La riforma del Terzo Settore ed i nuovi obblighi contabili e di bilancio per le ASD

Dott. Benvenuto Suriano

Bologna, 22/3/2022

Principali riferimenti

- Articoli dal n.13 al n.15 e n.87 del Codice del Terzo Settore (D. lgs. 3 luglio 2017 n.117 + correttivo D.L.gs. 105/2018);

- Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali "Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore", licenziato in data 5 marzo 2020 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale in data 18 aprile 2020;

- OIC 35 Principio contabile ETS dell'Organismo Italiano di Contabilità (febbraio 2022).

Articolo 13 D. Lgs. 117/2017

Tutti gli enti del Terso Settore (ETS) **devono** redigere il **bilancio di esercizio** formato:

- ✓ dallo **stato patrimoniale**;
- ✓ dal **rendiconto gestionale** con l'indicazione, dei proventi e degli oneri;
- ✓ dalla **relazione di missione** che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità tramite cui, lo stesso, intende perseguire le finalità statutarie, il carattere secondario e strumentale delle attività diverse da quelle di interesse generale (art.6).

Bilancio e Rendiconto di cassa dovranno essere redatti **in conformità alla modulistica** definita con decreto del Ministro del lavoro e politiche sociali del 5 marzo 2020.

Se l'ETS non è iscritto nel registro delle imprese deve **depositare il bilancio presso il Registro unico nazionale del Terzo settore entro il 30 giugno di ogni anno** (art.48)**.**

Articoli 13 e 14 D. Lgs. 117/2017

Gli ETS che realizzino ricavi/rendite/proventi o entrate da attività comunque denominate (commerciali e non):

Superiori a 100.000 euro	Inferiori a 220.000 euro	Superiori a 1.000.000 euro
Art. 14 comma 2	Art. 13 comma 2	Art. 14 comma 1
Devono **pubblicare annualmente** ed aggiornare nel proprio sito Internet, o nel sito Internet della rete associativa cui aderiscono eventuali **emolumenti o compensi** o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, dirigenti e associati.	**Potranno** redigere il bilancio nella forma del **rendiconto per cassa**.	Dovranno **depositare** presso il Registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il **bilancio sociale** redatto secondo le Linee guida del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 4/7/2019, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

Articolo 13 D. Lgs. 117/2017

Il comma 6 dell'art.13 richiede all'organo amministrativo di "documentare" il carattere secondario e strumentale delle attività diverse di cui all'art.6:

- ✓ Nella relazione di missione per gli ETS che predispongono il bilancio in forma "ordinaria" (enti non piccoli over 220.000);
- ✓ Come annotazione al bilancio per gli ETS piccoli che redigono il rendiconto di cassa e quindi senza una relazione di missione;
- ✓ Nella nota integrativa per gli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale.

LA SECONDARIETA' DELLE ATTIVITA' DIVERSE (Art.6)

E' possibile **esercitare attività diverse** da quelle di interesse generale elencate dall'art. 5, a condizione che:

- ✓ L'atto costitutivo o lo statuto lo consentano,
- ✓ siano secondarie e strumentali alle attività d'interesse generale.

La secondarietà e la strumentalità dell'attività devono essere valutate tenendo conto delle risorse impiegate, anche gratuite e volontarie, in tali attività rispetto a quelle impiegate nelle attività d'interesse generale.
I criteri e i limiti sono stati definiti dal D.M. 107/2021. La secondarietà ricorre qualora le entrate derivanti dallo svolgimento di attività diverse siano alternativamente NON SUPERIORI al

a) 30% delle entrate complessive

oppure

b) 66% dei cosi complessivi.

In relazione al criterio di cui alla lettera b), **rientrano tra i costi complessivi dell'ente anche**:

1. **i costi figurativi relativi all'impiego di volontari non occasionali** (iscritti nel registro ex art.17, c.1 CTS), calcolati applicando alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate la retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi;
2. **le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale**;
3. **la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati** ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria **e il loro costo effettivo di acquisto**.

Non si considerano i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale degli enti del Terzo settore presso enti terzi.

Riepilogando…

Gli Ets aventi natura non commerciale, **a seconda delle dimensioni**, debbono adottare un sistema di rilevazione contabile in partita doppia secondo il **criterio della competenza economica**, potendo in **via facoltativa** adottare un **sistema di rilevazione per "cassa"** se ritenuti di **"minori dimensioni".**

Gli Ets aventi natura commerciale, a prescindere dalle dimensioni, sono obbligati ad adottare un sistema di rilevazione contabile in partita doppia secondo il criterio della **competenza economica.**

Quali sono i vantaggi dall'adozione di un sistema di contabilità ordinaria specifici per gli ETS ?

Possibilità di quantificare e monitorare la posta del PATRIMONIO NETTO

- Dimostrare l'esistenza del patrimonio minimo per riconoscimento giuridico (15.000 per ASD) e provvedimenti obbligatori in caso di riduzione di oltre un terzo per perdite (art.22)
- Divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili (art.8) con sanzioni agli amministratori (art.91)
- Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento (art.9) con sanzioni agli amministratori (art.91)

Organo di controllo (art.30):

L'organo può essere anche monocratico ed è obbligatorio quando siano stati costituiti patrimoni destinati ovvero siano superati per due esercizi consecutivi **due dei seguenti limiti**:

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

Nelle Fondazioni è sempre obbligatoria la nomina.

Revisione legale dei conti (art.31)

L'organo è obbligatorio quando l'ETS supera per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

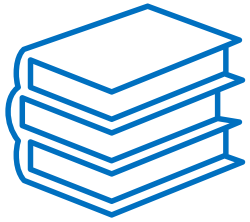
- ✓totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- ✓ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- ✓dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità;

Articolo 15 D. Lgs. 117/2017

Tutti gli enti del Terzo Settore **devono** tenere a cura dall'organo amministrativo preposto:

- ✓ il **libro degli associati** o aderenti;
- ✓ il **libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee**, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- ✓ il libro delle adunanze e delle deliberazioni **dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali**;
- ✓ il **registro dei volontari** impiegati in modo non occasionale (art.17, c.1 – Nota Ministero n.7180 del 28-5-2021 si obbligo vidimazione).

Gli associati hanno diritto di esaminare i libri sociali secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.



Articolo 87 D. Lgs. 117/2017

Tutti gli **ETS non commerciali**, che non optano per il regime forfettario, a pena di decadenza dai benefici fiscali, devono:

PER L'ATTIVITA' COMPLESSIVA	▪ Redigere le scritture contabili cronologiche e sistematiche; ▪ Redigere il bilancio di cui all'art.13; ***Tali obblighi si intendono assolti qualora gli ETS:*** • Tengano il **libro giornale** e il **libro degli inventari;** • Tengano il **Rendiconto di cassa** (art.13) se nell'anno precedente **i proventi non hanno superato euro 220.000.**
PER LE SOLE ATTIVITA' COMMERCIALI (non prevalenti)	✓ **Tenere la contabilità semplificata** (registri Iva integrati con annotazioni ai fini delle imposte sui redditi) prevista dall'art. 18 del DPR 600/1973, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti da detto articolo (400/700 mila); ✓ Tenere **obbligatoriamente** la **contabilità separata.**

Schemi di bilancio per gli ETS (D.M. 39/2020)

I nuovi schemi di bilancio obbligatori dal 2022

I nuovi schemi di bilancio *(…) si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di pubblicazione (18 aprile 2020*), per tutti gli Enti del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate, complessivamente non inferiori a 220.000 euro.
Quindi, detti enti dovranno predisporre i propri documenti sulla base dei nuovi moduli approvati ed emanati dal Ministero del Lavoro, **a partire dall'anno 2022** con riferimento all'esercizio 2021.

Attenzione! Per i soggetti con esercizio a cavallo d'anno occorre verificare la data di apertura dell'esercizio. Ad esempio se esercizio dal 1/9/2020 (post 18/4/2020) al 31/08/2021 il primo bilancio con i nuovi schemi sarà quello riferito all'esercizio 2020-2021 (probabilmente già approvato!)

COMPETENZA O CASSA?

CALCOLO DELLA SOGLIA 220.000

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.

Esercizio N
Ricavi > 220.000
OK rendiconto CASSA

→

Esercizio N+1
Bilancio per COMPETENZA

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.

CRITERI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

La predisposizione del bilancio d'esercizio è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423-*bis* e 2426 del codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo settore.

L'ente dà atto nella relazione di missione dei principi e criteri di redazione adottati.

La redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili.

GLI SCHEMI DI BILANCIO

Gli schemi di bilancio sono sostanzialmente fissi, ma le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto possono essere ulteriormente **suddivise, raggruppate o aggiunte** per aumentare la chiarezza del documento.

Le voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole **con importi nulli per due esercizi** consecutivi **possono essere eliminate**.

Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella relazione di missione, al punto 3.

STATO PATRIMONIALE

Attivo:	31/12/2021	31/12/2020
A) Quote associative o apporti ancora dovuti		
B) Immobilizzazioni:		
I - Immobilizzazioni immateriali:		
1) costi di impianti e di ampliamento		
2) costi di sviluppo		
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili		
5) avviamento		
6) immobilizzazioni in corso e acconti		
7) altre		
Totale		
II - Immobilizzazioni materiali:		
1) terreni e fabbricati		
2) impianti e macchinari		
3) attrezzature		
4) automezzi e altri beni		
5) immobilizzazioni in corso e acconti		
Totale		

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce di 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 enti del Terzo settore
3) altri titoli
Totale
Totale immobilizzazioni

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 ordinanazione
4) prodotti finiti e merci
5) acconti
Totale

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 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
Totale

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
1) partecipazione in imprese controllate
2) partecipazioni in imprese collegate
3) altri titoli
Totale

IV - Disponibilità liquide:
1) depositi bancari e postali
2) assegni
3) danaro e valori in cassa
Totale
Totale attivo circolante

D) Ratei e risconti attivi
Totale attivo (A + B + C + D)

Passivo:

A) Patrimonio netto:
I - Fondo 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
Totale

B) Fondi per rischi e oneri:

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

Totale

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

Totale

E) Ratei e risconti passivi

Totale passivo (A + B + C + D + E)

RENDICONTO GESTIONALE

Il rendiconto gestionale deve essere redatto in conformità al seguente schema

ONERI E COSTI	Es.t	Es.t-1	PROVENTI E RICAVI	Es.t	Es.t-1
A) Costi e oneri da attività di interesse generale			**A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale**		
			1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Proventi del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Ammortamenti			8) Contributi da enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
8) Rimanenze iniziali			11) Rimanenze finali		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
B) Costi e oneri da attività diverse			**B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse**		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Altri ricavi, rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			**C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi**		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			**D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali**		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		

Nel rendiconto gestionale, i costi e oneri, i ricavi, rendite e proventi sono suddivisi nelle seguenti aree in base all'attività a cui si riferiscono (i costi classificati per natura e i ricavi per destinazione):

A) **Attività di interesse generale** derivanti dallo svolgimento delle attività di cui all'art. 5 D.Lgs 117/2017

B) **Attività diverse** derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'art.6 D.Lgs.117/2017

C) **Attività di raccolta fondi** occasionali e non occasionali di cui all'art.7 del D,Lgs 217/2017

D) **Attività finanziaria e** di matrice **patrimoniale**, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare (se non AIG)

5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
6) Altri oneri			5) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
E) Costi e oneri di supporto generale			**E) Proventi di supporto generale**		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			**Totale proventi e ricavi**		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

E) Attività di supporto generale ovvero gli elementi positivi e negativi di reddito che non rientrano nelle altre aree

Costi e proventi figurativi[1]

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

Un Ente del Terzo settore PUO' (inserimento facoltativo) presentare in calce al rendiconto gestionale i costi e proventi figurativi.

Sono quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando dalla gestione dell'ente.

Per OIC 35, nei costi e proventi figuranti rientrano tra l'altro:

- I costi e proventi figurativi relativi ai volontari iscritti nel registro di cui all'art.17, c.1, del CTS;
- Quelli relativi ai volontari occasionali;
- Quelli relativi all'erogazione /ricezione gratuita di servizi (ad es. comodato d'uso).

Mod. D – Rendiconto per cassa

Il rendiconto per cassa deve essere redatto secondo il seguente schema:

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
A) Uscite da attività di interesse generale			**A) Entrate da attività di interesse generale**		
			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Entrate del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Uscite diverse di gestione			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
B) Uscite da attività diverse			**B) Entrate da attività diverse**		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate da contratti con enti pubblici		
			6) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse		
C) Uscite da attività di raccolta fondi			**C) Entrate da attività di raccolta fondi**		
1) Uscite per raccolte fondi abituali			1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite per raccolte fondi occasionali			2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite			3) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali			**D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali**		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su investimenti finanziari			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Su patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Su altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite			5) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		
E) Uscite di supporto generale			**E) Entrate di supporto generale**		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altre entrate di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Altre uscite					
Totale			Totale		
Totale uscite della gestione			**Totale entrate della gestione**		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti		

Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1	**Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi**	Es.t	Es.t-1
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali		
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti			4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti		
Totale			Totale		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		

	Es.t	Es.t-1
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		

	Es.t	Es.t-1
Cassa e banca		
Cassa		
Depositi bancari e postali		

Per gli **enti < 220.000** è previsto il bilancio nella forma di "**rendiconto di cassa**", con applicazione del relativo principio.

Il rendiconto di cassa per detti enti deve intendersi sempre come facoltativo, essendo comunque possibile anche per gli stessi redigere il bilancio di esercizio.

LA RELAZIONE DI MISSIONE

Nella **relazione di missione** vengono analizzati **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 decreto ministeriale prevede che nella relazione di missione vengano inserite:

a) **informazioni generali;**
b) **illustrazione** delle **poste** di bilancio;
c) **illustrazione** dell'**andamento economico e finanziario** dell'ente e **modalità di perseguimento delle finalità statutarie**

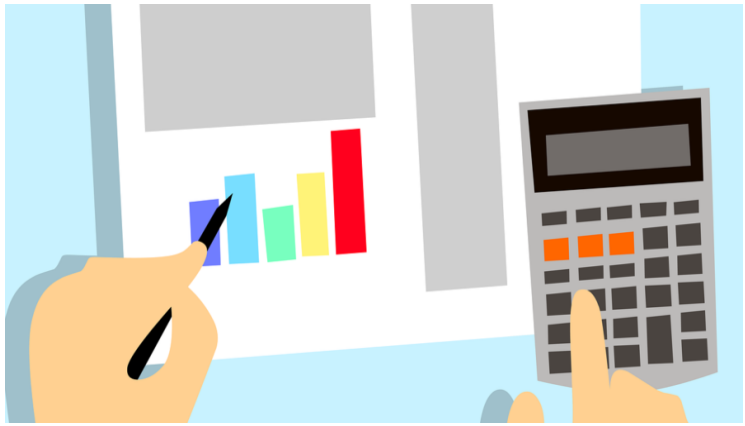
CONTENUTO DELLA RELAZIONE DI MISSIONE

1) le informazioni generali sull'ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;
2) i dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;
3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale;
4) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
5) la composizione delle voci "costi di impianto e di ampliamento" e "costi di sviluppo", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
7) la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale;
8) le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
9) una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;
10) una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate;

11) un’analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;
12) una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute;
13) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all’articolo 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;
14) l'importo dei compensi spettanti all’organo esecutivo, all’organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;
15) un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all’articolo 10 del d.lgs 117/2017 e s.m.i.;
16) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell’ente;
17) la proposta di destinazione dell’avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all’utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo;
18) l’illustrazione della situazione dell’ente e dell’andamento della gestione. L’analisi è coerente con l’entità e la complessità dell’attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell’ente e dell’andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L’analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell’attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l’organizzazione fa parte;

19) l’evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;
20) l’indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;
21) informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell’ente e l’indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;
22) un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:
- i costi figurativi relativi all’impiego di volontari iscritti nel registro di cui all’articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.;
- le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;
accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;
23) la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all’articolo 16 del d. lgs. 117/2017 e s.m.i., da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell’ente;
24) una descrizione dell’attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall’articolo 87, comma 6 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 effettuate occasionalmente di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a) del d. lgs. 117/2017 e s.m.i..

OIC 35
Principio contabile per gli ETS



Il principio contabile dell'Oic interviene, da un lato, esponendo in chiave tecnico-contabile i contenuti del decreto ministeriale del 5/3/2020 sugli schemi di bilancio, dall'altro lato, approfondendo quelle previsioni in materia contabile che necessitano di un trattamento particolare in ragione della natura tipica non lucrativa degli Ets.

Il documento esamina, più nello specifico:

- ✓ finalità e postulati;
- ✓ composizione del bilancio d'esercizio;
- ✓ transazioni non sinallagmatiche;
- ✓ quote associative e apporti da soci fondatori;
- ✓ svalutazioni delle immobilizzazioni tecniche;
- ✓ disposizioni di prima applicazione.

Sono, inoltre, incluse tre Appendici contenenti la normativa essenziale per la predisposizione del bilancio d'esercizio; alcuni esempi illustrativi; e, le Motivazioni alla base delle decisioni assunte.

Gli stakeholder principali sono individuati in "*coloro che forniscono o potenzialmente intendono fornire risorse anche sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno*" e in "*i beneficiari dell'attività svolta dagli enti del Terzo Settore*".

Il documento rivede la definizione del **postulato della continuità aziendale** che, in assenza di uno scopo di lucro, **fa riferimento alla valutazione prospettica della semplice capacità dell'ente di continuare a svolgere la propria attività per un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.**
Tale valutazione può essere effettuata anche a mezzo di un budget che dimostri che l'ente ha per tale periodo risorse sufficienti per svolgere la sua attività rispettando le obbligazioni assunte.

ENTRATA IN VIGORE E PRIMA APPLICAZIONE

Viene specificato che si applica ai **bilanci chiusi/in corso al 31 dicembre 2021**.

In merito alla **prima applicazione**, un ETS può applicare il presente principio contabile **retrospetticamente** o **in alternativa**:

A. applicare il presente principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso effettuando una rettifica sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso;
B. applicare il presente principio contabile prospetticamente e cioè direttamente a partire dall'inizio dell'esercizio in corso e se non fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio.

In merito **al bilancio d'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2021**, l'ente può:

1. non presentare il bilancio comparativo 2020;
2. nel caso di applicazione prospettica, non rilevare al "*fair value*" le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso del 2021 se la stima del "*fair value*" risulta eccessivamente onerosa. In tale caso l'ETS deve motivare la scelta nella relazione di missione.

TRANSAZIONI NON SINALLAGMATICHE

Sono le transazioni per le quali non è prevista una controprestazione (es. erogazioni liberali, proventi 5 per mille, raccolta fondi, contributi, ecc..).

Danno luogo all'iscrizione nello stato patrimoniale di attività rilevate al *fair value* alla data di acquisizione.

Particolari fattispecie:

a) **Riserve vincolate su decisione degli organi amministrativi a progetti specifici**, l'ente rileva l'accantonamento in una voce aggiuntiva:

A9 «Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali» oppure

E8 «Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali» (se spese di supporto generale)

In contropartita

AII 2) «Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali»

La suddetta riserva è rilasciata in contropartita sempre in voce aggiuntiva:

A10 «Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali»

E9 «Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali»

b) Vincolo apposto dal donatore

- Rilevare l'attività nel conto a *AII3 «Riserve vincolate destinate da terzi»*
- rilasciare la riserva in contropartita all'apposita voce di provento del rendiconto gestionale come punto a)

QUOTE ASSOCIATIVE

Relativamente alle **quote associative** nel caso di importi maturati ma ancora da corrispondere da parte di associati e soci fondatori, occorre rilevare un titolo di credito che contabilmente viene inserito nella voce A) "Quote associative o apporti ancora dovuti".

Le quote associative e gli apporti dei 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 (ipotesi punto A).

Tali proventi (da quote associative e apporti dei fondatori) possono essere rilevati secondo il principio di cassa, nell'esercizio in cui sono ricevuti, oppure di competenza, nell'esercizio in cui sono dovuti.
Occorre indicare nella relazione di gestione il criterio utilizzato.