). Tale disposizione si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 86.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Per riassumere...

Enti con ricavi, rendite,
proventi o altre entrate
non inferiori a 220.000

Stato Patrimoniale,
Rendiconto Gestionale e
Relazione di Missione

Enti con ricavi, rendite,
proventi o altre entrate
inferiori a 220.000

Rendiconto per cassa

Enti che esercitano la propria attività
esclusivamente o principalmente in
forma di impresa commerciale

Bilancio di esercizio nelle
forme previste dal c.c.
(artt. 2423 ss, 2435-bis o
2435-ter)

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Documenti a supporto della redazione del bilancio:

- «**Principio contabile ETS - OIC 35**»: pubblicato il 03.02.2022
- «**Il bilancio degli Enti del Terzo Settore – Analisi del Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 05.03.2020 e dell’OIC 35 Principio Contabile ETS**» documento pubblicato il 17.03.2022 da FCN e CNDCEC: «Il libro qui presentato vuole approcciare la materia da un punto di vista non meramente tecnico-contabile, cercando di analizzare le connessioni che l'informativa di bilancio, riprodotta sinteticamente nei prospetti quantitativi e qualitativi di fine periodo, ha con gli adempimenti civilistici e di diversa natura connessi. In questo modo, lo sforzo svolto mira ad evidenziare come la stesura del bilancio costituisca solo l'ultima fase di un percorso di buona gestione dell'ente, che di fatto - grazie anche a un monitoraggio periodico dei risultati - supporta una amministrazione delle risorse consapevole e razionale.[...]»

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

La Riforma del Terzo settore attribuisce **un ruolo centrale al bilancio**, segnando una forte discontinuità con la previgente disciplina dove il "rendiconto", da un lato, ricopriva primariamente una funzione amministrativa, dall'altro costituiva una forma di determinazione dei valori economici di sintesi del periodo funzionale all'adempimento degli obblighi fiscali.

In sostanza, il bilancio e, ancor prima, il sistema amministrativo gestionale svolgono un ruolo primario in quanto determinano la presenza delle condizioni che garantiscono la possibilità stessa dell'ente di iscriversi e di permanere nel Registro unico nazionale del Terzo settore nonché l'aderenza dei profili e delle caratteristiche dell'organizzazione al dettato normativo.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

In sintesi i dati di bilancio sono utili sono strumentali anche a:

- verificare se le attività di interesse generale sono svolte in via prevalente o esclusiva;
- verificare se l'ente supera il «test» delle attività diverse;
- verificare se l'ente sia tenuto a predisporre il bilancio sociale;
- verificare se l'ente è obbligato ad ottemperare all'informativa sugli emolumenti;

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

- monitorare se sussiste l'obbligo di nominare l'organo di controllo;
- monitorare se sussiste l'obbligo di nominare il soggetto incaricato della revisione legale (revisore legale dei conti);
- verificare se l'ente supera il «test» della non commercialità;
- verificare l'applicabilità dei regimi forfetari previsti per le Organizzazioni di Volontariato (Odv) e per le Associazioni di promozione sociale (Aps).

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Il bilancio degli enti non profit dovrebbe infine:

- essere uno **strumento di accountability**, il deposito del bilancio presso il Runtts, infatti, dovrebbe rappresentare una reale garanzia di trasparenza per tutti gli stakeholders interessati;
- svolgere l'usuale **ruolo di "controllo"** sull'operato degli amministratori, come avviene anche nelle realtà for profit.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Il DM 05.03.2020 si compone di 3 articoli e dell'Allegato 1 comprensivo dei modelli dei prospetti di bilancio richiamati dall'art. 1 del medesimo.

Più specificamente, l'Allegato 1 si compone delle seguenti sezioni:

- Introduzione;
- Modello A (Mod. A), Stato patrimoniale;
- Modello B (Mod. B), Rendiconto gestionale;
- Modello C (Mod. C), Relazione di missione;
- Modello D (Mod. D), Rendiconto per cassa;
- Glossario sulle poste del bilancio.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Introduzione

La norma sottende l'utilizzo del **principio di competenza economica** per la redazione del bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000,00 euro, mentre consente l'utilizzo del **principio di cassa** per gli enti con dimensione economica inferiore a tale soglia.

La relazione di missione illustra, da un lato, le poste di bilancio e, dall'altro lato, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, cumulando informazioni che il codice civile colloca per le società di capitali, distintamente, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Ai fini dell'individuazione degli enti che rientrano nell'obbligo di redazione del bilancio secondo il principio della competenza economica o nella facoltà di redazione del bilancio secondo il principio di cassa, si dovrà tenere conto del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente.

Per quanto concerne i bilanci redatti secondo il principio di cassa occorre escludere le entrate relative a disinvestimenti, intendendo come tali le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, in quanto entrate non afferenti alla gestione corrente dell'ente e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

I modelli presentati devono essere considerati come **schemi "fissi"** ma rimane possibile:

- suddividere ulteriormente le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente, quando questo favorisce la chiarezza del bilancio;
- raggruppare le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio;
- eliminare voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi;
- aggiungere, laddove questo favorisca la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto.

N.B. Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella Relazione di missione.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Lo schema di bilancio per gli ETS non piccoli:

- Stato Patrimoniale → [MODELLO-A-STATO-PATRIMONIALE.pdf](#)
- Rendiconto Gestionale → [MOD.B-RENDICONTO-GESTIONALE.pdf](#)
- Relazione di Missione → [MOD.C-RELAZIONE-DI-MISSIONE.pdf](#)
- Glossario sulle poste del bilancio → [GLOSSARIO DM05032020.pdf](#)

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Lo schema di Stato patrimoniale ricalca nella sostanza la struttura dell'art. 2424 c.c. con le specificità delle organizzazioni non profit:

Quote associative o apporti ancora dovuti

Si tratta di importi esigibili da parte dell'ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori

Immobilizzazioni immateriali

La voce segue la stessa classificazione prevista dall'art. 2424 c.c. Nel Glossario inserito in calce, il decreto si sofferma sulla definizione dell'avviamento ispirandosi sostanzialmente alle previsioni del citato principio OIC 24, sottolineando come tale valore debba necessariamente originare da un'acquisizione onerosa «dell'azienda eventualmente acquisita dall'ente».

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Immobilizzazioni materiali

Anche la sezione dedicata alle immobilizzazioni materiali risulta essere in linea, per larga parte, allo schema previsto per il bilancio delle società commerciali: è stata prevista la medesima tripartizione di voci con i correlati livelli di dettaglio, con l'esclusione della separata indicazione dei cespiti concessi in locazione finanziaria; viene presentato in maniera più sintetica l'aggregato delle "attrezzature", che nello schema di codice civile è invece rubricato "attrezzature industriali e commerciali.

Immobilizzazioni finanziarie

La voce delle immobilizzazioni finanziarie presenta un minore grado di dettaglio rispetto a quello previsto dallo schema del codice civile, in considerazione del relativo peso che tale aggregato ha finora assunto negli enti non profit.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Crediti

La suddivisione dei crediti dell'attivo circolante, sezione C), presenta alcune specifiche voci del tutto peculiari nel mondo non profit, verso/da:

- utenti e clienti;
- associati e fondatori;
- enti pubblici;
- soggetti provati per contributi;
- enti della stessa rete associativa;
- altri enti del Terzo settore;
- 5 per mille 8.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Ratei e risconti attivi

Della sezione D) ratei e risconti attivi è necessario fornire un dettaglio circa la relativa composizione nella Relazione di missione, così come esplicitamente sancito nel decreto (Mod. C).

Patrimonio Netto

Nel glossario sono presenti le seguenti definizioni in merito alle voci che compongono il Patrimonio netto dell'ente:

- fondo di dotazione dell'ente: fondo di cui l'ente del Terzo settore può disporre al momento della sua costituzione;
- patrimonio vincolato: patrimonio derivante da riserve statutarie vincolate nonché da riserve vincolate per scelte operate dagli Organi istituzionali o da terzi donatori;

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

- patrimonio libero: patrimonio costituito dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché da riserve libere di altro genere;
- avanzo/disavanzo d'esercizio: eccedenza dei proventi e ricavi rispetto agli oneri e costi dell'esercizio contabilizzati come tali secondo il principio della competenza economica.

Ratei e risconti passivi

Della sezione E) ratei e risconti passivi è necessario fornire un dettaglio circa la relativa composizione nella Relazione di missione, così come esplicitamente sancito nel decreto (Mod. C).

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Il Rendiconto Gestionale è suddiviso in due sezioni contrapposte: **«Oneri e Costi»** e **«Proventi e Ricavi»**, entrambi distinti in 5 voci in base alla loro natura e contraddistinte dalle lettere dell'alfabeto maiuscole e a loro volta suddivise in sotto-voci:

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

N.B. Per poter correttamente riclassificare gli importi nelle voci di appartenenza, soprattutto con riferimento agli oneri e costi, diventa indispensabile per l'ente dotarsi di un sistema di reporting basato su una logica di contabilità analitica, preferibilmente supportato da una contabilità "per commessa" in grado di consentire il monitoraggio di specifici progetti e pervenire ad una rendicontazione puntuale ed esaustiva

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

A) Attività di interesse generale

Nel glossario viene indicato che in questa categoria debbano essere inseriti *«componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del D.Lgs. 117/2017, indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali»*.

Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale

Erogazioni liberali

Atti che si contraddistinguono per la coesistenza di entrambi i seguenti presupposti:

- l'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;
- lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione).

Erogazioni liberali vincolate

Liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell'organo amministrativo dell'ente, ad una serie di restrizioni e/o di vincoli che ne delimitano l'utilizzo, in modo temporaneo o permanente.

Erogazioni liberali condizionate

Liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Proventi del 5 per mille

Proventi derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle Entrate.

Contributi da enti pubblici

Proventi derivanti da accordi, quali le convenzioni, non caratterizzate da un rapporto di sinallagmaticità.

Proventi da contratti con enti pubblici

Proventi derivanti da accordi con enti di natura pubblica aventi carattere sinallagmatico, in cui sia previsto un corrispettivo a fronte di un servizio reso/di un bene fornito.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Costi ed oneri da attività di interesse generale

Sul fronte delle spese, si opera una distinzione in base alla natura dei costi sostenuti, mutuando nella sostanza la struttura della sezione B) del Conto economico previsto dal codice civile, suddividendo i relativi importi ed attribuendoli alle classi pertinenti, vale a dire:

- materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
- servizi;
- godimento beni di terzi;
- personale;
- ammortamenti;
- accantonamenti per rischi ed oneri;
- oneri diversi di gestione;
- rimanenze iniziali.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Altri raggruppamenti di costi e ricavi Nel glossario vengono fornite definizioni attinenti agli altri raggruppamenti.

Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività diverse

Componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del DLgs. 117/2017 e s.m.i., indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali.

Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi

Componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolta fondi occasionali e non occasionali di cui all'art. 7 del DLgs. 117/2017 e s.m.i.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali

Componenti negativi/positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria/generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 117/2017. Qualora si tratti di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell'area A del Rendiconto gestionale.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Costi e proventi di supporto generale

Si tratta di voci non attribuibili alle categorie precedentemente illustrate, ma comunque rientranti nelle attività a sostegno del perseguimento delle finalità dell'ente. I ricavi sono scomponibili in proventi da distacco del personale ed altri proventi di supporto generale, mentre per gli oneri viene riproposta la ripartizione per natura precedentemente descritta.

Costi e proventi figurativi

In calce al prospetto del Rendiconto gestionale è stato anche inserito un ulteriore dettaglio tabellare inerente gli oneri e i proventi figurativi, identificabili come quei componenti economici di competenza dell'esercizio che, pur originando dalla gestione dell'ente, non rilevano però ai fini della tenuta della contabilità.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

La **Relazione di missione** rappresenta il completamento qualitativo e di dettaglio dell'informativa di bilancio degli ETS, rispetto ai dati quantitativi inseriti nello Stato patrimoniale e nel Rendiconto gestionale.

L'art. 13 co. 1 del D.Lgs. 117 /2017 indica che la Relazione di missione deve illustrare «le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie».

Nell'allegato al Decreto Ministeriale sono indicati 24 diverse tipologie di informazioni da indicare in tale documento.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Lo schema di bilancio per gli ETS di minori dimensioni: Rendiconto di Cassa
→ [MOD.D-RENDICONTO-DI-CASSA.pdf](#)

Il Rendiconto per cassa che ritrova l'impostazione adottata per il Rendiconto Gestionale, tranne che per le poste tipiche della tenuta della contabilità per competenza (ammortamenti, accantonamenti a fondi, rimanenze) si suddivide in tre sezioni:

- 1) uscite ed entrate di carattere generale dell'esercizio suddivise in cinque grandi categorie: A) entrate e uscite da attività di interesse generale, B) da attività diverse, C) da attività di raccolta fondi, D) da attività finanziarie e patrimoniali, E) di supporto generale;

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

- 2) uscite da investimenti ed entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni, con il calcolo specifico dell'avanzo/ disavanzo relativo a tali gestioni;
- 3) conti di cassa e depositi bancari e postali.

A completamento del modello, è stato previsto il prospetto opzionale degli oneri figurativi.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

La Tassonomia XBRL degli ETS: [bozza-della-tassonomia-ETS-2022-05-31.xlsx](#)

Il Principio Contabile OIC 35:

- ✓ sono disciplinati i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli enti del Terzo Settore, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto.
- ✓ È esaminata la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche degli enti del Terzo Settore.
- ✓ Per tutte le altre operazioni, per le quali non è stata prevista una disciplina specifica, si applicano le regole ordinarie di rilevazione e valutazione dei principi contabili OIC in vigore.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Postulati del bilancio

Postulati del bilancio degli enti del Terzo Settore

§5. I destinatari primari delle informazioni del bilancio del terzo settore sono coloro che forniscono o potenzialmente intendono fornire risorse anche sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e i beneficiari dell'attività svolta dagli enti del Terzo Settore. Il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative di tali destinatari.

§6. L'organo di amministrazione per verificare la sussistenza del postulato della continuità aziendale effettua una valutazione prospettica della capacità dell'ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata predisponendo un budget che dimostri che l'ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Transazioni non sinallagmatiche

§16. Le transazioni non sinallagmatiche, ossia le transazioni per le quali non è prevista una controprestazione (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, contributi ecc.), danno luogo all'iscrizione nello stato patrimoniale di attività rilevate al *fair value* alla data di acquisizione.

§17. In contropartita all'iscrizione nello stato patrimoniale delle attività sono rilevati dei proventi nel rendiconto gestionale classificati secondo quanto previsto dal paragrafo 10 del presente principio contabile.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Determinazione del fair value

§22. L'iscrizione delle attività al *fair value* avviene quando lo stesso è attendibilmente stimabile. Qualora il *fair value* non sia attendibilmente stimabile, l'ente ne dà conto nella relazione di missione.

§23. I beni acquistati ad un valore simbolico rispetto al loro reale valore di mercato sono contabilizzati secondo le previsioni per le transazioni non sinallagmatiche.

§24. I beni di magazzino ricevuti gratuitamente nel corso dell'anno possono essere rilevati al loro *fair value* al termine dell'esercizio anziché al loro *fair value* al momento dell'iscrizione in bilancio.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Riserve vincolate e debiti per erogazioni liberali condizionate

18. Qualora l'organo amministrativo dell'ente decida di vincolare le risorse ricevute a progetti specifici l'ente rileva l'accantonamento nella voce aggiunta in base a quanto disposto dal decreto ministeriale nel rendiconto gestionale A9) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" (oppure E8) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" quando le somme sono destinate alla copertura delle spese di supporto generale future) in contropartita alla voce di Patrimonio Netto Vincolato All 2) "Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali".

19. La suddetta riserva è rilasciata in contropartita alla voce aggiunta in base a quanto disposto dal decreto ministeriale nel rendiconto gestionale A10) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" (oppure E9) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali") in proporzione all'esaurirsi del vincolo. Nel caso in cui la durata del vincolo non sia definita, per stimare detta proporzione, si fa riferimento all'utilizzo previsto del bene nell'attività svolta dall'ente (es. vita utile del bene).

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Quote associative e apporti da soci fondatori

§26. Secondo il decreto ministeriale, “le quote associative o apporti ancora dovuti sono gli importi esigibili da parte dell’ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori”. Essi danno titolo ad un credito rilevato nella voce A) “quote associative o apporti ancora dovuti”.

§27. Le quote associative e gli apporti da soci fondatori ricevuti nel corso dell’esercizio sono iscritti in contropartita al:

- a) Patrimonio netto nella voce AI “Fondo dotazione dell’ente” se le quote o gli apporti sono relativi alla dotazione iniziale dell’ente. Il decreto ministeriale definisce il fondo di dotazione dell’ente come “il fondo di cui l’ente del Terzo settore può disporre al momento della sua costituzione”.
- b) Rendiconto gestionale nella voce A1) “proventi da quote associative e apporti dei fondatori” negli altri casi, a meno che dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale dell’ente (es. apporti per ricapitalizzazione).

§28. I “proventi da quote associative e apporti dei fondatori” sono rilevati nel rendiconto gestionale nell’esercizio in cui sono ricevuti o dovuti.

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore

Svalutazione di Immobilizzazioni materiali e immateriali

§ 29. Gli enti del Terzo Settore ai fini della determinazione del valore d'uso applicano l'approccio semplificato dell'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali" per determinare le perdite durevoli di valore.

§30. Le eventuali svalutazioni sono rilevate in un'apposita voce denominata "svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali" aggiunta nell'apposita area del rendiconto gestionale in base a quanto disposto dal decreto ministeriale.

IL BILANCIO SOCIALE

La Riforma del Terzo Settore, avviatasi con la Legge 6 giugno 2016, n. 106, «Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale» ha assoggettato gli enti del Terzo settore, all'art. 3, comma 1, lettera a) agli «obblighi di trasparenza e di informazione, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente anche mediante la pubblicazione nel suo sito internet istituzionale» imponendo all'art. 4, comma 1, lettera d) che le forme e modalità di amministrazione e controllo degli enti siano ispirate tra gli altri al principio della trasparenza.

In attuazione di quanto sopra:

❑ il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 ha previsto all'art. 14, comma 1 che «Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale»

❑ il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante la «Revisione della disciplina in materia di impresa sociale», ha stabilito all'art. 9, comma 2 che «le imprese sociali, ivi comprese le cooperative sociali e i loro consorzi, depositino presso il registro delle imprese e pubblichino nel proprio sito internet il bilancio sociale»

IL BILANCIO SOCIALE

Con Decreto del 4 luglio 2019, pubblicato su G.U. il 9 agosto 2019 viene quindi emanata l'Adozione delle **Linee Guida per la redazione del bilancio sociale degli Enti del Terzo Settore**.

Le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione, quindi dall'esercizio sociale 2020.

Al paragrafo 7) delle Linee Guida viene disposto che il bilancio sociale deve essere:

- esaminato dall'organo di controllo che lo integra con le informazioni sul monitoraggio e con l'attestazione di conformità alle linee guida;
- approvato dall'organo statutariamente competente.

IL BILANCIO SOCIALE

Sempre nel paragrafo 7) delle Linee Guida viene disposto che le Imprese Sociali hanno l'obbligo di depositare il bilancio sociale nel Registro Imprese. In assenza di una specifica disposizione contenuta nel D.lgs. 112/2017, si ritiene che il termine sia entro il 30 giugno di ogni anno con riferimento all'esercizio precedente con l'obbligo di pubblicare il bilancio sociale sul proprio sito internet.

Le imprese sociali che sono costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, che si avvalgono del maggior termine per l'approvazione del bilancio d'esercizio potranno effettuare il deposito del bilancio sociale nella medesima scadenza consentita dalla legge, per ragioni di semplificazione procedimentale.

IL BILANCIO SOCIALE

Le linee guida sono suddivise in 7 paragrafi:

1. introduzione e riferimenti normativi
2. Le finalità delle Linee guida.
3. I soggetti tenuti alla redazione del Bilancio Sociale
4. I destinatari del Bilancio Sociale
5. I principi di redazione del Bilancio Sociale
6. La struttura e il contenuto del Bilancio Sociale
7. L'approvazione, il deposito, la pubblicazione e la diffusione del Bilancio Sociale

IL BILANCIO SOCIALE

Definizione: il bilancio sociale è uno strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici svolti dall'organizzazione

Finalità: offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio

Il bilancio sociale diventa uno strumento di garanzia di trasparenza e informazione sull'operato dell'ente e sull'aderenza dello stesso alla normativa specifica del Terzo Settore.

IL BILANCIO SOCIALE

SOGGETTI OBBLIGATI

ETS con ricavi o proventi superiori a 1 milione di euro

Centri di servizio per il volontariato

Imprese Sociali

Cooperative Sociali

Gruppi di Imprese Sociali con obbligo di bilancio consolidato

DESTINATARI

Associati

Amministratori

Istituzioni

Potenziali donatori

IL BILANCIO SOCIALE

POSSIBILI EFFETTI DEL BILANCIO SOCIALE SULLE VARIE CATEGORIE DI DESTINATARI

Associati

comprendere se le strategie sono state formulate correttamente, di adattarle ad un cambio del contesto esterno, di verificare l'operato degli amministratori

Amministratori

- correggere/riprogrammare le attività a breve/medio termine
- "rispondere" a chi ha loro conferito l'incarico, evidenziando i risultati positivi conseguiti
- confrontare i risultati nel tempo (relativamente ai risultati precedenti) e nello spazio (con le attività di enti analoghi)
- verificare l'efficacia delle azioni intraprese in relazione ai destinatari di riferimento

IL BILANCIO SOCIALE

Istituzioni

- acquisire informazioni sulla platea degli enti in vista di eventuali finanziamenti, convenzioni, collaborazioni
- verificare le modalità di impiego dei fondi pubblici

Potenziati donatori

individuare in maniera attendibile e trasparente un ente meritevole cui devolvere risorse a determinati fini e verificare ex post in che modo le risorse donate siano state utilizzate e con quale grado di efficienza e coerenza nei confronti delle finalità istituzionali

IL BILANCIO SOCIALE

I principi di redazione del bilancio sociale che richiamano autonomia ed indipendenza di giudizio sono:

- 1) rilevanza
- 2) completezza
- 3) trasparenza
- 4) neutralità
- 5) competenza di periodo
- 6) comparabilità
- 7) chiarezza
- 8) veridicità e verificabilità
- 9) attendibilità
- 10) autonomia delle terze parti

IL BILANCIO SOCIALE

SEZIONI DEL BILANCIO SOCIALE	
1.	Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale
2.	Informazioni generali sull'ente
3.	Struttura, governo e amministrazione
4.	Persone che operano nell'ente
5.	Obiettivi ed attività
6.	Situazione economico-finanziaria
7.	Altre informazioni
8.	Monitoraggio svolto dall'organo di controllo (modalità di effettuazione ed esiti)

IL BILANCIO SOCIALE

PUBBLICAZIONE E DIFFUSIONE

Le Linee Guida, nel rispetto di quanto statuito dall'art. 14 del D.Lgs. 117/2017, prevedono infine l'obbligo, per gli ETS obbligati alla redazione del bilancio sociale, di pubblicare il bilancio sociale approvato sul sito Internet dell'ente o, qualora ne sia sprovvisto, su quello della rete associativa a cui l'ente aderisce.

Tale obbligo, come anche chiarito dalla nota Min. Lavoro e Politiche sociali 5.4.2022 n. 5941, deve intendersi già cogente, indipendentemente dal deposito del bilancio sociale presso il RUNTS.

Viceversa, per gli enti che redigono volontariamente il bilancio sociale, le Linee Guida ministeriali stabiliscono la necessità che venga assicurata l'opportuna diffusione del documento attraverso i canali di comunicazione digitali propri (tipicamente, il sito Internet) o delle reti associative cui aderiscono, assicurando criteri di accessibilità e di pronta reperibilità delle informazioni (ad esempio creando sul sito Internet una pagina oppure una sezione dedicata

LA VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha emanato in data 23.07.2019 **le Linee Guida per la realizzazione di sistemi di Valutazione dell'Impatto Sociale (VIS)** delle attività svolte dagli Enti del Terzo Settore.

La legge n. 106/2016 ha fornito un'indicazione puntuale rispetto alla centralità dei processi valutativi all'art. 7, comma 3: **«per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato»**

LA VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE

Finalità delle linee guida sulla valutazione di impatto sociale.

La valutazione dell'impatto sociale degli enti di Terzo settore ha per oggetto gli effetti conseguiti dalle attività di interesse generale da essi svolte.

La finalità delle linee guida è quella di **definire criteri e metodologie condivisi** secondo i quali gli enti di Terzo settore possono condurre valutazioni di impatto sociale, che consentano di valutare, sulla base di dati oggettivi e verificabili, i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmati e rendere disponibili agli stakeholders informazioni sistematiche sugli effetti delle attività realizzate. Le valutazioni saranno realizzate con metodi qualitativi e quantitativi e potranno prevedere un sistema di indici e indicatori di impatto, da mettere in relazione con quanto eventualmente rendicontato nel bilancio sociale.

LA VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE

I destinatari della VIS

- i finanziatori ed i donatori presenti o futuri;
- i beneficiari ultimi di un intervento da parte dell'ETS considerato;
- i lavoratori, collaboratori, soci e volontari dell'ETS;
- i cittadini interessati a conoscere come e con quali risultati vengano impiegate le risorse pubbliche destinate all'ETS;
- i soggetti pubblici interessati a valutare i benefici sociali generati da un intervento nel territorio e nelle comunità locali di appartenenza;
- gli altri eventuali stakeholder (utenti, comunità locale, ecc.) interessati a comprendere le ricadute sociali ed economiche generate dall'ETS.

LA VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE

Principi e contenuti minimi della Valutazione di Impatto Sociale

Principi della valutazione di Impatto sociale	Finalità
Intenzionalità	Il sistema della VIS deve essere connesso alla valutazione di obiettivi strategici dell'ETS
Rilevanza	Devono essere incluse nella VIS tutte le informazioni utili a fornire evidenza dell'interesse generale perseguito e della dimensione comunitaria (intesa in termini di comunità di riferimento) dell'attività svolta
Affidabilità	Le informazioni devono essere precise, veritiere ed eque, con specifica indicazione delle fonti dei dati

LA VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE

Principi e contenuti minimi della Valutazione di Impatto Sociale

Principi della valutazione di Impatto sociale	Finalità
Misurabilità	Le attività oggetto di valutazione che possono essere ricondotte a parametri quantitativi devono essere misurate, identificando le dimensioni di valore perseguite e gli indici ed indicatori coerenti
Comparabilità	È necessario che i dati oggetto della VIS e da essa emergenti risultino comparabili nel tempo
Trasparenza e comunicazione	Va prevista la restituzione pubblica della VIS e del processo partecipativo degli stakeholder

LA VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE

Le linee guida prevedono che debbano essere date indicazioni precise sugli elementi che compongono alcune precise dimensioni di analisi: *ad esempio: dare evidenza del processo di partecipazione alla definizione delle dimensioni di valore della misurazione di impatto da parte di un insieme di classi di stakeholders rappresentativi interni ed esterni all'ente (a titolo esemplificativo e non esaustivo: lavoratori, beneficiari, istituzioni rilevanti, fornitori e comunità di riferimento). Gli enti potranno a tal fine decidere autonome modalità di raccolta delle opinioni e di monitoraggio degli impatti tra i propri principali stakeholders.*

Inoltre, le linee guida prevedono delle fasi specifiche del processo di misurazione dell'impatto sociale.

LA VALUTAZIONE DI IMPATTO SOCIALE

In ultimo, le linee guida esplicitano gli obiettivi finali della VIS → essa ha il fine di far emergere e far conoscere:

- il valore aggiunto sociale generato;
- i cambiamenti sociali prodotti grazie alle attività del progetto;
- la sostenibilità dell'azione sociale.

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Organo di controllo - Nomina

L'art. 30 del D.Lgs. 117/2017 prevede:

Al comma 1 → Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.

Al comma 2 → Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Organo di controllo – Nomina

Al comma 3 → L'obbligo di cui al comma 2 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

Al comma 4 → La nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.

Organo di controllo - Composizione

Art. 30 comma 5 → Ai componenti dell'organo di controllo si applica l'articolo 2399 del codice civile (Cause d'ineleggibilità e di decadenza). I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, del codice civile (Composizione del collegio). Nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti.

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Organo di controllo - Compiti

Art. 30 comma 6 → L'organo di controllo vigila **sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione**, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché **sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile** e sul suo concreto funzionamento. Esso può esercitare inoltre, al superamento dei limiti di cui all'articolo 31, comma 1, la revisione legale dei conti. In tal caso l'organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Art. 30 comma 7 → L'organo di controllo esercita inoltre compiti **di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8, ed **attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida** di cui all'articolo 14. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo.

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Il CNDCEC ha pubblicato in data 11,12,2020 il documento «Norme di comportamento dell'organo di controllo nel Terzo Settore»

Le Norme rappresentano principi deontologici applicabili agli iscritti all'Albo dei commercialisti, anche se si auspica che i comportamenti delineati, divenendo generalmente riconosciuti, possano essere fatti propri anche dai componenti degli organi di controllo che non risultano essere iscritti nel predetto Albo.

Le suddette norme concernono gli incarichi di componente di organo di controllo degli enti del Terzo settore diversi dalle “imprese sociali”.

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Il documento è suddiviso in 7 sezioni:

1. Nomina, incompatibilità e cessazione dei componenti dell'organo di controllo
2. Funzionamento dell'organo di controllo
3. Doveri dell'organo di controllo
4. Partecipazione alle riunioni degli organi sociali
5. Acquisizione di informazioni, ispezioni e rapporti con altri organi sociali
6. Denuncia di fatti censurabili e di gravi irregolarità. Azione di responsabilità
7. Relazioni dell'organo di controllo

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Revisione Legale dei Conti – Nomina

L'art. 31 del D.Lgs. 117/2017 prevede:

Al comma 1 → le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Revisione Legale dei Conti - Nomina

Nel documento di ricerca Assirevi 244 dell'aprile 2022, con riferimento alla nomina del revisore, si ricorda che il DLgs. 117/2017 prevede quanto segue:

- all'art. 21, che "l'atto costitutivo deve indicare [...] la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti";
- all'art. 25, che "l'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore: [...] nomina e revoca, quando previsto, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti« (per le Fondazioni la competenza rimane in capo all'organo di indirizzo)

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Revisione Legale dei Conti – Svolgimento dell'incarico

L'introduzione dell' Allegato 1 del DM 5.3.2020 afferma che:

- il soggetto incaricato della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39 / 2010, un giudizio sul bilancio composto da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e parte della Relazione di missione che illustra le poste di bilancio;
- la relazione del revisore legale ex art. 14 del DLgs. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lett. e) co. 2, della parte della Relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della Relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch'essa prevista dalla lett. e) co. 2 dell'art. 14 del DLgs. 39/2010.

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

Revisione Legale dei Conti – Aggiornamento ISA Italia con riferimento agli ETS

Con la determina 1.9.2022 n. 219019, la Ragioneria generale dello Stato ha riemesso gran parte dei principi di revisione (33 ISA Italia e 3 SA Italia) che devono essere applicati nelle revisioni dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dall'1.1.2022 o successivamente.

L'aggiornamento tiene conto anche delle previsioni normative aventi ad oggetto la disciplina della revisione legale del bilancio degli enti del Terzo settore, andando a modificare in tal senso gli standard ISA Italia 200, 260 e 700 e gli SA Italia 250B e 720B.

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

(ISA Italia) 200 - Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

La revisione contabile del bilancio - § 4

Definizioni - Nota 3-quater

(SA Italia) 250B - Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

Introduzione - § 2

Introduzione - § 5

(ISA Italia) 260 - Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

I responsabili delle attività di governance - § A1

IL CONTROLLO E LA REVISIONE NEGLI ETS

(ISA Italia) 700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

Relazione di revisione (sezione "destinatario") - § 22

Relazione di revisione (sezione "responsabilità per il bilancio") - § 32- § 33- § 34- § 35

Esempio 5(1)

(SA Italia) 720B - Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari

Introduzione - § 1 - § 2

Definizioni - § A1

Appendice 1

Appendice 2