

***Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore:
disamina dei principali aspetti dell'OIC 35***

***Dott.ssa Laura Catinella
Dott.ssa Jenny Puccia***

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore ex art. 13 del D.lgs. 117/2017 c.d. Codice del Terzo Settore (CTS)

Bilancio d'esercizio per gli ETS «non piccoli»

Gli ETS devono tenere le scritture contabili finalizzate a redigere il bilancio di esercizio formato da:

- **Stato patrimoniale;**
- **Rendiconto finanziario (di gestione)**, con indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente;
- **Relazione di missione**, che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Bilancio semplificato per gli ETS «piccoli»

Il bilancio degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **inferiori a 220.000 euro** può essere redatto nella forma del **rendiconto finanziario per cassa**.

Esercizio di attività in forma di impresa commerciale

Gli ETS 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..

In tal caso, gli enti devono **redigere** e **depositare** presso il Registro delle Imprese il **bilancio di esercizio**.

L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività diversa da quella di interesse generale nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.

Deposito bilancio

Per ETS iscritti nel Registro delle Imprese → Deposito presso il Registro delle Imprese

Per ETS non iscritti nel Registro delle Imprese → Deposito presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: adempimenti per tipologia di ETS

Si riportano di seguito le **soglie quantitative** per definire gli adempimenti richiesti per le differenti tipologie di ETS:

Tipologia	Adempimenti	Norma
ETS con proventi di ammontare superiore a 220.000 euro	Bilancio d'esercizio degli ETS	Art. 13 CTS
ETS con proventi di ammontare inferiore a 220.000 euro	Rendiconto di cassa (facoltativo)	
ETS con attività esclusiva o principale in forma di impresa commerciale	Bilancio civilistico	Codice Civile

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: ambito di applicazione

Possono ricondursi alla categoria degli ETS taluni soggetti che, già per la loro qualifica soggettiva e caratteristiche specifiche, sono considerati **ETS di diritto**:

- **Organizzazioni di volontariato (ODV)**
- **Associazioni di promozione sociale (APS)**
- **Enti filantropici**
- **Imprese sociali**
- **Reti associative**
- **Società di mutuo soccorso**

nonché quei **soggetti di natura privata che operano senza scopo di lucro, svolgono attività di interesse generale e sono iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)**.

Il CTS **esclude** invece dal novero degli ETS le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 comma 2 del D.lgs. 165/2001, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: quadro di riferimento

Il **quadro regolatorio di riferimento**, contenuto nella sezione «Introduzione» del decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 marzo 2020, individua:

1. art.13 del Codice del Terzo Settore;

1.1 *determinazione della soglia del rendiconto di cassa;*

1.2 *tecnica di rilevazione delle componenti reddituali (principio della competenza economica e principio per cassa);*

2. riferimenti normativi per la redazione del bilancio (artt. 2423, 2423-bis e 2426 C.C.);

3. ove applicabili OIC;

4. OIC 35, per le previsioni specifiche per gli ETS.

Gli ETS osservano le regole, di rilevazione e valutazione, contenute nei principi contabili nazionali OIC ad eccezione delle previsioni specifiche previste dal principio contabile OIC 35; per gli schemi di bilancio e l'informativa valgono le disposizioni contenute nelle Appendici B e C dell'OIC 35.

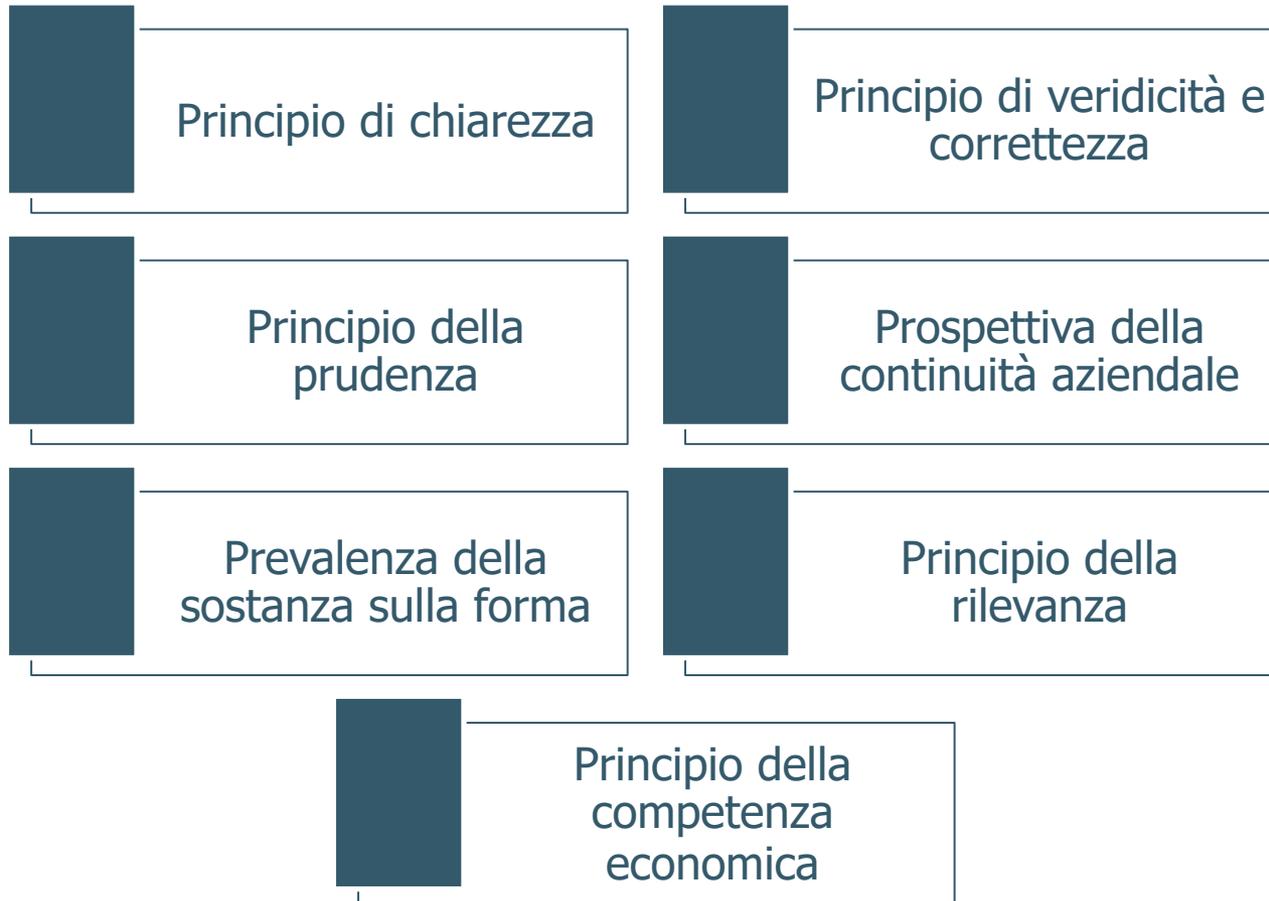
Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: destinatari e obiettivi

I **destinatari** del bilancio degli ETS sono coloro che forniscono **risorse (donazioni, contributi, etc.)** senza nessuna aspettativa di ritorno, nonché i **beneficiari** dell'attività svolta dagli ETS.

Gli **obiettivi** del bilancio degli ETS sono:

- fornire ai finanziatori effettivi e potenziali ed agli altri utilizzatori **informazioni utili**:
 - per prendere **decisioni razionali** sull'allocazione delle risorse;
 - per **valutare i servizi forniti** e la capacità di **continuare a fornire in futuro**;
 - per valutare come gli amministratori hanno svolto i loro compiti.
- fornire **informazioni sulle risorse economiche**, le **obbligazioni** e le **risorse nette dell'organizzazione** e gli **effetti di operazioni, eventi e circostanze** che provocano cambiamenti di tali risorse;
- fornire **misurazioni periodiche dei risultati** e dei **cambiamenti nelle risorse nette** utilizzate insieme alle informazioni sui **servizi prestati** ed agli **obiettivi raggiunti**;
- fornire **informazioni su come l'organizzazione ottiene e spende denaro** ed altre risorse liquide, assume prestiti e li rimborsa ed altri **fattori che possono influenzare la liquidità**.

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: postulati e principi generali di bilancio



Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: principi generali

ETS non
«piccoli»

È previsto l'utilizzo del **principio di competenza economica** per la redazione del bilancio degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **non inferiori a 220.000 euro**.

! Eccezione

ETS
«piccoli»

È consentito l'utilizzo del **principio di cassa** per gli enti con dimensione economica inferiore a tale soglia.

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: schemi previsti dal D.M. del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 marzo 2020

Modello A → Stato Patrimoniale ETS «non piccoli»

Modello B → Rendiconto gestionale ETS «non piccoli»

Modello C → Relazione di missione ETS «non piccoli»

Modello D → Rendiconto di cassa ETS «piccoli»

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: Modello A - Stato Patrimoniale

A) quote associative o apporti ancora dovuti;

B) immobilizzazioni:

I - immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di sviluppo;
- 3) diritti di brevetto ind. e diritti di utilizz. delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti;
- 7) altre.

II - immobilizzazioni materiali:

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

III - immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

- 1) partecipazioni in:
 - a) imprese controllate;
 - b) imprese collegate;
 - c) altre imprese;
- 2) crediti:
 - a) verso imprese controllate;
 - b) verso imprese collegate;
 - c) verso altri enti del Terzo settore;
 - d) verso altri;
- 3) altri titoli;

C) attivo circolante:

I - rimanenze:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- 3) lavori in corso su ordinazione;
- 4) prodotti finiti e merci;
- 5) acconti.

II - crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- 1) verso utenti e clienti;
- 2) verso associati e fondatori;
- 3) verso enti pubblici;
- 4) verso soggetti privati per contributi;
- 5) verso enti della stessa rete associativa;
- 6) verso altri enti del Terzo settore;
- 7) verso imprese controllate;
- 8) verso imprese collegate;
- 9) crediti tributari;
- 10) da 5 per mille;
- 11) imposte anticipate;
- 12) verso altri.

III - attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni in imprese controllate;
- 2) partecipazioni in imprese collegate;
- 3) altri titoli;

IV - disponibilità liquide:

- 1) depositi bancari e postali;
- 2) assegni;
- 3) danaro e valori in cassa;

D) ratei e risconti attivi.

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: Modello A - Stato Patrimoniale

A) patrimonio netto:

I - fondo di dotazione dell'ente;

II - patrimonio vincolato:

- 1) riserve statutarie;
- 2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali;
- 3) riserve vincolate destinate da terzi;

III - patrimonio libero:

- 1) riserve di utili o avanzi di gestione;
- 2) altre riserve;

IV - avanzo/disavanzo d'esercizio.

B) fondi per rischi e oneri:

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
- 2) per imposte, anche differite;
- 3) altri.

C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato;

D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- 1) debiti verso banche;
- 2) debiti verso altri finanziatori;
- 3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;
- 4) debiti verso enti della stessa rete associativa;
- 5) debiti per erogazioni liberali condizionate;
- 6) acconti;
- 7) debiti verso fornitori;
- 8) debiti verso imprese controllate e collegate;
- 9) debiti tributari;
- 10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 11) debiti verso dipendenti e collaboratori;
- 12) altri debiti;

E) ratei e risconti passivi.

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: Modello B – Rendiconto gestionale

Oneri e costi

A) Costi e oneri da attività di interesse generale

- 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 2) Servizi
- 3) Godimento beni di terzi
- 4) Personale
- 5) Ammortamenti
- 5 bis) Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- 6) Accantonamenti per rischi ed oneri
- 7) Oneri diversi di gestione
- 8) Rimanenze iniziali
- 9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali
- 10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali

B) Costi e oneri da attività diverse

- 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 2) Servizi
- 3) Godimento beni di terzi
- 4) Personale
- 5) Ammortamenti
- 5 bis) Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- 6) Accantonamenti per rischi ed oneri
- 7) Oneri diversi di gestione
- 8) Rimanenze iniziali

C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi

- 1) Oneri per raccolte fondi abituali
- 2) Oneri per raccolte fondi occasionali
- 3) Altri oneri

Proventi e ricavi

A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale

- 1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori
 - 2) Proventi dagli associati per attività mutuali
 - 3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori
 - 4) Erogazioni liberali
 - 5) Proventi del 5 per mille
 - 6) Contributi da soggetti privati
 - 7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi
 - 8) Contributi da enti pubblici
 - 9) Proventi da contratti con enti pubblici
 - 10) Altri ricavi, rendite e proventi
 - 11) Rimanenze finali
- Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)

B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse

- 1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori
- 2) Contributi da soggetti privati
- 3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi
- 4) Contributi da enti pubblici
- 5) Proventi da contratti con enti pubblici
- 6) Altri ricavi, rendite e proventi
- 7) Rimanenze finali

Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)

C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi

- 1) Proventi da raccolte fondi abituali
 - 2) Proventi da raccolte fondi occasionali
 - 3) Altri proventi
- Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: Modello B – Rendiconto gestionale

D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali

- 1) Su rapporti bancari
- 2) Su prestiti
- 3) Da patrimonio edilizio
- 4) Da altri beni patrimoniali
- 5) Accantonamenti per rischi ed oneri
- 6) Altri oneri

E) Costi e oneri di supporto generale

- 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 2) Servizi
- 3) Godimento beni di terzi
- 4) Personale
- 5) Ammortamenti
- 5 bis) Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- 6) Accantonamenti per rischi ed oneri
- 7) Altri oneri
- 8) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali
- 9) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali

Costi figurativi

- 1) da attività di interesse generale
- 2) da attività diverse

D) Ricavi, rendite e proventi da att. fin. e patrimoniali

- 1) Da rapporti bancari
- 2) Da altri investimenti finanziari
- 3) Da patrimonio edilizio
- 4) Da altri beni patrimoniali
- 5) Altri proventi

Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)

E) Proventi di supporto generale

- 1) Proventi da distacco del personale
- 2) Altri proventi di supporto generale

Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)

Imposte

Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)

Proventi figurativi

- 1) da attività di interesse generale
- 2) da attività diverse

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: Modello C – Relazione di missione

La relazione di missione **completa** l'informativa di bilancio degli ETS: essa rappresenta un prospetto di informativa **qualitativa** e di **dettaglio**.

L'art.13 comma 1 del CTS indica che la relazione di missione debba illustrare «*le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie*».

Le informazioni richieste devono essere indicate «**se rilevanti**»; nel caso in cui le informazioni non siano utili agli stakeholders primari per prendere decisioni in merito alle relazioni da mantenere con l'ente, le informazioni possono essere omesse.

Sulla base di quanto indicato anche dall'OIC 35, le **informazioni del Modello C – Relazione di missione** possono essere suddivise come segue:

- **informazioni di carattere generale** (punti 1-2);
- **illustrazione delle poste di bilancio:**
 - indicazione dei criteri utilizzati per la redazione del bilancio (punto 3)
 - informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punti 4-11);
 - informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale (punti 11-12);
 - informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale (punti 13-17);
 - richieste informative ai fini di adempimenti del CTS (punti 22-24), quali costi e proventi figurativi (punto 22); differenze retributive tra lavoratori dipendenti (punto 23); descrizione dell'attività di raccolta fondi (punto 24).
- **illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie** (punti 18-21).

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: Modello D – Rendiconto di cassa per gli ETS piccoli

USCITE

A) USCITE DA ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE

- 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 2) Servizi
- 3) Godimento beni di terzi
- 4) Personale
- 5) Uscite diverse di gestione

B) USCITE DA ATTIVITÀ DIVERSE

- 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 2) Servizi
- 3) Godimento beni di terzi
- 4) Personale
- 5) Uscite diverse di gestione

C) USCITE DA ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

- 1) Uscite per raccolte fondi abituali
- 2) Uscite per raccolte fondi occasionali
- 3) Altre uscite

ENTRATE

A) ENTRATE DA ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE

- 1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori
- 2) Entrate dagli associati per attività mutuali
- 3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori
- 4) Erogazioni liberali
- 5) Entrate del 5 per mille
- 6) Contributi da soggetti privati
- 7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi
- 8) Contributi da enti pubblici

Avanzo/disavanzo attività di interesse generale

B) ENTRATE DA ATTIVITÀ DIVERSE

- 1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori
- 2) Contributi da soggetti privati
- 3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi
- 4) Contributi da enti pubblici
- 5) Entrate da contratti con enti pubblici
- 6) Altre entrate

C) ENTRATE DA ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

- 1) Entrate da raccolte fondi abituali
- 2) Entrate da raccolte fondi occasionali
- 3) Altre entrate

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: Modello D – Rendiconto di cassa per gli ETS piccoli

D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali

- 1) Su rapporti bancari
- 2) Su investimenti finanziari
- 3) Su patrimonio edilizio
- 4) Su altri beni patrimoniali
- 5) Altre uscite

E) Uscite di supporto generale

- 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 2) Servizi
- 3) Godimento beni di terzi
- 4) Personale
- 5) Altre uscite

Totale uscite della gestione

D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali

- 1) Da rapporti bancari
- 2) Da altri investimenti finanziari
- 3) Da patrimonio edilizio
- 4) Da altri beni patrimoniali
- 5) Altre entrate

Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali

E) Entrate di supporto generale

- 1) Entrate da distacco del personale
- 2) Altre entrate di supporto generale

Totale entrate della gestione

Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte

Imposte

Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore : Modello D – Rendiconto di cassa per gli ETS piccoli

Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi

- 1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale
- 2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse
- 3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali
- 4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti

Entrate da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi

- 1) Disinvestimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale
- 2) Disinvestimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse
- 3) Disinvestimenti in attività finanziarie e patrimoniali
- 4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti

Imposte

Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti

Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti

Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti

Avanzo/disavanzo complessivo

Cassa e banca

Cassa

Depositi bancari e postali

Costi figurativi

- 1) da attività di interesse generale
- 2) da attività diverse

Proventi figurativi

- 1) da attività di interesse generale
- 2) da attività diverse

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: deposito del bilancio

L'art. 25 del CTS identifica l'approvazione del bilancio come una **funzione inderogabile dell'Assemblea**, senza però stabilire specifiche tempistiche. Tuttavia, l'art. 48 del CTS dispone che il **termine ultimo per il deposito** del bilancio sia il **30 giugno**.

Di conseguenza, la data di approvazione del bilancio sarà **fissata dallo statuto** e dovrà essere **coerente con il termine di deposito** previsto.

Sarebbe opportuno che lo statuto stabilisse anche un termine per l'approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo esecutivo ed un termine per le verifiche dello stesso da parte dell'organo di controllo.

Gli ETS che non svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale depositano il bilancio presso il Runts, mentre gli ETS «commerciali» assolvono l'obbligo presso il registro delle imprese.

È previsto che i bilanci siano gestiti in formato elettronico, tuttavia, fino a quando **non sarà reso disponibile il formato Xbrl, si ritiene potranno essere depositati in forma libera**.

Gli ETS che hanno la data di chiusura del periodo amministrativo diverso dall'anno solare dovranno depositare il bilancio entro il 30 giugno successivo la chiusura dell'esercizio (il legislatore non ha stabilito un termine «rigido» per il deposito come per le società di capitali).

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: la prima adozione per i bilanci chiusi al 31 dicembre 2021

L'OIC 35 ha previsto le seguenti **semplificazioni** per i primi bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021:

- **l'ETS può non presentare il bilancio comparativo 2020;**
- nel caso di applicazione prospettica, l'ETS può **non rilevare al *fair value* le transazioni non sinallagmatiche** intervenute nel corso del 2021 se la stima del *fair value* risulta eccessivamente onerosa. L'ente che si avvale di tale scelta ne dà informativa nella relazione di missione.

Per la prima applicazione dell'OIC 35, l'ETS può applicarne le disposizioni ivi contenute retrospettivamente o, in alternativa:

- può applicare il presente principio contabile **al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso**, ed effettuare una **rettifica** corrispondente sul **saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso**;
- può applicare il presente principio contabile **prospetticamente** (a partire dall'inizio dell'esercizio in corso), se non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa.

Il Bilancio sociale: cenni

I soggetti tenuti alla redazione del bilancio sociale sono:

- gli **ETS** diversi dalle imprese sociali con **ricavi o entrate superiori a 1 milione di euro** annui;
- tutte le **imprese sociali** indipendentemente dalla dimensione economica;
- i **Centri di Servizio per il Volontariato**, indipendentemente dalla loro dimensione economica.

Il Bilancio sociale segue le apposite **Linee Guida** previste dal Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019.

- Il Bilancio sociale è definito come uno «*strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione. Ciò al fine di offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio*».
- Fornisce a tutti gli stakeholders informazioni sulle scelte, sulle attività e sull'impiego delle risorse da parte dell'ente.
- Il documento è obbligatorio a partire dall'esercizio 2020 con deposito nel corso del 2021.

Modello A - Stato Patrimoniale

Lo schema di Stato Patrimoniale per gli ETS riprende quello del codice civile sulle società di capitali, con i necessari adattamenti per tenere conto della natura no profit.

La classificazione delle poste patrimoniali segue un **criterio finanziario**. Le **attività** sono classificate secondo un ordine di **liquidità**, mentre le **passività** in ordine di **esigibilità**.

LIQUIDITÀ	ATTIVO	PASSIVO	ESIGIBILITÀ
	A) Quote associative o apporti ancora dovuti	A) Patrimonio netto	
	B) Immobilizzazioni	B) Fondi per rischi e oneri	
	C) Attivo circolante	C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	
	D) Ratei e risconti attivi	D) Debiti	
		E) Ratei e risconti passivi	

Modello A – Stato Patrimoniale: attività

Le attività sono distinte tra **immobilizzazioni** e **attivo circolante** a seconda che siano destinate a perdurare all'interno dell'ente per un periodo pluriennale oppure siano destinate ad essere dismesse al termine del ciclo produttivo che le interessa.

I crediti, definiti «*diritti ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi una valore equivalente, da clienti o altri soggetti*», sono **classificati per destinatario** (debitore) indipendentemente dalla durata degli stessi.

Glossario

Crediti da 5 per mille:
importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari da parte dell'Agenzia delle Entrate

Crediti

- | |
|---------------------------------------------|
| 1) verso utenti e clienti |
| 2) verso associati e fondatori |
| 3) verso enti pubblici |
| 4) verso soggetti privati per contributi |
| 5) verso enti della stessa rete associativa |
| 6) verso altri ETS |
| 7) verso imprese controllate |
| 8) verso imprese collegate |
| 9) crediti tributari |
| 10) da 5 per mille |
| 11) imposte anticipate |
| 12) verso altri |

Modello A – Stato Patrimoniale: patrimonio netto

Le passività sono **organizzate in funzione delle fonti di finanziamento**, criterio in base al quale viene distinto il patrimonio netto dalle passività propriamente dette.

Dato che negli ETS non esistono assetti proprietari ben definiti, **non è previsto un capitale sociale** e l'ente medesimo non è tanto il proprietario del patrimonio, quanto il mezzo per raggiungere la missione sociale. È previsto un **fondo di dotazione dell'ente**, alimentato dagli apporti dei soci fondatori, definito come *«il fondo di cui l'ETS può disporre al momento della sua costituzione»*, che non può essere oggetto di devoluzione agli associati (nemmeno in caso di scioglimento).

Tra i requisiti minimi che, come disposto dall'art. 22 del CTS, il notaio deve verificare ai fini dell'ottenimento della personalità giuridica vi è la sussistenza del **patrimonio minimo**. Il testo normativo prevede che: *«si considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 per le fondazioni»*. Se il patrimonio fosse costituito da beni diversi dal denaro, il valore dovrà essere attestato da una **relazione giurata**, allegata all'atto costitutivo, redatta da un revisore legale o da una società di revisione.

Se il patrimonio minimo si **riduce oltre un terzo** in conseguenza di perdite, l'organo amministrativo deve **convocare senza indugio l'assemblea**, la quale procede alternativamente alla ricostruzione del patrimonio, alla trasformazione, fusione o scioglimento dell'ente.

Modello A – Stato Patrimoniale: patrimonio netto

A) patrimonio netto:

I - fondo di dotazione dell'ente;

Fondo iniziale

II - patrimonio vincolato:

- 1) riserve statutarie;
- 2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali;
- 3) riserve vincolate destinate da terzi;

Riserve vincolate

III - patrimonio libero:

- 1) riserve di utili o avanzi di gestione;
- 2) altre riserve;

Riserve libere

IV - avanzo/disavanzo d'esercizio.

Avanzo/disavanzo:
eccedenza proventi/ricavi rispetto a oneri/costi dell'esercizio contabilizzati come tali secondo il principio di competenza.

Patrimonio libero:
riserve di «avanzi economici» accumulati nel corso del tempo, oltre al risultato d'esercizio.

Patrimonio vincolato:
riserve generate da fondi vincolati in base a scelte definite in via preordinata dallo statuto, da decisioni dell'organo esecutivo o di terzi. Le riserve vincolate da terzi accolgono la quota di risultato gestionale derivante da donazioni, da lasciti testamentari e dalle erogazioni liberali.

Glossario

Modello A - Stato Patrimoniale: debiti

Debiti

- | |
|------------------------------------------------------|
| 1) verso banche |
| 2) verso altri finanziatori |
| 3) Verso associati e fondatori per finanziamenti |
| 4) verso enti della stessa rete associativa |
| 5) per erogazioni liberali condizionate |
| 6) acconti |
| 7) verso fornitori |
| 8) verso imprese controllate e collegate |
| 9) debiti tributari |
| 10) verso istituti di previdenza e sicurezza sociale |
| 11) verso dipendenti e collaboratori |
| 12) altri debiti |

Debiti per erogazioni condizionate: debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall'ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell'iscrizione del debito nella voce in oggetto, occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell'attività donata.

Altri debiti: voce residuale che accoglie anche i debiti verso volontari per rimborsi spese, verso dipendenti e collaboratori per prestazioni lavorative.

Glossario

Modello B – Rendiconto gestionale

Il rendiconto gestionale non evidenzia il reddito prodotto nel periodo (come il conto economico per le società a scopo di lucro), ma è finalizzato a **comprendere le capacità dell'ente di ottimizzare le risorse e poter raggiungere l'equilibrio economico**, necessario per continuare ad esistere nel medio lungo termine. Anche la scelta del legislatore di non utilizzare la terminologia societaria (Conto Economico) evidenzia la finalità che la rendicontazione finanziaria assume nel contesto degli ETS.

Il legislatore ha previsto che possano essere realizzati anche ricavi, che si differenziano dai proventi in quanto possono accogliere anche i componenti positivi che non trovano correlazione diretta o associata con l'attività svolta.

Il Ministero del Lavoro ha previsto uno **schema a sezioni contrapposte** in quanto, **non esistendo spesso una naturale correlazione tra costi sostenuti e ricavi realizzati**, la rappresentazione scalare (che ha come esigenza informativa primaria l'indicazione di risultati parziali) perde di significato.

Un ETS può presentare in **calce al rendiconto gestionale i costi e i proventi figurativi**, 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»* e che *«quanto esposto nel presente prospetto non deve essere già stato inserito nel rendiconto gestionale»*.

**Focus sul tipo di attività svolta dall'ente
come indicato dal principio OIC 35**

Modello B – Rendiconto gestionale

Il criterio di classificazione è volto a raggruppare i componenti di reddito in funzione delle diverse **aree gestionali**. I **proventi** sono suddivisi per «**tipologia di attività svolta e nella voce più appropriata**». Gli **oneri** sono suddivisi per «**natura secondo l'attività dell'ente cui si riferiscono**».

Glossario

Oneri/Proventi da attività di interesse generale: componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale [...], indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali.

Oneri da attività di interesse generale	Proventi da attività di interesse generale
Oneri da attività diverse	Proventi da attività diverse
Oneri da raccolta fondi	Proventi da raccolta fondi
Oneri da attività patrimoniale-finanziaria	Proventi da attività patrimoniale-finanziaria
Oneri di supporto generale	Proventi di supporto generale

**Focus sul tipo di attività svolta dall'ente
come indicato dal principio OIC 35**

Modello B – Rendiconto gestionale

Oneri da attività di interesse generale	Proventi da attività di interesse generale
Oneri da attività diverse	Proventi da attività diverse
Oneri da raccolta fondi	Proventi da raccolta fondi
Oneri da attività patrimoniale-finanziaria	Proventi da attività patrimoniale-finanziaria
Oneri di supporto generale	Proventi di supporto generale

Oneri/Proventi da raccolta fondi: componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolta fondi occasionali e non occasionali.

Oneri/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 si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell'area A del rendiconto gestionale.

Glossario

Modello C – Relazione di missione: dettaglio dei punti dell'OIC 35

Sulla base di quanto indicato anche dall'OIC 35, le **informazioni del Modello C – Relazione di missione** possono essere suddivise come segue:

- **Informazioni di carattere generale** (punti 1-2). Esse includono, oltre al nominativo, le finalità per cui l'ente si è costituito ed opera, le attività di interesse generale richiamate nello statuto, la sezione del RUNTS in cui l'ente è iscritto e le sedi. Occorrerà indicare anche gli elementi che forniscono una rappresentazione sintetica dell'ente, quali il numero degli associati, le attività svolte nei loro confronti, nonché indicazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente.
- **Illustrazione delle poste di bilancio:**
 - Indicazione dei criteri utilizzati per la redazione del bilancio (punto 3). Richiede l'illustrazione delle politiche contabili applicate, dove particolare attenzione deve essere attribuita a quelle casistiche che potrebbero comportare trattamenti contabili alternativi.
 - Informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punti 4-11). Si tratta delle stesse informazioni che le società di capitali forniscono in nota integrativa.
 - Informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale (punti 11-12). Il punto 11 è dedicato all'analisi dell'andamento gestionale, evidenziando i singoli elementi di ricavo e di costo di entità o incidenza eccezionali. Il punto 12 contiene la descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute.

Modello C – Relazione di missione: dettaglio dei punti dell'OIC 35 (segue)

- **Illustrazione delle poste di bilancio:**
 - Informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale (punti 13-17). Riguardano specifiche informazioni concernenti la modalità di adempimento di obblighi normativi oppure il funzionamento sociale.
 - Richieste informative ai fini di adempimenti del CTS (punti 22-24), quali costi e proventi figurativi (punto 22); differenze retributive tra lavoratori dipendenti (punto 23); descrizione dell'attività di raccolta fondi (punto 24).
- **Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie** (punti 18-21). Il contenuto dei punti 18 e 19 rappresenta l'equivalente del contenuto generale della relazione sulla gestione delle società i capitali. L'informativa di cui al punto 20 verte sugli strumenti tramite cui viene perseguita l'attività di interesse generale. Il successivo punto 21 illustra il ruolo che le attività diverse svolgono per il perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale, fornito dalle stesse.

Modello D – Rendiconto di cassa ETS «piccoli»

La scelta del regime per competenza monetaria è «**semplificata**» se si ipotizza di utilizzare lo stesso in via durevole; il passaggio da un regime ad un altro può, invece, essere un'operazione complessa che, per tale motivo, potrebbe portare a più di un problema.

Pertanto, occorre comprendere:

1. Quali siano i **riferimenti quantitativi del superamento/non superamento** → escludere le entrate relative a disinvestimenti in quanto non afferenti alla gestione corrente dell'ente;
2. **Per quanti esercizi** debba essere soddisfatta la condizione per determinare la transizione → un esercizio;
3. **Da quale esercizio** avvenga il passaggio → dal bilancio dell'esercizio precedente.

Per l'individuazione dei limiti quantitativi per rientrare tra gli ETS «piccoli» si rende opportuna una verifica di medio-lungo periodo

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: transazioni non sinallagmatiche

Sono transazioni per le quali non è prevista una controprestazione:

- **Erogazioni liberali;**
- **Proventi 5 per mille;**
- **Raccolta fondi;**
- **Contributi;**
- **Etc.**

Il DM 5 marzo 2020 fornisce direttamente alcune definizioni delle diverse categorie di operazioni interessate.

Le «**erogazioni liberali**», sono definite dal Glossario del decreto come «*atti che ci contraddistinguono per la coesistenza di entrambi i presupposti:*

- L'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;*
- Lo spirito di liberalità → atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione».*

I «**proventi 5 per mille**» sono individuati, sempre dal Glossario, come quei «*proventi derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle Entrate*».

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: transazioni non sinallagmatiche

Per «**raccolta fondi**» si intende «*il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ETS al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva*».

Queste attività possono essere realizzate anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico, la cessione o l'erogazione di beni/servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico.

I «**contributi da enti pubblici**» sono invece definiti come «*i proventi derivanti da accordi, quali le convenzioni, non caratterizzate da un rapporto di sinallagmaticità*». Non sono menzionati i «**contributi da enti privati**», nonostante che a questi sia dedicata l'apposita voce A6) Contributi da soggetti privati; d'altronde non vi è dubbio che i soggetti di diritto privato possano erogare contributi, così come è possibile che un altro soggetto di diritto privato (o anche una persona fisica) possa provvedere all'erogazione di risorse sotto forma di contributi.

Spetta poi al redattore del bilancio verificare se sussistano altre operazioni che, pur non menzionate nel principio, possano essere ricondotte alla più ampia categoria delle «transazioni non sinallagmatiche»; un esempio è rappresentato dalle «**sovvenzioni**».

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: transazioni non sinallagmatiche

Il principio contabile OIC 35 distingue le seguenti **tipologie di erogazioni liberali**:

1

Erogazioni liberali con vincoli: 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.

2

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.

3

Erogazioni liberali senza vincoli e condizioni

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: transazioni non sinallagmatiche

1a

Erogazioni liberali con vincoli dell'organo amministrativo

Le erogazioni liberali vincolate dall'organo amministrativo prevedono l'iscrizione per competenza nel rendiconto gestionale dei proventi derivanti dalle erogazioni:

Attività ricevuta come erogazione (SP) @ Proventi da erogazioni liberali (RG)

Laddove l'organo amministrativo opti per vincolare delle liberalità a specifici progetti, occorrerà iscrivere l'obbligazione come costo dell'esercizio in cui è stato preso il vincolo → **accantonamento a una riserva vincolata:**

Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)

@

Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)

Man mano che il vincolo si esaurisce, la riserva verrà rilasciata tra i proventi:

Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)

@

Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: transazioni non sinallagmatiche

2

Erogazioni liberali condizionate

Le erogazioni liberali condizionate, soggette a clausola di potenziale restituzione della donazione, sono rilevate nell'attivo patrimoniale in contropartita al debito:

Attività ricevuta come erogazione (SP) @ *Debiti per le erogazioni liberali (SP)*

Il debito sarà poi rilasciato proporzionalmente al rendiconto gestionale in funzione del venir meno della condizione:

Debiti per le erogazioni liberali (SP) @ *Erogazioni liberali (RG)*

3

Erogazioni liberali senza vincoli e condizioni

Le erogazioni liberali prive di vincoli e condizioni sono iscritte nell'attivo patrimoniale in base alla destinazione attribuita alla stessa e come contropartita trova l'imputazione di un provento nel rendiconto gestionale:

Attività ricevuta come erogazione (SP) @ *Proventi da erogazioni liberali (RG)*

Il Bilancio degli Enti del Terzo Settore: transazioni non sinallagmatiche

N.B.

Proventi del 5 per mille

La contabilizzazione dei proventi del 5 per mille è assimilabile a quella delle erogazioni liberali vincolate.

Quindi, nel caso in cui le risorse siano destinate a specifici progetti, questo comporta che una volta ricevuti gli importi del 5 per mille, l'ente iscriverà, in ossequio al principio di competenza, i soli **proventi** «utilizzati» al rendiconto gestionale, rinviando agli esercizi successivi nella riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali, l'ammontare in denaro ricevuto che non ha trovato ancora una propria manifestazione economica.

L'OIC 35: esempio illustrativo n. 1

Nell'anno **X** un ente riceve **100.000 euro vincolati dal donatore all'acquisto di un immobile** (vita utile 20 anni) che, una volta acquistato, verrà vincolato dall'ente per **utilizzo come mensa per i poveri** senza prevedere una scadenza per questa destinazione.

L'acquisto (e la nuova destinazione) avviene nell'anno **X+1**.

L'ente stabilisce che esiste un vincolo di terzi che inizia all'anno X e termina con l'acquisto dell'immobile (X+1), da quel momento il vincolo è posto dagli organi istituzionali dell'ente senza che sia previsto un termine per questo vincolo.

Nel complesso, dunque, **l'erogazione liberale è sempre vincolata e la durata del vincolo non è determinabile. Pertanto, il vincolo complessivo (di terzi e degli organi istituzionali) verrà rilasciato nel rendiconto gestionale lungo la vita utile dell'immobile coerentemente con il piano di ammortamento dello stesso (20 anni).**

Scritture anno X

Per rilevare l'acquisizione dell'erogazione liberale vincolata da terzi:

Disponibilità liquide (C IV) 100.000 @ Riserve vincolate destinate da terzi (A II 3) 100.000

L'OIC 35: esempio illustrativo n. 1

Scritture anno X+1

Per rilevare l'acquisto del bene:

Immobilizzazioni materiali (B II) 100.000 @ Disponibilità liquide (C IV) 100.000

Per rilevare la conclusione del vincolo da terzi:

Riserve vincolate destinate da terzi (A II 3) 100.000 @ Erogazioni liberali (A 4) 100.000

Per rilevare l'apposizione del vincolo interno:

Acc.to a ris. vincol. decisione organi ist. (A 9) 100.000 @ Ris. vincol. decisione organi ist. (A II 2) 100.000

Per rilevare l'ammortamento del bene:

Ammortamento (A 5) 5.000 @ Fondo ammortamento 5.000

Per neutralizzare l'effetto dell'ammortamento:

Ris. vincol. decisione organi ist (A II 2) 5.000 @ Utilizzo ris. vincol. decisione organi ist. (A 10) 5.000

L'OIC 35: esempio illustrativo n. 1

Bilancio X+1

Attivo	Passivo
B II Immobilizzazioni materiali 100.000	A II 2 Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 95.000
Fondo ammortamento (5.000)	A II 3 Riserva vincolata destinata da terzi 0
	Avanzo/disavanzo d'esercizio 0
Totale 95.000	Totale 95.000
Oneri/costi	Proventi/ricavi
A 5) Ammortamento 5.000	A 4) Erogazioni liberali 95.000
A 9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 95.000	
A 10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (5.000)	
	Avanzo/disavanzo 0

L'OIC 35: esempio illustrativo n. 1

Scritture da anno X+2 ad anno X+20

Per rilevare l'ammortamento del bene:

Ammortamento (A 5) 5.000 @ Fondo ammortamento 5.000

Per neutralizzare l'effetto dell'ammortamento:

Ris. vincol. decisione organi ist. (A II 2) 5.000 @ Utilizzo ris. vincol. decisione organi ist. (A 10) 5.000

L'OIC 35: esempio illustrativo n. 1

Bilancio X+20

Attivo	Passivo
B II Immobilizzazioni materiali 100.000	A II 2 Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 0
Fondo ammortamento (100.000)	A II 3 Riserva vincolata destinata da terzi 0
	Avanzo/disavanzo d'esercizio 0
Totale 0	Totale 0
Oneri/costi	Proventi/ricavi
A 5) Ammortamento 5.000	
A 10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (5.000)	
	Avanzo/disavanzo 0

L'OIC 35: esempio illustrativo n. 2

Nell'anno X un ente riceve 200.000 euro vincolati dal donatore al **finanziamento di cinque borse di studio** (due nell'esercizio X+1, tre nell'esercizio X+2). **L'ente stabilisce che il vincolo è solamente previsto per decisione di terzi.**

Il rilascio della riserva al rendiconto gestionale avviene gradualmente sulla base dell'estinzione del vincolo (in proporzione ai costi sostenuti): in parte nell'anno X+1 (anno di sottoscrizione del contratto per le prime due borse di studio) e in parte nell'anno X+2 (anno di sottoscrizione del contratto per le rimanenti tre borse di studio).

Scritture e bilancio anno X

Per rilevare la ricezione dell'erogazione liberale vincolata da terzi:

Disponibilità liquide (C IV) 200.000 @ Riserve vincolate destinate da terzi (A II 3) 200.000

Attivo	Passivo
C IV Disponibilità liquide 200.000	A II 3 Riserva vincolata destinata da terzi 200.000
Totale 200.000	Totale 200.000

L'OIC 35: esempio illustrativo n. 2

Scritture e bilancio anno X+1

Per rilevare erogazione delle prime due borse di studio:

Oneri diversi di gestione (A 7) 80.000 @ Disponibilità liquide (C IV) 80.000

Riserve vincolate destinate da terzi (A II 3) 80.000 @ Erogazioni liberali (A 4) 80.000

Attivo	Passivo
C IV Disponibilità liquide 120.000	A II 3 Riserva vincolata destinata da terzi 120.000
	Avanzo/disavanzo d'esercizio 0
Totale 120.000	Totale 120.000
Oneri/costi	Proventi/ricavi
A 7) Oneri diversi di gestione 80.000	A 4) Erogazioni liberali 80.000
	Avanzo/disavanzo 0

L'OIC 35: esempio illustrativo n. 2

Scritture e bilancio anno X+2

Per rilevare erogazione delle altre tre borse di studio:

Oneri diversi di gestione (A 7) 120.000 @ Disponibilità liquide (C IV) 120.000

Riserve vincolate destinate da terzi (A II 3) 120.000 @ Erogazioni liberali (A 4) 120.000

Attivo	Passivo
C IV Disponibilità liquide 0	A II 3 Riserva vincolata destinata da terzi 0
	Avanzo/disavanzo d'esercizio 0
Totale 0	Totale 0
Oneri/costi	Proventi/ricavi
A 7) Oneri diversi di gestione 120.000	A 4) Erogazioni liberali 120.000
	Avanzo/disavanzo 0