



Il bilancio di esercizio degli enti non profit.

Dalle linee guida dell'Agencia del Terzo
settore al Codice del Terzo settore

Gli enti non profit e le imprese

Sia per gli enti non profit sia per le imprese commerciali si pone il generale problema economico di ottimizzazione delle risorse scarse a disposizione per realizzare al meglio i propri fini istituzionali.

La differenza sostanziale consiste nel fatto che

Per le imprese

Il fine lucrativo della gestione orienta tutta la politica aziendale ed il perseguimento del reddito costituisce oltre che il fine dell'impresa anche l'indice più significativo per controllare e misurare le performance delle imprese commerciali

Per gli enti non profit

il reddito d'impresa non esiste, o se esiste è comunque strumentale ad altri fini

allo scopo del controllo e della misurazione della performance occorre quindi individuare altri indici specifici ed appositamente costruiti



I tratti economici distintivi delle imprese

Per tutte le imprese si può affermare che l'attività aziendale si estrinseca in queste tre funzioni fondamentali:

- ❑ acquisizione e consumo dei fattori produttivi necessari per la loro attività (beni, lavoro, capitali);
- ❑ combinazione dei vari fattori produttivi per lo svolgimento del compito istituzionale;
- ❑ produzione di beni e /o servizi con la cessione degli stessi sul mercato.

Per le imprese si attua quindi nel tempo una concatenata catena di input (fase 1) e di output (fase 3) consentiti dalla produzione svolta (fase 2) che costituisce la loro tipica attività tipica.

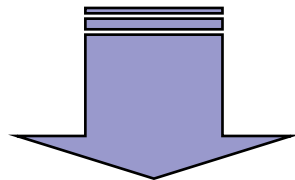
Rapporto Input e output nelle imprese

Tale funzione (schematizzata nella fig. di seguito riportata), se correttamente svolta, permette di conseguire reddito dal confronto fra costi relativi alla fase di input e i ricavi ottenuti con la fase di output. In questo modo l'impresa crea valore, aggiunge cioè valore ai fattori produttivi consumati:



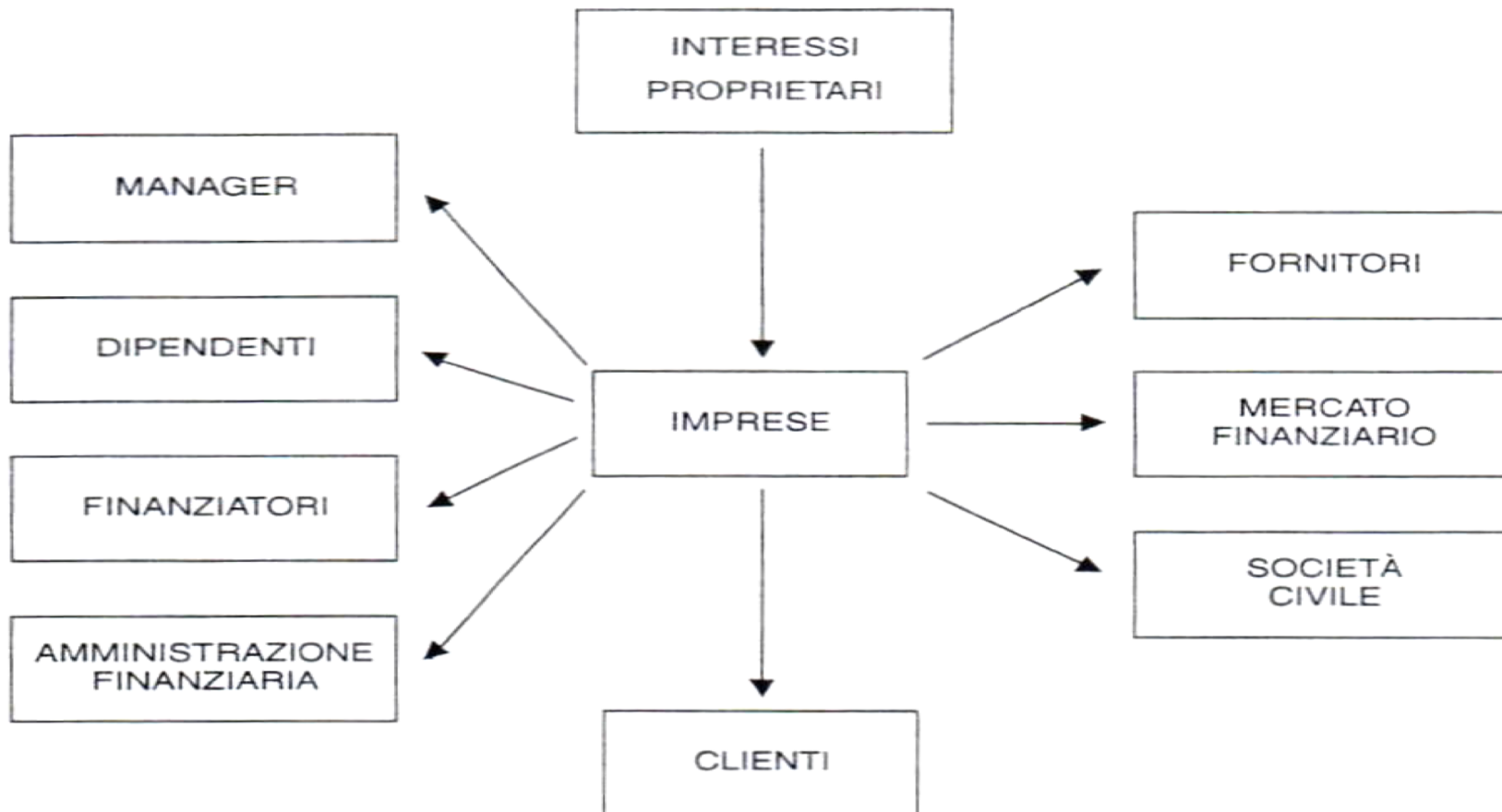
Rapporto Input e output negli ENP

Negli ENP il risultato economico della gestione istituzionale, a differenza della grandezza reddito delle imprese, non esprime l'esatta relazione esistente tra il valore delle risorse impiegate (input) e il valore associabile ai servizi erogati (output). Il primo, infatti, può non coincidere con quello accolto in bilancio, tra i costi dell'esercizio e il secondo, l'output, non è quasi mai suscettibile con un prezzo (entrata) di mercato.

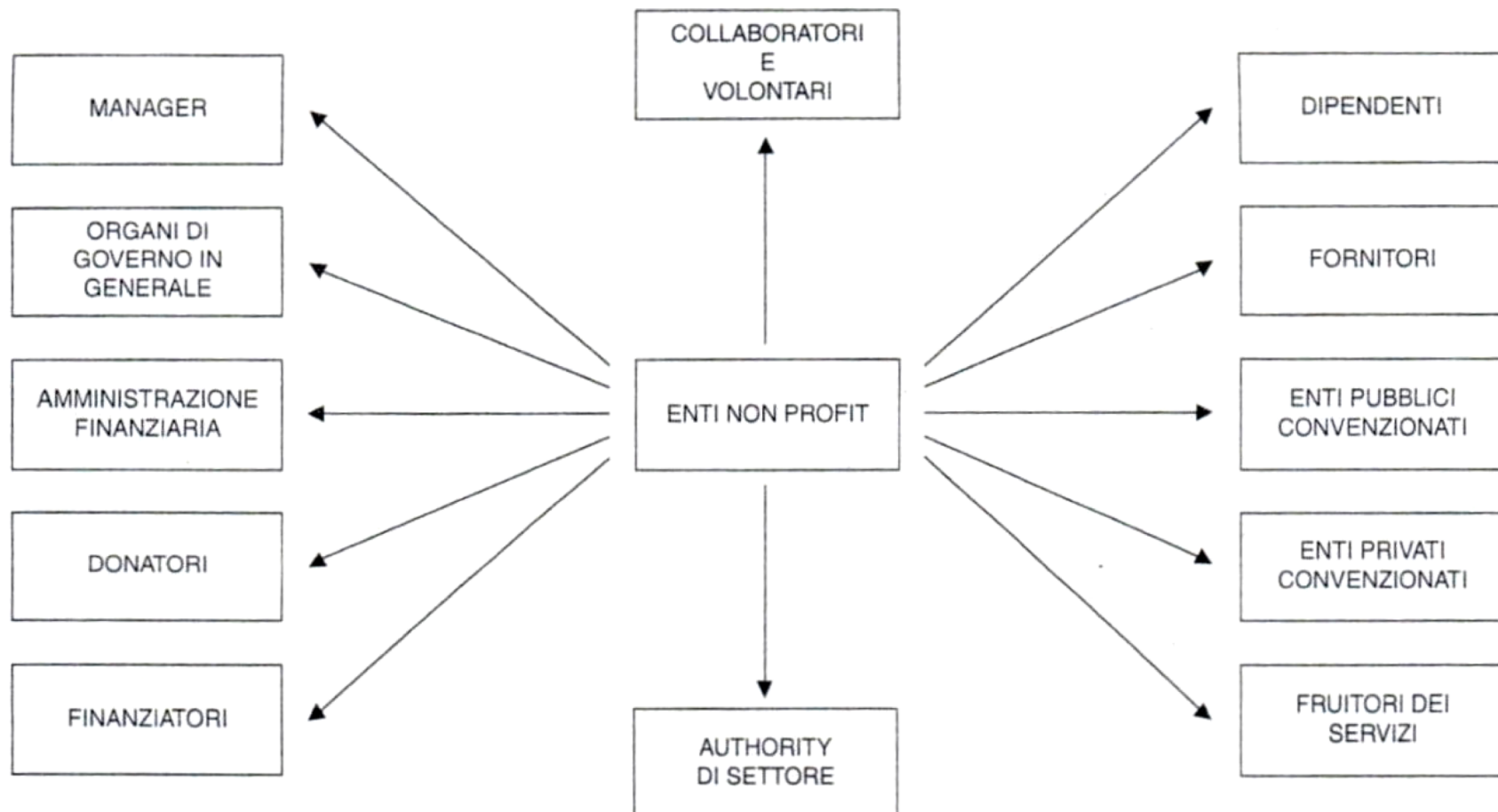


il risultato 'economico' va misurato con parametri diversi rispetto al mondo delle imprese

Gli stakeholder dell'impresa



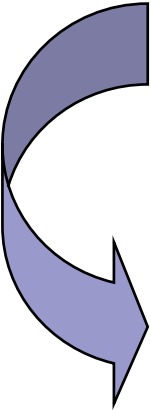
Gli stakeholder degli enti non profit





La comunicazione dei risultati di gestione negli ENP

Per gli ENP, un'importante condizione di sviluppo è costituita dall'incremento del livello di comunicazione nei confronti dell'ambiente esterno, quale fondamentale presupposto per alimentare la propria credibilità.



Occorre, soprattutto, sviluppare vere e proprie condizioni di **'accountability'** nei confronti della società civile, rispetto a cui lo strumento del **sistema informativo di bilancio**, difforme rispetto a quello delle imprese e degli enti pubblici, riveste un ruolo estremamente rilevante.

*Per **'accountability'** si intende la trasparenza degli enti nei confronti della comunità di riferimento, da cui nascono e per cui esistono: si intende in particolare quel dovere morale, prima che giuridico, di render conto del proprio operato nei confronti della comunità locale, che ne fruisce i servizi e che partecipa al sostegno delle iniziative non profit, erogando contributi, svolgendo attività di volontariato ecc.*

I riferimenti normativi PRIMA della riforma

Obbligo	Normativa / Altre fonti	Contenuto	Enti
CIVILISTICO	Art.18 c.c. Art.20 c.c.	Obbligo di mandato Approvazione bilancio	Persone giuridiche
FISCALE	Art.148 co.3-8 Art.20-bis DPR 600/73 Art.20 co.2 DPR 600/73 Art.20 co.1 e artt.14-18 DPR 600/73	Rendiconto economico-finanziario Scritture contabili, bilancio/rendiconto Raccolte pubbliche di fondi Attività commerciale	Associazioni ONLUS/ODV/ONG Enti diversi Enti diversi
LEGGI SPECIALI	Art.90 co.18 lett.f) L. 282/2002 Art.3 co.1 lett. h) L.383/2000	Rendiconto economico-finanziario Rendiconto economico-finanziario	ASD APS
ALTRI	DM 7/7/2016 Linee guida Min.Lavoro 7/2013	Rendiconto 5xmille	Enti diversi



Il bilancio di esercizio: le linee guida dell'Agencia del TS

L'Agencia per il terzo settore, cui era delegato il potere di indirizzo normativo con riferimento a tutto il terzo settore (art. 3 DPCM 21 marzo 2001, n.329) aveva emanato, con un proprio atto di indirizzo (delibera n. 58 dell'11 febbraio 2009) **le linee guida e gli schemi per la redazione del bilancio d'esercizio degli enti non profit.**

Con tali schemi l'Agencia ha cercato di rispondere all'esigenza diffusa nel terzo settore di avere riferimenti precisi in materia di rendicontazione, in mancanza di specifiche norme per il settore.

Il contenuto del bilancio secondo le linee guida

I documenti che costituiscono il bilancio di esercizio sono:

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

In sostituzione dei docc. 1 e 2 i soggetti con proventi e ricavi annui **inferiori a 250.000 Euro** potranno redigere il "*Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale*".

Per gli enti che svolgono rilevante attività produttiva tipica o che svolgono attività produttive strumentali il Rendiconto gestionale può essere integrato con un apposito **Conto Economico gestionale** atto a rappresentare i costi ed i ricavi di ciascuna attività specifiche.

La riforma del CTS

PREVISIONI IN MATERIA DI CONTABILITÀ , BILANCIO/RENDICONTO PER ENTI ETS

Obbligo	Normativa / Altre fonti	Contenuto
NORME GENERALI	Art.13 CTS Art.13 co.4 CTS Art.15 CTS Art.9 co.1,3 DLgs n.112/2017 Art.13 co.1,2,3 CTS Art.13 co.5 CTS Art.14, 16, 39, 61 co.1 CTS Art.9 co.2 DLgs n.112/2017	Scritture contabili ETS <u>non</u> commerciali Scritture contabili ETS <u>commerciali</u> Libri sociali ETS Scritture contabili e bilancio d esercizio <u>Impresa sociale</u> Bilancio d esercizio (ordinario/minore) Bilancio d esercizio ETS <u>commerciali</u> Bilancio sociale ETS Bilancio sociale <u>Impresa sociale</u>
FISCALE	Art.87 co.1,2,3 lett.a) CTS Art.87 co.1 lett.b) CTS Art.87 co.7 CTS Art.87 co.6 CTS	Scritture contabili e documenti bilancio/rendiconto <u>attività complessiva</u> Scritture contabili attività <u>commerciale</u> (<u>non</u> esclusiva né prevalente) Scritture contabili <u>attività commerciale</u> (<u>esclusiva</u> o prevalente) Rendiconto raccolte pubbliche di fondi
ALTRI	Art.8 DLgs n.111/2017	Rendiconto 5xmille



I 3 regimi del CTS

- ❑ Bilancio «ordinario» per gli ETS con componenti positivi superiori a 220.000 euro
- ❑ Bilancio «semplificato» per ETS con componenti positivi inferiori a 220.000 euro
- ❑ Bilancio per gli ETS che svolgono in modo esclusivo o principale attività d'impresa




1) Bilancio ETS ordinario: art. 13 co. 1

Bilancio di esercizio:

- stato patrimoniale
- rendiconto gestionale (indicazione di proventi e oneri)
- relazione di missione

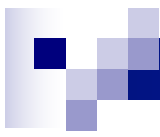
che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie



l'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività diverse (art. 6), a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio

Il bilancio d'es deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con DM

deposito del bilancio presso il RU



Data la linea di continuità tra linee guida dell'Agencia del TS e previsioni della riforma, le prime risultano ancora oggi il punto di riferimento in materia.



Lo stato patrimoniale delle linee guida Agenzia TS

Lo schema di Stato Patrimoniale proposto richiama quello previsto per le società dall'art. 2424 c.c., con alcune modifiche che tengono conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio degli enti non profit.



In particolare:

- 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 è stato evidenziato: 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.



Il rendiconto gestionale delle linee guida Agenzia TS

- 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.
- 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".

Schema di rendiconto gestionale

ONERI	Anno	Anno	PROVENTI E RICAVI	Anno	Anno
	T	T-1		T	T-1
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		

Schema di rendiconto gestionale

3) Oneri da attività accessorie

3.1) Acquisti

3.2) Servizi

3.3) Godimento beni di terzi

3.4) Personale

3.5) Ammortamenti

3.6) Oneri diversi di gestione

3.7)...

4) Oneri finanziari e patrimoniali

4.1) Su rapporti bancari

4.2) Su prestiti

4.3) Da patrimonio edilizio

4.4) Da altri beni patrimoniali

4.5) Oneri 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

3) Proventi e ricavi da attività accessorie

3.1) Da Attività connesse e/o gestioni commerciali accessorie

3.2) Da contratti con enti pubblici

3.3) Da soci ed associati

3.4) Da non soci

3.5) Altri proventi e ricavi

3.6)...

4) Proventi finanziari e patrimoniali

4.1) Da rapporti bancari

4.2) Da altri investimenti finanziari

4.3) Da patrimonio edilizio

4.4) Da altri beni patrimoniali

4.5) Proventi Straordinari

Risultato gestionale negativo



La Nota integrativa delle linee guida Agenzia TS

- 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;
- un'indicazione quantitativa degli apporti dati dal lavoro volontario (numero di volontari, ore impiegate ecc.);
- 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;
- 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



La Relazione di missione delle linee guida Agenzia TS

- è il documento in cui gli Amministratori espongono e commentano le attività svolte nell'esercizio, oltreché le prospettive sociali;
- 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;
- ha la funzione di integrare gli altri documenti di bilancio per garantire un'adeguata rendicontazione sull'operato dell'ente e sui risultati ottenuti, fornendo 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).



I principi contabili per gli ENP

l'Agencia per il Terzo Settore, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e l'Organismo Italiano di Contabilità hanno elaborato congiuntamente i primi due principi contabili per la redazione del bilancio degli Enti non profit :

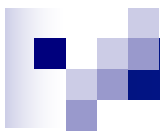
- ❖ *"Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit";*
- ❖ *"l'iscrizione e valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit"*



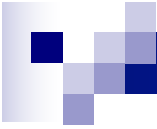
2) Bilancio ETS semplificato CTS: art. 13 co. 2

Componenti positivi inferiori a 220.000 euro:
bilancio = rendiconto finanziario per cassa

deposito del bilancio presso il RUNTS



Anche in ordine a questo regime semplificato si registra un forte parallelismo con le indicazioni delle linee guida dell'Agencia del Terzo settore



Il Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale delle linee guida Agenzia TS

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 Rendiconto è suddiviso in due sezioni:

- **sezione A "Incassi e Pagamenti"** che riporta i flussi monetari in entrata ed in uscita, manifestatisi nel corso del periodo amministrativo;
- **la sezione B "Situazione Attività e Passività"** che fornisce le informazioni sulle più significative voci che compongono l'attivo e il passivo dell'ente non profit, senza un vincolo di quadratura.

Schema semplificato / sez. incassi

Periodo amministrativo	T	T-1
SEZIONE A INCASSI E PAGAMENTI		
	Dati in Euro	Dati in Euro
A1 INCASSI DELLA GESTIONE		
Attività tipiche		
Raccolta di fondi		
Attività accessorie		
Incassi straordinari		
Dotazione		
Altri incassi		
sub totale		
A2 INCASSI IN C/CAPITALE		
Incassi derivanti da disinvestimenti		
Incassi da prestiti ricevuti		
sub totale		
A3 TOTALE INCASSI		

Schema semplificato / sez. pagamenti

A4 PAGAMENTI DELLA GESTIONE

Attività tipiche		
Attività promozionali e di raccolta fondi		
Attività accessorie		
Attività di supporto generale		
Pagamenti straordinari		
Altri pagamenti		
sub totale		

A5 PAGAMENTI IN CONTO CAPITALE

Investimenti		
Rimborso prestiti		
sub totale		

A6 TOTALE PAGAMENTI

--	--

DIFFERENZA TRA INCASSI E PAGAMENTI

A7 FONDI LIQUIDI INIZIALI		
A8 FONDI LIQUIDI A FINE ANNO		

Schema semplificato/situazione patrim.

SEZIONE B SITUAZIONE ATTIVITÀ E PASSIVITÀ AL TERMINE DELL'ANNO

Categorie
B1 FONDI LIQUIDI

Dettagli

Euro

Totale fondi liquidi
Concordanza con il
totale sezione A8

B2 ATTIVITÀ MONETARIE E FINANZIARIE

Dettagli

Euro

B3 ATTIVITÀ DETENUTE PER LA GESTIONE DELL'ENTE

Dettagli

Costo (optional)


Valore corrente (optional)

B4 PASSIVITÀ

Dettagli

Ammontare dovuto

Scadenza (optional)



3) Bilancio ETS che svolgono attività commerciale in modo esclusivo o prevalente: art. 13 co. 4 e 5

- scritture contabili di cui all'articolo 2214 C.C. (Giornale e Inventari)

- devono **redigere** e **depositare** presso il **registro imprese** il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, come segue:

	Articolo Cod. Civ.	Schema bilancio	Attivo Stato Patrim. ()	Ricavi ()	Dipendenti in media
1)	Artt.2423 e segg. c.c.	Bilancio « <u>ordinario</u> »	> 4,4 mln	> 8,8 mln	> 50
2)	Art.2435-bis c.c.	Bilancio <u>abbreviato</u>	≤ 4,4 mln	≤ 8,8 mln	≤ 50
3)	Art.2435-ter c.c.	<u>Micro imprese</u>	≤ 175 mila	≤ 350 mila	≤ 5

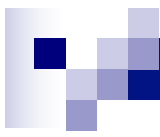


Impresa sociale: art. 9 co. 1 d.lgs 112/2017

Coerentemente,

l'impresa sociale deve tenere il **libro giornale** e il **libro degli inventari** in conformità al codice civile,

deve **redigere e depositare** presso il **registro delle imprese** il **bilancio di esercizio** redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli **artt. 2423 e segg., 2435- bis o 2435-ter del codice civile**, in quanto compatibili



Il bilancio misura l'efficienza
mentre per leggere l'efficacia dell'attività di
un ETS si fa riferimento al bilancio sociale



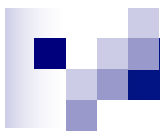
Il bilancio sociale: art. 14

Obbligatorio solo per ETS con componenti positivi superiori a 1 milione di Euro

deposito presso RU

pubblicazione su sito internet

secondo Linee guida con DM Min. Lavoro e Politiche Sociali (entro un anno dall'entrata in vigore del CTS)



Tenuto conto della natura dell'attività esercitata
dimensioni dell'ente

... anche ai fini della valutazione
dell'impatto sociale (linee guida) ...

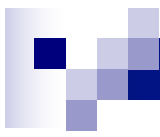
«la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio
e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla
comunità di riferimento rispetto all'obiettivo
individuato»



Impresa sociale: art. 9 co. 2 d.lgs 112/2017

Coerentemente,

l'impresa sociale deve **depositare** presso il **Registro Imprese** e **pubblicare nel sito internet** il **bilancio sociale** redatto secondo linee guida adottate con DM Min. del lavoro e politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale Terzo settore, tenendo conto, tra gli altri elementi, della **natura dell'attività** esercitata e delle **dimensioni** dell'impresa sociale, anche ai fini della **valutazione dell'impatto sociale** delle attività svolte.



Gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili sono previsti SOLO in relazione ai fini fiscali dall'art. 87 CTS a pena di decadenza dai relativi benefici