

Studio Rosina e Associati Genova

I nuovi schemi di bilancio per gli enti del Terzo Settore

Relatore: Dott. LUCIA TACCHINO

3 Giugno 2020

PREMESSA

- Il 18 aprile 2020 è stato pubblicato, in Gazzetta ufficiale n.102, il DM 5 marzo 2020, contenente gli **schemi che gli ETS dovranno adottare per redigere il proprio bilancio o rendiconto annuale ex art. 13 comma 3 D.lgs. 3 luglio 2017, n.117 (CTS)**.
- Tali disposizioni si applicano a tutti gli ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma commerciale.
- Le disposizioni in oggetto si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione (2021) delle stesse.

Gli schemi di bilancio standard per gli ETS

Gli ETS con **ricavi, proventi, entrate** > ovvero = ad **€ 220.000** devono redigere annualmente il bilancio di esercizio, redatto secondo il **principio di competenza economica**, composto da:

- **stato patrimoniale**: schema simile a quello delle società di capitali, seppur con ovvi adattamenti
- **rendiconto gestionale**: schema peculiare ove risultano distintamente le voci di costi e oneri e ricavi, rendite e proventi relative alle: **attività di interesse generale (A)**, **attività diverse (B)**, **raccolte di fondi (C)**, **attività finanziarie e patrimoniali (D)**, nonché la voce residuale relativa ai **proventi e oneri di supporto generale (E)**, alle **imposte ed all'avanzo/disavanzo di gestione**.
- **relazione di missione**: in tale documento devono essere illustrate le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

N.B. gli schemi di bilancio possono essere ulteriormente articolati mediante la suddivisione delle voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, senza però eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente, qualora questo permetta di garantire una maggiore chiarezza del documento. Inoltre le voci possono essere raggruppate quando la modifica è irrilevante o quando si favorisce una maggiore chiarezza. Sul punto il Ministero ha previsto la possibilità di eliminare le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi. Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella relazione di missione.

Gli schemi di bilancio per gli ETS di minori dimensione

- **Gli ETS con ricavi, proventi, entrate <€ 220.000, secondo l'art. 13, comma 2, CTS, possono predisporre il bilancio in forma di rendiconto per cassa.**
- **Il rendiconto per cassa è espresso in un'articolazione simile a quella del rendiconto gestionale, poiché le entrate e le uscite sono suddivise a seconda che le stesse derivino da: attività di interesse generale (A), attività diverse (B), raccolte di fondi (C), attività finanziarie e patrimoniali (D), attività di supporto generale (E) ed imposte.**
- **Nei bilanci redatti secondo tale schema, nel computo delle entrate devono essere escluse quelle derivanti da disinvestimenti, ossia le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, poiché estranee alla gestione corrente dell'ente e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie. Tali poste sono oggetto di un apposito prospetto, che consentirà di evidenziare separatamente le componenti dell'avanzo/disavanzo complessivo.**
- **Anche l'annotazione specifica dei conti cassa e depositi bancari e postali deve risultare da apposito prospetto.**

Dati ulteriori richiesti per entrambe le fattispecie

- Ai sensi dell'art. 13 comma 6 CTS l'organo amministrativo deve **documentare il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6 CTS (attività diverse) rispetto alle attività di interesse generale di cui all'art. 5 CTS**, nella Relazione di missione ovvero con nota in calce al rendiconto per cassa.
- Il comma 6 dell'art. 87 richiede che gli ETS non commerciali di cui all'art. 79, comma 5, che effettuano **raccolte pubbliche di fondi** devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'art. 13, un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'art. 48,..., dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 79, comma 4, lettera a).
- Per entrambe le fattispecie è prevista la **facoltà di inserire rispettivamente in calce al rendiconto gestionale ovvero al rendiconto per cassa il prospetto relativo a costi e proventi figurativi** quali, per esempio: l'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, comma 1, del CTS, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi, così come un esempio di proventi figurativi è riferibile alla traduzione in termini economici dell'apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita.

Principi generali di riferimento

- **La predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'art. 13, comma 1 del decreto legislativo n. 117/2017 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.**
- Il **revisore** nominato ai sensi dell'art. 31 del CTS "esprime con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio", secondo le regole proprie dell'attività di revisione "tradizionale". La medesima relazione dovrà comprendere anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lett. e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi, anch'essa prevista dall'art. 14, comma 2, lett. e), D.lgs. 39/2010.

Focus su alcuni aspetti contabili 1

- Negli enti non profit appare opportuno che i principi contabili e le conseguenti rilevazioni evidenzino il carattere del **Patrimonio Netto come “fondo di scopo”**.
- Ai fini strettamente contabili sia gli incrementi che gli utilizzi possono essere seguiti attraverso l'uso alternativo di due tecniche ragionieristiche di rilevazione:
 - a) imputazione diretta di incrementi e utilizzi al fondo patrimoniale di scopo, senza nessun transito al Rendiconto Gestionale;
 - b) transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni riguardanti il ricevimento dei fondi e l'accantonamento al fondo patrimoniale di scopo.Si ritiene che la seconda alternativa del transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni, sia quella che meglio si adatta ai contributi ordinari ricevuti da terzi senza vincoli e a titolo di liberalità. L'imputazione diretta al fondo patrimonio netto è, invece, necessaria nel caso di donazioni di fondi vincolati o di donazioni di fondi patrimoniali rilevanti non iscrivibili fra quelli denominati di raccolta fondi.
- Le **liberalità** si possono distinguere in:
 - a) non vincolate;
 - b) vincolate. **Le liberalità vincolate vanno rilevate direttamente ad incremento del Patrimonio Netto.**

Può essere interessante valutare **come contabilizzare le donazioni di beni e l'utilizzo dei fondi vincolati:**

- Nel caso di **donazioni di beni patrimoniali (immobili o titoli) essi potrebbero essere valorizzati al valore catastale o corrente (ad es. peritale) con contropartita diretta al conto Patrimonio Netto.**
- Si è detto che i fondi vincolati vengono iscritti con imputazione diretta al patrimonio netto. Qualora le donazioni vincolate fossero numerose e coinvolgessero, quindi, la realizzazione di specifici e diversi progetti, occorrerà seguire la realizzazione dei progetti stessi attraverso una vera e propria **contabilità per progetti**.
- In merito alle quote associative si rileva che le stesse sono di norma proventi che confluiscono al rendiconto gestionale in quanto finanziano la gestione corrente, Tuttavia nei casi in cui i patti statutari o regolamentari prevedano un contributo associativo per la struttura dell'ente, la quota – o parte di essa – se non attinente la gestione ordinaria, confluisce al Patrimonio Netto, in posta separata.

Focus su alcuni aspetti contabili 2

- **La valutazione delle immobilizzazioni materiali**

L'utilizzo di beni immobili è generalmente fondamentale per la gestione degli enti, sia con riferimento ai c.d. beni strumentali, cioè direttamente utilizzati dall'ente, che a quelli da reddito.

- La regola principale può essere il costo storico, con svalutazione per perdite durevoli di valore, ma in taluni casi, quando non vi è un costo (si pensi alle donazioni) occorre individuare criteri alternativi accettabili. Appare in tali casi ragionevole fare ricorso ai valori catastali o a stime peritali, al fine di evidenziarne il valore influenzante il Patrimonio netto.
- Il problema della determinazione di corretti ammortamenti non si pone per tutti i beni pluriennali materiali, ma solo per alcuni. Gli ammortamenti sono necessari, infatti, per gli immobili strumentali, allorché vi sia produzione di servizi a cui gli immobili stessi concorrono, e vi sia un effettivo deperimento economico del bene stesso; non ha, invece, la medesima valenza con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali.

Focus su alcuni aspetti contabili 3

- **La rilevazione dei proventi** – criteri utilizzati nella prassi
- I proventi derivanti da contributi liberali di terzi sono riconosciuti in bilancio quando sorge il diritto alla percezione che nella norma coincide con l'incasso e sono accreditati al Rendiconto gestionale
- Le donazioni in natura sono riconosciute al loro valore corrente nel momento in cui sorge la titolarità alla percezione e nella misura in cui il valore corrente sia determinabile in modo oggettivo.
- I proventi derivanti da contributi di terzi, finalizzati ad una specifica iniziativa, sono riconosciuti nel momento in cui sorge il diritto (impegno del terzo ovvero incasso) alla percezione e sono accreditati al Rendiconto gestionale contestualmente ai costi sostenuti per la specifica iniziativa.
- I contributi derivanti dall'assegnazione del 5x1000 sono riconosciuti quando l'attribuzione viene comunicata dall'Agenzia delle Entrate.

Studio Rosina e Associati

Grazie per l'attenzione