



**Consiglio
Nazionale
dei Dottori
Commercialisti**

COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT

RACCOMANDAZIONE N.5

**I SISTEMI E LE PROCEDURE DI CONTROLLO NELLE AZIENDE
NON PROFIT**

CONSIGLIERE DELEGATO

GIORGIO SGANGA

PRESIDENTE

MARCO ELEFANTI

COMPONENTI

ROSSANO BARTOLI

ANDREA FERRARI

FEDERICO LODA

ANGELO MARAMAI

DANIELA PREITE

ROSANNA D'AMORE

PIER LUIGI FOGLIA

DAVIDE MAGGI

MATTEO POZZOLI

ANTONIO SOLDANI

MARZO 2003

RACCOMANDAZIONE N.5

I SISTEMI E LE PROCEDURE DI CONTROLLO NELLE AZIENDE NON PROFIT

SOMMARIO

	PARAGRAFI
INTRODUZIONE	1-7
SCOPO E CONTENUTO	8-13
I DESTINATARI DEL DOCUMENTO	14
PRINCIPI GENERALI DI CONTROLLO ESTERNO: IL CONTROLLO LEGALE	15-18
IL CONTROLLO DEL PERSEGUIMENTO DEI FINI ISTITUZIONALI	19-25
IL CONTROLLO CONTABILE AMMINISTRATIVO	26-61
IL CONTROLLO FISCALE	62-72
LE ESIGENZE DI FORME INNOVATIVE DI CONTROLLO ESTERNO	73-76
L'AGENZIA PER IL TERZO SETTORE	77-87

INTRODUZIONE

1. La presente Raccomandazione si inserisce nel quadro delle iniziative avviate nel 2000 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti con la costituzione della Commissione “Aziende Non Profit”, al fine di sviluppare azioni orientate a fornire supporto metodologico e contributi scientifici alle aziende non profit, in considerazione della crescente rilevanza che tali organismi vanno assumendo nel tessuto socio-economico italiano.
2. L'attività della Commissione ha consentito nel corso del 2001 la predisposizione di una prima Raccomandazione sui contenuti e sulle prassi di redazione dei prospetti di rappresentazione dei risultati di sintesi delle aziende senza fine di lucro e nel corso del 2002 la redazione di una seconda Raccomandazione in tema di modalità di trattamento a livello di rilevazione e di iscrizione nel bilancio di esercizio delle liberalità.
3. Alla luce delle caratteristiche gestionali delle aziende non profit e della crescente e sempre più articolata gamma di attività che esse svolgono risultano di crescente rilievo le problematiche relative alle modalità di sviluppo dei sistemi verifica, valutazione e controllo di prassi, grado di perseguimento dei fini istituzionali e coerenza con i riferimenti e le normative civilistiche.
4. Per queste ragioni la Commissione, su indicazione del Consiglio Nazionale e recependo le esigenze diffuse fra le aziende del terzo settore, si è impegnata nella predisposizione della presente Raccomandazione inerente i sistemi e le procedure di controllo dell'azione e delle attività delle aziende non profit. Si tratta di un documento che fornisce indicazioni che consentono un più efficace, trasparente e affidabile sviluppo delle azioni di controllo da parte degli organi a vario titolo deputati al controllo nelle aziende non profit.
5. La Raccomandazione è stata elaborata recependo e valorizzando prassi e procedure di controllo diffuse e consolidate che hanno trovato applicazione nella prassi italiana e internazionale. L'osservazione della prassi contabile e di revisione nazionale ed internazionale e dei principi di controllo e revisione generalmente accettati hanno concorso a definire il quadro scientifico di riferimento nonché le più diffuse prassi operative per l'elaborazione delle raccomandazioni contenute nel documento in oggetto.
6. Il presente lavoro ha precisi e puntuali elementi di coerenza e collegamento con i precedenti documenti predisposti e approvati dal Consiglio Nazionale. In particolare costituisce strumento di specifica integrazione della Raccomandazione inerente gli schemi di rappresentazione dei risultati dell'azione delle aziende non profit (bilancio di esercizio) in quanto identifica le modalità e le prassi su cui si inseriscono le azioni di controllo e verifica volte a consentire una valutazione delle modalità di coerente rilevazione dei valori contabili e di conseguente redazione del bilancio di esercizio. Con riferimento infine al secondo elaborato promosso dal Consiglio Nazionale inerente le modalità di rilevazione e

trattazione delle liberalità il presente documento descrive le modalità e le prassi anche di natura fiscale con cui sono effettuate le erogazione liberali.

7. Con l'emanazione della Raccomandazione sulle procedure di controllo nelle aziende non profit, la Commissione completa l'elenco delle indicazioni metodologiche alla base della redazione dei prospetti che costituiscono il bilancio delle aziende non profit ¹.

¹ Si veda: Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni non profit, par.3.

SCOPO E CONTENUTO DEL DOCUMENTO

8. Lo scopo di questo lavoro è definire le forme di controllo esterno mediante le quali, le aziende non profit realizzano azioni di verifica della regolarità della gestione mediante soggetti indipendenti, non legati da interessi di alcun tipo all'azienda stessa (né di legame di parentela o di interesse con gli amministratori, né di lavoro, né di consulenza, ecc.). Il soggetto indipendente deve essere dotato dei richiesti requisiti di competenza tecnico-professionale.
9. Tale forma di controllo è particolarmente importante nelle aziende non profit per diverse ragioni. La prima consiste nel fatto che in tali aziende non esistono - o non dovrebbero esistere - interessi proprietari e quindi, a differenza delle imprese commerciali, viene a mancare il primo soggetto che si dà carico, rispondendone in proprio, sia patrimonialmente che a livello di responsabilità amministrativa, del corretto e coerente sviluppo dell'azione aziendale nel perseguimento di risultati in linea con le finalità istituzionali. L'assenza degli interessi proprietari e di modalità di valutazione del loro perseguimento costituite da parametri reddituali e patrimoniali possono fuorviare i terzi nell'espressione di giudizi circa la correttezza e la coerenza della gestione dell'azienda. Ciò non solo per eventuali intenzioni fraudolente degli amministratori, ma anche per l'eventuale loro scarsa consapevolezza circa la situazione reale ed effettiva in cui si trova l'azienda.
10. In secondo luogo il controllo esterno deve svolgere la stessa funzione che svolge nelle imprese, cioè la tutela di tutti gli interessi convergenti nelle aziende non profit. La tutela di tali interessi deve essere svolta da professionisti indipendenti nell'interesse:
 - dei donatori sia per i contributi liberi che per quelli vincolati che hanno erogato;
 - della pubblica fede per la raccolta fondi con sollecitazione del pubblico;
 - dello Stato, che consente agevolazioni fiscali;
 - della collettività servita (si pensi all'assistenza sociale) laddove le aziende non profit surrogano servizi pubblici.
11. La descritta attività di controllo è particolarmente rilevante laddove le aziende non profit surrogano lo Stato nello svolgimento (in convenzione o meno) dei servizi pubblici. In tali casi il controllo esterno è svolto da parte dello Stato, che si pone nella posizione di "regolatore" dei servizi pubblici. In tali casi l'azione di vigilanza all'interno delle aziende non profit dell'organo di revisione assume un particolare rilievo in quanto si configura come attività complementare, ancorché non sostitutiva a quella dello Stato.
12. Le considerazioni formulate trovano ulteriore conferma in ragione delle opportunità offerte dallo Stato nella concessione di agevolazioni fiscali alle aziende non profit in ragione dell'attività svolta. Si pone quindi, in questo caso, l'esigenza di garantire l'utilizzo corretto delle agevolazioni attribuite alle aziende. Non basta a tale fine l'azione di controllo

dell'amministrazione finanziaria, nè la funzione di garanzia e tutela dell'Agenzia per il terzo settore.

13. Risulta di particolare utilità che il controllo sia svolto, nell'ambito dell'azienda non profit, in modo capillare e professionale da parte di revisori indipendenti. La diversità e la specificità delle combinazioni produttive poste in essere dalle aziende non profit rispetto alle imprese richiedono una professionalità specifica per i revisori, i quali possono utilizzare le conoscenze tecniche proprie della professione contabile, ma devono adeguarle alle diverse e specifiche esigenze e caratteristiche delle aziende in oggetto. I revisori si devono pertanto occupare:
- 1) di verificare il rispetto delle norme e delle disposizioni statutarie dell'azienda, con particolare riferimento al perseguimento del fine istituzionale;
 - 2) di verificare la consistenza del patrimonio aziendale e il regolare svolgimento delle operazioni di gestione;
 - 3) di effettuare i controlli previsti dalla normativa fiscale;
 - 4) di individuare procedure e sistemi gestionali in grado di consentire un'adeguata verifica dell'efficienza ed efficacia dell'azienda non profit.

I DESTINATARI DEL DOCUMENTO

14. Le raccomandazioni contenute nel presente documento sono rivolte principalmente a tre categorie di destinatari.

- i membri degli organi di revisione e controllo esterno e società di revisione i quali ottengono dal presente documento indicazioni e sostegno all'adozione delle diverse forme di controllo nonché indicazioni per l'introduzione di prassi operative coerente e affidabili;
- i componenti degli organi di governo e di amministrazione delle aziende non profit che dispongono di indirizzi e soluzioni operative per la definizione del sistema di controlli interni e esterni all'azienda;
- i soggetti a diverso titolo interessati all'attività dell'azienda non profit in quanto portatori di interessi.

PRINCIPI GENERALI DI CONTROLLO ESTERNO: IL CONTROLLO LEGALE

15. Occorre stabilire cosa si debba intendere per controllo legale (rispetto a quello amministrativo e fiscale), ovvero bisogna definire se ci si vuole riferire:
1. alla previsione obbligatoria, prevista dalla legge, di un organo di revisione contabile (collegio dei revisori per gli enti del primo libro del Codice civile);

2. alla previsione normativa di controlli esterni da parte di organi della amministrazione pubblica.

In relazione al primo punto bisogna distinguere gli enti previsti dal primo libro del Codice civile (associazioni, fondazioni e comitati), dalle cooperative, regolate dal libro quinto del Codice civile.

16. La previsione di un controllo legale è inoltre prevista dal d.lgs. 460/97 relativamente alle Onlus; in particolare il decreto contiene la previsione obbligatoria di uno o più revisori per le Onlus solo allorquando conseguono per due anni proventi superiori a 2 miliardi di lire.
17. In merito alla sua composizione, si ritiene che i componenti del collegio debbano essere iscritti nel registro dei revisori contabili. Alla luce delle caratteristiche e delle competenze necessarie per lo svolgimento dei suoi compiti e per l'efficacia della sua azione, si ritiene necessaria la presenza nell'organo di controllo, delle competenze possedute dai dottori commercialisti.
18. Si raccomanda, indipendentemente dal fatto che il collegio si costituisca sotto forma di organo monocratico o collegiale, che il numero dei componenti il collegio sia dispari. Qualora l'organo di controllo sia collegiale, inoltre, deve essere nominato un Presidente.

IL CONTROLLO DEL PERSEGUIMENTO DEI FINI ISTITUZIONALI

19. Il controllo del perseguimento degli obiettivi istituzionali si esplica necessariamente su più livelli.
20. L'analisi della coerenza tra attività svolta e perseguimento degli obiettivi istituzionali (missione aziendale) rappresenta il punto di partenza concernente il controllo sulla concreta attività aziendale.
21. Dall'analisi dello Statuto, il revisore deve evincere i fini sottostanti la costituzione dell'azienda e conseguentemente l'utilità sociale che deve essere perseguita.
22. Il revisore dovrà, quindi, svolgere una verifica sulle azioni programmatiche poste in essere al fine di poter controllare la coerenza delle stesse con i suddetti fini ².
23. Il controllo del revisore deve essere incentrato sia sulla verifica del perseguimento della produzione di utilità sociale globalmente intesa, sia su un periodico controllo delle singole azioni svolte da parte dell'organizzazione.
24. Quest'ultime devono essere concepite, da un lato, come finalizzate al raggiungimento del fine istituzionale ed all'esistenza dell'azienda, dall'altro, come improntate a un comportamento coerente e non incompatibile con i fini istituzionali. I revisori sono

² Tali azioni programmatiche sono contenute, secondo quanto previsto dal Documento n.2, in apposite schede di attività e di progetto. Si veda Documento interpretativo n.2, Nota integrativa e relazione di missione, par.21.

incoraggiati a seguire, qualora esistessero, specifici codici di autodisciplina o regole di buona pratica.

25. Il perseguimento dei fini istituzionali può essere monitorato anche tramite l'analisi di particolari prospetti contabili, quali il prospetto di movimentazione dei fondi, o altre analisi volte all'evidenziazione dell'utilizzo di risorse nell'ambito istituzionale. E' evidente, per esempio, che nel caso in cui risulti che le risorse destinate all'attività di supporto siano sproporzionate rispetto a quelle utilizzate per l'attività istituzionale, vi è il rischio che quest'ultima non sia perseguita in modo adeguato. Il revisore sulla base delle proprie competenze professionali valuta la coerenza delle risorse impegnate nell'attività di supporto con quelle destinate all'attività istituzionale.

IL CONTROLLO CONTABILE AMMINISTRATIVO

26. Nella effettuazione dei controlli di carattere amministrativo e contabile l'organo di controllo dovrà verificare la legittimità dell'operato dell'ente sia in ordine alle norme cogenti di ordine generale, alle quali tutti gli enti collettivi sono soggetti, sia alle cogenti disposizioni di ordine particolare alle quali può essere soggetta l'azienda oggetto di revisione, nonché alle norme statutarie ed, infine, a quelle di normale diligenza alle quali deve comunque farsi riferimento (si veda Appendice A).
27. I controlli di carattere **amministrativo** si esplicano mediante la verifica della corretta e puntuale osservanza delle norme che disciplinano i rapporti interni all'ente nonché delle norme che disciplinano i rapporti tra l'azienda ed enti o autorità terze in genere.
28. In primo luogo è compito dell'organo di controllo verificare che gli atti istitutivi dell'ente siano stati formati secondo i requisiti di forma prescritti dalle norme vigenti. Laddove non vi siano norme specifiche circa la forma d'atto si verificherà che la forma libera adottata garantisca la certezza della data di formazione degli atti e la loro inalterabilità.
29. Medesimo controllo va effettuato per gli atti modificativi degli atti costitutivi.
30. Ulteriore verifica in ordine agli atti costitutivi e modificativi consiste nell'accertamento che questi siano stati tempestivamente comunicati agli organi preposti al controllo ed alla verifica, tra i quali, a titolo esemplificativo:
- a. alle Prefetture o alle Regioni competenti per gli enti dotati di personalità giuridica;
 - b. all'autorità competente per le Onlus;
 - c. all'autorità competente per gli enti di promozione sociale;
 - d. all'autorità ecclesiastica per gli enti religiosi;
 - e. al Repertorio Economico Amministrativo, per gli enti soggetti a tale iscrizione;
 - f. alle associazioni di secondo livello, qualora l'ente sia di primo livello e siano posti vincoli di comunicazione e/o autorizzazione delle modifiche statutarie;

31. Verificate le formalità in ordine alla formazione ed alla modificazione degli ordinamenti interni l'organo di controllo procede alla verifica della loro attuazione.
32. Viene verificata la regolare coerenza degli organi statutariamente previsti con eventuali disposizioni di legge.
33. Viene verificata la regolare composizione degli organi di amministrazione direzione e controllo in ordine:
 - a. alla effettiva costituzione degli organi stessi;
 - b. alla legittima composizione degli organi mediante verifica dei requisiti di eleggibilità o di nomina dei suoi componenti;
 - c. al rispetto della durata degli organi.
34. Relativamente agli organi di amministrazione, direzione e controllo, l'organo revisore deve porre attenzione a possibili e potenziali situazioni di conflitto di interessi. Per quanto riguarda gli organi di amministrazione e direzione si farà riferimento, per analogia, alle norme prescritte in materia di società commerciali in quanto applicabili. Per quanto riguarda l'organo di controllo si fa riferimento alle norme di comportamento del collegio sindacale per società non quotate.
35. Viene verificata la regolarità di funzionamento degli organi in ordine:
 - a. al rispetto delle formalità di convocazione degli organi;
 - b. al rispetto dei quorum costitutivi e delle relative procedure di accertamento delle presenza;
 - c. alla esistenza di libri verbali degli organi collegiali;
 - d. alla puntuale verbalizzazione delle adunanze degli organi;
 - e. alla eventuale bollatura di tali libri, che viene raccomandata ancorché non prevista dalla legge;
36. Per gli enti a base associativa deve essere verificato in particolare il rispetto delle procedure di ammissione e cancellazione dei soci, nonché la puntuale annotazione dei soci iscritti in apposito libro di cui si raccomanda la bollatura.
37. L'organo di controllo deve verificare la regolare convocazione e costituzione delle adunanze degli organi collegiali, nonché la corrispondenza dell'ordine del giorno alle effettive competenze. Deve inoltre verificare la legittimità e la conformità allo statuto delle delibere adottate ancorché egli non abbia partecipato alle relative adunanze.
38. I controlli di carattere contabile avranno ad oggetto tanto la **consistenza patrimoniale** dell'ente, quanto le opportune forme di garanzia assunte a tutela del patrimonio, quanto la corretta tenuta dell'impianto contabile dell'azienda.
39. L'organo di controllo procede alle verifiche di natura contabile con cadenza atta a garantire la integrità patrimoniale dell'azienda per quanto in suo potere.

40. L'organo di controllo può avvalersi nella propria opera di ausiliari di sua fiducia a proprie spese. Gli ausiliari non sostituiscono, ma coadiuvano, l'organo di controllo nella sua attività. L'azienda può limitare l'accesso agli ausiliari solo quando tale limitazione sia motivata da esigenze di riservatezza.
41. L'organo di controllo deve verificare che il patrimonio dell'azienda sia esistente ed adeguato a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte. Laddove sia richiesto dalla legge un patrimonio minimo deve accertarsi che il patrimonio esista in tal misura.
42. L'organo di controllo deve accertarsi dei vincoli eventualmente gravanti sul patrimonio dell'ente, se tali vincoli sono puntualmente osservati e se di essi è dato adeguato conto nel prospetto di movimentazione fondi.
43. L'organo di controllo accerta che i beni materiali ed immateriali di proprietà dell'ente siano adeguatamente inventariati e che siano state adottate idonee misure atte a garantirne una adeguata conservazione.
44. L'organo di controllo accerta che i beni materiali ed immateriali di proprietà di terzi ma nella disponibilità dell'azienda siano adeguatamente inventariati e che siano state adottate idonee misure – anche assicurative - atte a garantirne una adeguata conservazione per l'integra restituzione al proprietario ovvero a garantire un adeguato risarcimento in caso di distruzione, sottrazione o deperimento.
45. L'organo di controllo accerta quali siano le disponibilità finanziarie e liquide dell'ente, se esse sono adeguatamente custodite e quali siano i soggetti legittimati a disporne e se il titolo di legittimazione sia conforme alle previsioni di legge e di statuto. Parimenti l'organo di controllo accerta quali siano i soggetti dotati di poteri gestori e significativamente, del potere di assumere obbligazioni di qualunque natura per conto ed in nome dell'ente, se tali poteri siano legittimamente attribuiti in base alla legge o allo statuto.
46. L'organo di controllo deve accertare periodicamente quali sono i crediti dell'ente, se questi siano esigibili e se siano puntualmente esatti.
47. L'organo di controllo deve accertare periodicamente quali sono le obbligazioni dell'ente, se queste siano puntualmente assolte.
48. L'organo di controllo deve ottenere adeguata informazione delle liti giudiziali e stragiudiziali in essere e se per esse l'ente si sia avvalso di adeguati strumenti di difesa.
49. L'organo di controllo deve accertarsi che coloro che a qualsiasi titolo operano nelle attività dell'azienda godano di adeguata copertura assicurativa tanto per eventuali danni prodotti nell'attività svolta, quanto per eventuali danni subiti nell'espletamento delle stesse attività. Tale accertamento prescinde dalla veste assunta dai collaboratori (siano essi membri di organi collegiali, dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo ancorché occasionale e/o gratuito).

50. Accertamenti puntuali e specifici dovranno essere svolti nella verifica della esistenza e della congruità del **sistema di rilevazione contabile** dell'azienda.
51. In primo luogo l'organo di controllo deve accertarsi se esiste un ufficio amministrativo interno deputato alla tenuta della contabilità dell'azienda, se questo sia dotato di procedure di rilevazione dei fatti amministrativi e se sono adottate specifiche procedure in ordine alla archiviazione e conservazione della documentazione amministrativa.
52. Qualora l'azienda non sia dotata di un ufficio amministrativo contabile interno e si avvalga di strutture esterne l'accertamento verterà sulla esistenza e regolarità di un contratto per l'affidamento della gestione contabile, se tale contratto è puntualmente onorato ed offre opportune garanzie di tempestività e puntualità degli adempimenti amministrativo-contabili. Gli accertamenti di cui al punto sopra andranno comunque effettuati in ordine ai sistemi di conservazione, consegna e ricezione dei documenti amministrativo contabili. L'organo di controllo potrà richiedere verifiche presso il luogo ove le scritture contabili vengono tenute.
53. E' oggetto di verifica la corretta impostazione del piano dei conti, in ordine alle attività esercitate ed alla natura dell'ente.
54. L'organo di controllo deve accertare se viene tenuta una contabilità separata per le attività commerciali ovvero in funzione della organizzazione dell'azienda e se tale impianto è congruo alle dimensioni ed alle attività esercitate dalla stessa.
55. L'organo di controllo deve accertare che le scritture contabili siano regolarmente tenute ed archiviate per un prudente periodo di tempo.
56. Si deve determinare quale forma di **bilancio** ovvero di **rendiconto** sono previsti dalla legge, ovvero dall'atto costitutivo, per l'ente oggetto di revisione, e se il bilancio prodotto rispetti tali schemi.
57. Laddove non siano previste forme di bilancio o rendiconto obbligatorie l'organo di controllo deve accertare che lo schema di bilancio adottato sia conforme alle raccomandazioni contenute nei documenti di questa Commissione nonché adeguato alla natura e le dimensioni dell'ente.
58. Nella propria relazione l'organo di controllo deve esprimere un parere sulla chiarezza del bilancio, e dei documenti ad esso allegati e se questi abbiano, nel loro complesso, la capacità informativa propria dei documenti preventivi o consuntivi.
59. La chiarezza si esprime, oltre che con la trasparente rappresentazione delle attività dell'ente, mediante la esaustiva rendicontazione, non meramente numerica, delle diverse aree nelle quali l'ente esplica le sue attività.
60. L'organo di controllo deve accertare la corrispondenza del bilancio alle scritture contabili dell'ente.
61. L'organo di controllo deve accertare la congruità dei criteri di valutazione adottati.

IL CONTROLLO FISCALE

62. Considerato che non esiste una definizione giuridica di ente non profit, di conseguenza, non può esistere una disciplina fiscale specifica per tale categoria di enti. Il legislatore tributario prende, invece, in considerazione l'**ente non commerciale**, inteso come entità che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Il legislatore tributario focalizza la propria attenzione sull'attività svolta dall'ente e sulle modalità con cui essa viene posta in essere. In tale ottica, l'attività diventa rilevante nel momento in cui, anche se solo potenzialmente, può produrre risultati economici positivi.
63. Il legislatore tributario concede agevolazioni fiscali agli enti non profit a patto che questi abbiano adeguato i propri statuti a precisi vincoli e a patto che l'attività fiscalmente agevolata risulti coerente con gli scopi istituzionali. L'attività del revisore deve, in prima analisi, essere rivolta al controllo che detti vincoli statutari siano stati recepiti e, in seconda analisi, alla verifica della corretta applicazione delle norme fiscali vigenti. Tale verifica si riflette, in buona sostanza, in un risparmio di imposte per l'ente (si pensi al ruolo fondamentale delle raccolte pubbliche di fondi) e per coloro i quali (nella fattispecie privati cittadini e operatori economici) hanno contribuito, attraverso erogazioni liberali, allo sviluppo dell'ente medesimo.
64. Le norme fiscali in vigore raggruppano una serie di interventi parziali e settoriali che comportano al revisore il controllo, da una parte, di tutte le entità economiche e, dall'altra, delle disposizioni specifiche riguardanti ogni singola fattispecie di ente che opera nell'ambito del terzo settore.
65. Le finalità del presente lavoro, in considerazione soprattutto della variegata tipologia di enti che opera nel terzo settore, rende necessario schematizzare le verifiche in:
- norme che interessano tutti gli enti non profit;
 - norme che riguardano in particolare gli enti di tipo associativo;
 - norme che riguardano le Onlus.
66. Per le aziende non commerciali in generale, le principali attività di competenza del revisore constano in controlli e monitoraggi periodici della corretta applicazione delle disposizioni contenute nelle specifiche normative di riferimento (Si veda Appendice B).
67. Per le aziende di tipo associativo sono disposte ulteriori norme che tendono, oltre a verificare la conformità delle finalità istituzionali, a monitorare le specifiche disposizioni previste per le singole forme giuridiche (Si veda Appendice C).
68. In relazione alle Onlus, l'attività di verifica si concentrerà verso quattro principali campi di indagine:
- possesso dei requisiti formali previsti dalla normativa;
 - natura dell'attività effettivamente svolta;

- apparato contabile;
 - obblighi fiscali.
69. La verifica del possesso dei requisiti formali previsti dalla normativa riveste importanza fondamentale, considerato che il mancato rispetto anche di una sola delle condizioni formali necessarie per l'assunzione della qualifica di Onlus comporterebbe l'impossibilità di fruire del regime tributario riservato a tale categoria di soggetti (Si veda Appendice D.I.).
70. Il controllo dell'attività effettivamente svolta dalla Onlus rappresenta l'aspetto sostanziale del controllo in quanto le agevolazioni fiscali vengono direttamente concesse in relazione all'ossequio delle specifiche disposizioni previste in merito all'attività svolta (Si veda Appendice D.II.).
71. Il controllo sulla struttura dell'apparato contabile riguarda principalmente la struttura amministrativa volta a predisporre la documentazione contabile prevista (Si veda Appendice D.III.).
72. Il controllo sugli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme fiscali riguarda principalmente il controllo dell'adempimento della verifica dell'esistenza di eventuali valori ai fini fiscali per imposte dirette e imposte indirette (Si veda Appendice D.IV.).

IL CONTROLLO DEI RISULTATI DELLE AZIENDE NON PROFIT

73. Il controllo dei risultati in una azienda non profit costituisce l'impegno primario degli amministratori e dei manager della organizzazione (consiglio direttivo e/o di amministrazione, presidente, assemblea, direzione generale, ecc).
74. Si fa riferimento ai risultati delle aziende non profit essenzialmente sotto un triplice profilo: quello dell'efficacia istituzionale, da intendersi come propensione ad ottenere risultati in diretto adempimento degli scopi statutari; quello dell'efficienza, quale condizione della funzione gestionale che presiede alla sopravvivenza, vita e sviluppo dell'organizzazione e quello dell'economicità, intesa come capacità di perseguire un equilibrio economico nel lungo periodo.
75. Affrontando questo campo, dunque, il revisore dovrà sollecitare l'attenzione degli amministratori a questo tipo di controllo. In particolare dovrà verificare:
- a) dal punto di vista dell'efficacia istituzionale, che siano istituiti adeguati strumenti di controllo sulla quantità e sulla qualità degli interventi poste in essere. A tal proposito, costituisce segnale premonitore la quantità delle risorse (umane e/o finanziarie) poste in essere per ottenere i risultati prospettati.
 - b) dal punto di vista dell'efficienza che siano attivati sistemi di controllo atti a verificare la relazione tra le risorse impiegate per la sopravvivenza e lo sviluppo della organizzazione (area della raccolta fondi, dell'amministrazione ecc) e le risorse impiegate nelle aree istituzionali tipiche;
 - c) dal punto di vista dell'economicità, il problema del revisore è l'adozione per valutare l'esistenza e il permanere dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario, che consente all'azienda non profit di porre in essere le condizioni operative necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali.

Il revisore sarà tenuto ad accertare e segnalare l'esistenza e/o la carenza di sistemi di rilevazione di efficacia, efficienza, ed economicità affinché gli amministratori ed il pubblico siano positivamente stimolati.

76. Una funzione rilevante dovrà essere quella di valutare ed esprimere giudizio in ordine alla congruenza dei sistemi e degli indici posti in essere.

L'AGENZIA PER TERZO SETTORE

77. Il d.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329, ha istituito la “Agenzia per le Onlus” con cui vengono disciplinati gli strumenti operativi, il funzionamento e la sua organizzazione interna, e ridisegnate le sue funzioni.
78. L’Agenzia è un organo collegiale composto da 11 componenti, dieci membri effettivi e un Presidente, nominati tutti con d.P.C.M.. Il Presidente è scelto tra persone di notoria indipendenza che abbiano ricoperto incarichi istituzionali di responsabilità e rilievo. I requisiti di professionalità richiesti invece per i membri effettivi impongono che la scelta vada fatta tra persone a cui siano riconosciute elevate competenze ed esperienza professionale nelle discipline economico-finanziarie o nel settore di attività degli enti e delle organizzazioni controllate. La durata in carica è fissata in 5 anni e, alla scadenza, non possono essere rieletti.
79. L’Agenzia è sottoposta alla vigilanza del Presidente del Consiglio dei Ministri e, per sua delega, del Ministro per la solidarietà sociale e del Ministro delle finanze. Entro il 1° marzo di ogni anno l’Agenzia è obbligata a trasmettere al Presidente del Consiglio dei Ministri, o al suo delegato, una relazione sull’attività svolta nel corso dell’anno precedente, che sarà presentata entro il 30 marzo al Parlamento.
80. Tra i compiti più rilevanti, attribuiti all’Agenzia già dal D.lgs 460/1997, la valutazione delle modalità di devoluzione del patrimonio per le aziende non profit, soggette a tale vincolo. L’Agenzia è tenuta ad esprimere un parere che diventa vincolante per gli enti medesimi.
81. L’attività dell’Agenzia consta nell’esercitare poteri di indirizzo, promozione, vigilanza e ispezione, per la uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare delle Onlus, degli enti non commerciali e del terzo settore in generale. Questo compito è esercitato sostanzialmente attraverso quattro principali funzioni:
- di supporto al terzo settore;
 - di promozione e garanzia;
 - di consultazione;
 - di ispezione.
82. La funzione di supporto al terzo settore è diretta prevalentemente alle aziende soggette al suo controllo e mira a promuovere la formazione e l’aggiornamento degli “operatori” impegnati nelle aziende medesime, attraverso per es. la promozione di iniziative di studi e ricerca sulle aziende non profit, in Italia e all’estero, nonché la promozione di iniziative di collaborazione e di confronto fra la pubblica amministrazione e le aziende non profit.
83. La funzione di garanzia mira alla valorizzazione del terzo settore, attraverso l’organizzazione di campagne conoscitive e, al contempo, attraverso un’attività di raccolta e aggiornamento di dati sulle aziende. L’Agenzia vigila, inoltre, sull’attività di raccolta fondi e sulle attività di sollecitazione della fede pubblica, al fine di evitare abusi

da parte degli enti medesimi, adempiendo in tal modo alle funzioni di garanzia richieste all'organismo.

84. La funzione di consultazione si esplica attraverso pareri che le amministrazioni pubbliche, atte all'emanazione di disposizioni normative, sono obbligate a richiedere in merito a:
- iniziative legislative sul Terzo Settore;
 - individuazione delle categorie di enti cui destinare i contributi pubblici;
 - organizzazione dell'anagrafe unica delle Onlus;
 - tenuta dei registri e degli albi delle cooperative sociali;
 - riconoscimento delle organizzazioni non governative;
 - decadenza totale o parziale delle agevolazioni previste dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.
85. I pareri richiesti dalle amministrazioni pubbliche, ancorché obbligatori, sono non vincolanti, tanto che è stabilito che, decorsi trenta giorni dalla richiesta, le amministrazioni pubbliche sono autorizzate a procedere autonomamente.
86. La funzione ispettiva si concretizza in una serie di attività accertative dirette al riscontro delle violazioni delle norme legislative e regolamentari da parte degli enti soggetti al controllo. Tale attività si ferma alla sola constatazione delle violazioni, poiché il potere di irrogare le relative sanzioni rimane agli Uffici delle Entrate e agli altri uffici competenti.
87. Per l'esercizio delle funzioni ispettive l'Agenzia potrà svolgere attività di indagine e di approfondimento (Si veda Appendice E).

Appendice A: Controllo contabile ed amministrativo

Controllo amministrativo

Lista di controllo

a) controlli sullo statuto:

verifica circa la forma in cui è stato redatto e registrato lo statuto;

verifica dell'avenuta comunicazione:

- all'anagrafe tributaria (DPR 600);

- **alla Prefettura o Regione (per gli enti dotati di personalità giuridica);**

- all'anagrafe Onlus (per le Onlus);
- al relativo ente per le associazioni nazionali e/o autonome di promozione sociale;
- all'associazione di secondo livello per le associazioni di promozione sociale iscritte per adesione;

verifica dell'ottenuto assenso dell'autorità ecclesiastica (per gli enti religiosi);

verifica dell'eventuale effettuata la iscrizione/variazione al REA (quando dovuto);

b) controllo sugli organi

verifica della previsione statutaria degli organi previsti;

verifica della correttezza della regolare costituzione degli organi;

verifica della coerenza della composizione degli organi esistenti con le previsioni statutarie;

verifica dell'esistenza di eventuali conflitti di interessi;

verifica della regolarità con cui sono avvenute le convocazioni;

verifica della regolare verbalizzazione delle riunioni;

verifica della regolare vidimazione dei libri delle adunanze degli organi;

verifica dell'esistenza di un libro dei soci (per gli enti a base associativa);

verifica del rispetto delle procedure di ammissione, cancellazione e variazione dei soci (per gli enti a base associativa).

Controllo contabile

a) controllo sul patrimonio

verifica della congruità dell'esistenza del patrimonio dell'ente;

verifica dell'esistenza di un inventario dei beni di proprietà;

verifica dell'esistenza di garanzie patrimoniali per i creditori;

verifica dei soggetti dotati del potere di disporre delle liquidità dell'ente;

verifica della legittima attribuzione di tale potere;

verifica dell'assoggettabilità a procedure fallimentari;

verifica del rispetto dell'ordine dei privilegi nei pagamenti (in particolare per gli enti che svolgono attività commerciali);

verifica che i crediti vengano puntualmente riscossi;

verifica dell'esistenza di liti pendenti attive o passive;

verifica che i prospetti di movimentazione dei fondi siano regolarmente compilati;

verifica che i vincoli sul patrimonio siano rispettati;

verifica dell'esistenza di un'adeguata copertura assicurativa:

- per gli organi dotati di poteri gestori;
- per le attività esercitate;

- per i beni patrimoniali;
- per gli operatori, ancorché volontari.

b) controllo sulla tenuta della contabilità

verifica dell'esistenza di un ufficio amministrativo deputato alla tenuta della contabilità o della stipulazione di un contratto per la tenuta esterna della stessa;

verifica dell'adeguatezza della struttura amministrativo contabile (interna o esterna) alle dimensioni dell'ente;

verifica dell'esistenza delle procedure per la corretta rilevazione contabile;

verifica dell'adeguata predisposizione del piano dei conti;

verifica dell'esistenza di una adeguata contabilità separata in caso di esercizio di attività commerciali;

verifica dell'esistenza di una contabilità separata per le attività di sezioni;

verifica dell'esistenza di un organo di controllo interno;

verifica della regolarità della esecuzione degli accertamenti.

c) controllo sulla formazione del bilancio o rendiconto

Lo statuto prevede una forma di bilancio o rendiconto?

In caso affermativo, tale forma è rispettata?

In caso negativo, quale forma viene adottata e sulla scorta di quali basi giuridiche?

Nel bilancio o rendiconto si dà adeguata rappresentazione di tutte le attività svolte?

Il bilancio o rendiconto, ed i relativi allegati, forniscono una rappresentazione chiara, veritiera e corretta?

Esiste un organo di controllo interno?

Gli accertamenti sono regolarmente compiuti?

Appendice B: Controllo fiscale

- a) verifica della soggettività dell'ente ai fini fiscali;
- b) verifica della corrispondenza dell'attività allo scopo istituzionale;
- c) verifica della commercialità o meno delle attività accessorie;
- a. verifica della non imponibilità delle attività minori (art. 108 testo unico comma 1, secondo periodo): attività di prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile, purchè svolte in conformità alle finalità istituzionali, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione;
- b. verifica dei requisiti per la non imponibilità dei fondi pervenuti agli enti in occasione di raccolte pubbliche (art. 108, comma 2 bis lett. a del T.U.I.R.): occasionalità della raccolta, concomitanza con particolari eventi, cessione di beni e servizi di modico valore;
- c. verifica della non imponibilità dei corrispettivi delle convenzioni stipulate con la Pubblica Amministrazione (art.108, comma 2 bis lett. b del T.U.I.R);
- d. verifica dell'impostazione della contabilità separata per le attività commerciali svolte (art. 109, comma 2, del T.U.I.R.) e della correttezza del tipo di contabilità prescelto (artt. da 14 a 18 del D.P.R. 600/73; regime forfetario ex legge 398/91);
- e. verifica nel caso sub g) dei criteri di ripartizione dei costi promiscui e delle modalità seguite per la detrazione dell'iva assolta (art. 109, comma 3 bis del T.U.I.R. e art. 19, comma 4, D.P.R. 633/72);
- f. verifica dell'esistenza dei requisiti per essere ammessi ai regimi supersemplificato e forfetario nel caso di attività commerciali minori (art.109 bis del T.U.I.R.): adozione della contabilità semplificata e correttezza delle percentuali applicate per la determinazione forfetaria del reddito e adozione del prospetto riepilogativo conforme a quello approvato con D.M. 11.02.1997 e correttezza delle percentuali applicate per determinazione forfetaria del reddito;
- g.** verifica dei parametri previsti dall'art. 111 bis del T.U.I.R. per accertare l'eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale;
- h. verifica dell'impostazione dei rendiconti ed in particolare di quello relativo allo svolgimento di attività commerciali per la raccolta fondi effettuate (art.20 DPR 600/1973) ³;
- i. verifica in generale degli adempimenti conseguenti al possesso di redditi fondiari, di capitale , diversi (ritenute, dichiarazioni fiscali);
- j. verifica degli adempimenti IVA nel caso di svolgimento di attività soggette: fatturazione (correttezza dell'aliquota applicata in caso di imponibilità, correttezza in caso di non imponibilità e esenzione), registrazione, liquidazione e dichiarazione;

³ Si osservi che tale disposizione non è più applicabile alle associazioni sportive dilettantistiche, iscritte in un apposito registro istituito presso il Coni, così come disposto dall'art. 90 della legge 27.12.2002 n. 289, meglio conosciuta come legge finanziaria 2003.

- k. verifica dell'utilizzo di agevolazioni temporanee per le sistemazioni patrimoniali;
- l. verifica degli obblighi ai fini di altre imposte (registro, concessioni governative, imposte sugli spettacoli, donazioni e successioni, bollo, ecc).

Appendice C: Controllo fiscale per le forme associative

- i. verifica delle prestazioni agli associati e la conformità alle finalità istituzionali;
- ii. verifica delle prestazioni agli associati contro pagamento di corrispettivi specifici e la loro eventuale imponibilità (art. 111, comma 2 del T.U.I.R.);
- iii. verifica delle ipotesi di non imponibilità dei corrispettivi specifici versati dagli associati (art. 111, comma 3 del T.U.I.R.);
- iv. verifica della eventuale non imponibilità delle cessioni di pubblicazioni anche a terzi (art. 111, comma 3 del T.U.I.R.);
- v. verifica delle attività di cui all'art.111, T.U.I.R. comma 4, per individuare le operazioni comunque commerciali (somministrazione di pasti, prestazioni alberghiere, viaggi, pubblicità commerciale, cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, ecc);
- vi. verifica della non imponibilità delle prestazioni di somministrazione di alimenti e bevande e organizzazioni di viaggi⁴(art. 111, comma 4-bis del T.U.I.R.) relative a aziende di promozione sociale;
- vii. verifica della non imponibilità delle prestazioni relative a organizzazione di viaggi e soggiorni turistici per delle associazioni politiche, sindacali e di categoria e delle associazioni religiose (art. 111, comma 4 –ter del T.U.I.R.);
- viii. verifica per le organizzazioni sindacali e di categoria delle esenzioni per cessioni di pubblicazioni e assistenza agli associati (art.111, comma 4-quater del T.U.I.R.);
- ix. verifica dell'adeguamento dello statuto per le aziende agevolate di cui ai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R. (art. 111, comma 4-quinquies del T.U.I.R.: non distribuzione di utili o avanzi, devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, pari posizione dei soci e democraticità della struttura, obbligo di redazione e approvazione del rendiconto, libera eleggibilità degli organi e democraticità dell'assemblea, non trasmissibilità della quota);
- x. verifica di fatto del rispetto delle norme statuarie adeguate alla legge, salvo le eccezioni previste (per associazioni religiose, politiche, sindacali e di categoria).

⁴ E' utile osservare che per l'organizzazione dei viaggi e soggiorni turistici devono essere osservati tutti gli obblighi Iva.

Appendice D: Il controllo sulle Onlus

D.I. *Possesso dei requisiti formali previsti dalla normativa.* In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- a. la possibilità che il soggetto giuridico considerato possa assumere la qualifica di Onlus; l'adeguamento delle norme statutarie alle previsioni di legge;
- b. il settore o i settori di attività e la possibilità di beneficiare del regime agevolato;
- c. il perseguimento di finalità di solidarietà sociale secondo le previsioni di legge;
- d. l'adempimento dell'obbligo di comunicazione all'Anagrafe Onlus;
- e. il corretto uso dell'acronimo Onlus.

D.II. *Natura dell'attività effettivamente svolta:* In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- il reale svolgimento delle attività istituzionali, secondo quanto espresso nello statuto;
- lo svolgimento di eventuali attività connesse;
- l'effettivo carattere di accessorialità delle attività connesse rispetto a quelle istituzionali;
- la non prevalenza delle attività connesse rispetto a quelle istituzionali;
- il rispetto del limite del 66% dei proventi delle attività connesse rispetto alle spese complessive dell'ente;
- l'assenza di altre attività;
- l'effettivo impiego degli avanzi di gestione per le finalità istituzionali;
- l'assenza di distribuzione indiretta di utili.

D.III. *Apparato contabile:* In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- a. la regolarità dell'impianto di rilevazione contabile generale;
- b. l'adeguatezza e la veridicità del rendiconto e dei documenti di sintesi gestionale;
- c. la correttezza del ricorso a semplificazioni contabili;
- d. eventuale presenza della relazione di controllo al bilancio sottoscritta da un revisore contabile.

D.IV. *Obblighi fiscali:* In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- a. soggettività Iva per le operazioni attive, eventuale regime di esenzione soggettiva e obblighi di certificazione dei corrispettivi; annotazioni e liquidazioni dell'imposta;
- b. soggettività Irpeg: attività escluse dal reddito imponibile e attività produttive di reddito di impresa;
- c. verifica della esistenza degli altri redditi imponibili: redditi fondiari, di capitale, diversi;
- d. verifica adempimenti quali sostituti di imposta;
- e. verifica circa la contabilizzazione e documentazione delle erogazioni liberali in denaro ricevute da persone fisiche non titolari di reddito di impresa e soggetti titolari di reddito di impresa;
- f. verifica circa la contabilizzazione e documentazione dei beni e servizi ricevuti gratuitamente da imprese;
- g. verifica degli obblighi dichiarativi (redditi, Iva, Irap, dichiarazione dei sostituti di imposta) e termini di versamento e presentazione.

Appendice E: L'attività di controllo dell'Agenzia del Terzo settore

- a. invitare i rappresentanti delle aziende soggette al suo controllo a comparire per fornire dati e notizie;
- b. inviare ai rappresentanti delle medesime aziende questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati;
- c. richiedere alle pubbliche amministrazioni, agli enti pubblici, a società ed imprenditori commerciali (ai soggetti titolari di partita IVA) la comunicazione di dati e notizie ovvero la trasmissione di atti e documenti relativi a organizzazioni, terzo settore ed enti indicati singolarmente o per categorie;
- d. richiedere copia o estratti di atti e documenti riguardanti organizzazioni, terzo settore ed enti, depositati presso i notai, gli uffici del territorio e gli altri pubblici ufficiali;
- e. richiedere ai competenti organi dell'Amministrazione finanziaria di eseguire specifici controlli al fine di verificare i presupposti soggettivi ed oggettivi delle agevolazioni tributarie usufruite o invocate da singoli enti e associazioni, anche sulla base degli elementi comunque in suo possesso;
- f. comunicare agli organi competenti, per l'adozione di provvedimenti consequenziali, le violazioni e anomalie riscontrate in occasione dello svolgimento della propria attività di controllo; trasmettere all'ufficio delle entrate competente il processo verbale delle violazioni constatate, anche ai fini delle irrogazioni delle sanzioni di cui all'art. 28 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;
- g. inoltrare specifiche richieste di dati, notizie e documenti alle organizzazioni, al terzo settore ed agli enti ovvero alle pubbliche amministrazioni, agli enti pubblici, a società ed imprenditori commerciali (ai soggetti titolari di partita IVA) per assicurare la tutela da abusi nell'attività di raccolta di fondi e di sollecitazione della fede pubblica attraverso l'impiego di mezzi di comunicazione.