



**COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT**

**RACCOMANDAZIONE N.4**

**PROSPETTO DI RAPPRESENTAZIONE DELLA MOVIMENTAZIONE DELLE  
COMPONENTI DEL PATRIMONIO NETTO**

**CONSIGLIERE DELEGATO**

GIORGIO SGANGA

**PRESIDENTE**

MARCO ELEFANTI

**COMPONENTI**

ROSSANO BARTOLI  
GIAN MARIO COLOMBO  
ANDREA FERRARI  
FEDERICO LODA  
ANGELO MARAMAI  
ADRIANO PROPERSI

MARCO CANNELLA  
ROSANNA D'AMORE  
ALBERTO KUNZ  
DAVIDE MAGGI  
MATTEO POZZOLI  
ANTONIO SOLDANI

## **RACCOMANDAZIONE N.4**

### **PROSPETTO DI RAPPRESENTAZIONE DELLA MOVIMENTAZIONE DELLE COMPONENTI DEL PATRIMONIO NETTO**

#### **SOMMARIO**

	<b>PARAGRAFI</b>
<b>FINALITÀ E CONTENUTO</b>	1 - 5
<b>PRESUPPOSTI NORMATIVI</b>	6 - 12
<b>DOCUMENTI TECNICO-SCIENTIFICI</b>	13 - 18
<b>APPLICAZIONE TECNICA DEL DOCUMENTO</b>	
AMBITO DI APPLICAZIONE E DEFINIZIONI	19 – 22
<b>L'APPLICAZIONE</b>	23 - 28
PREMESSA	23
SOGGETTI INTERESSATI	24 – 28
<b>LA STRUTTURA ESPOSITIVA</b>	29 – 40
PRIMA IPOTESI	36
SECONDA IPOTESI	37
TERZA IPOTESI	38
QUARTA IPOTESI	39
QUINTA IPOTESI	40
<b>COME COLLOCARE IL PROSPETTO</b>	41 - 42

## **RACCOMANDAZIONE N.4**

### **PROSPETTO DI RAPPRESENTAZIONE DELLA MOVIMENTAZIONE DELLE COMPONENTI DEL PATRIMONIO NETTO**

#### **APPROFONDIMENTO SULLA STRUTTURA PROPOSTA DEL DOCUMENTO**

##### **Finalità e contenuto**

1. Il presente documento rappresenta un approfondimento, ed allo stesso tempo una interpretazione, del paragrafo 7 del «Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni non profit» concernente la disciplina contenutistica ed espositiva del «Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto».

2. Il prospetto in oggetto ha quale scopo ultimo quello di evidenziare e sintetizzare i movimenti delle poste accolte in patrimonio netto e di articolare l'impiego delle risorse secondo le varie condizioni di vincolo esistenti.

3. Il documento di sintesi in oggetto assume nel contesto delle aziende non profit un ruolo estremamente importante sia sotto il profilo della comunicazione esterna che sotto l'aspetto organizzativo gestionale interno.

4. La prima funzione che esso ricopre fa riferimento al rapporto che intercorre tra l'ente e l'ambiente esterno di riferimento privilegiati, ossia erogatori e donatori.

I contribuenti hanno, infatti, il diritto di essere messi a conoscenza di quale sia l'effettivo utilizzo delle risorse che essi mettono a disposizione dell'organizzazione, così come, allo stesso tempo, la presenza di un documento, come quello in oggetto, che sia in grado di illustrare in modo schematico e funzionale l'impiego delle risorse, rappresenta sicuramente un contributo essenziale alla trasparenza ed alla chiarezza (*accountability*) oltre che un sintomo evidente della volontà e dello sforzo di «rendere pubblico» il proprio operato.

5. Dal punto di vista organizzativo e gestionale, invece, il prospetto sicuramente contribuisce a fornire agli amministratori un mezzo tramite cui avere una esaustiva immagine della natura e composizione dei fondi a disposizione e, congiuntamente alle informazioni disponibili in merito al concreto apporto dei singoli progetti alla riuscita della missione, quale siano i risultati parziali o conclusivi raggiunti, l'efficienza e l'economicità con cui i progetti sono gestiti e la eventuale convenienza a procedere in una direzione piuttosto che in un'altra.

##### **Presupposti normativi**

6. D'altra parte, occorre sottolineare che il prospetto in parola non ha rilevanza solo dal punto di vista «logico-concettuale» ma trova anche fondamenti giuridici che avvalorano la convinzione che il prospetto di movimentazione dei fondi costituisca un documento fondamentale per la redazione del bilancio delle aziende non profit.

7. Ricordiamo, quindi, quali sono i principali presupposti normativi già presenti, per altro, nel

Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni non profit.

8. La norma che maggiormente richiede la presenza di un documento atto a illustrare l'utilizzo dei fondi secondo il fine al quale sono destinati è l'art.40 del Cod.civ; in esso il legislatore, con riferimento ai comitati, statuisce che:

«Gli organizzatori e coloro che assumono la gestione dei fondi raccolti sono responsabili personalmente e solidalmente della conservazione dei fondi e della loro destinazione allo scopo annunziato».

9. Il fatto che sia richiamato uno «scopo annunziato» riflette l'esistenza di un collegamento tra un fondo e la volontà di coloro che hanno contribuito alla sua creazione che lo stesso è destinato ad uno scopo specifico.

La problematica adesso evidenziata consente di identificare due diverse tipologie di fondi che meglio verranno illustrate in seguito:

- a) i fondi vincolati: per i quali vi è l'obbligo dell'utilizzo per prestabiliti fini;
- b) i fondi non vincolati: i quali sono destinati a contribuire alla missione che si prefigge di raggiungere l'organizzazione in parola

10. E' importante, da subito, mettere in evidenza tale distinzione in quanto le due casistiche ora richiamate sono soggette a diversi trattamenti giuridici e, anche per ciò, devono essere distintamente rappresentati nel documento.

11. Sempre con riferimento ai comitati, anche se volendo le disposizioni esposte potrebbero essere riferite per scopo e analogia alle altre aziende non profit, il Cod.civ dispone che nei casi in cui (i) i fondi raccolti siano insufficienti, (ii) lo scopo prefisso non sia più realizzabile per il sopravvenire di nuove circostanze od episodi, (iii) o, una volta, realizzata la missione, si abbia un residuo di fondi, spetti all'autorità governativa decidere la devoluzione dei beni in mancanza di apposita disposizione nell'atto costitutivo. Ciò implica che, qualora sia stata prevista una apposita destinazione per i fondi, non è consentito l'impiego degli stessi per finalità diverse da quella stabilita.

12. D'altra parte, l'art.793 del Cod. Civ. concernente la donazione modale dispone che «La donazione può essere gravata da un onere» e, immediatamente dopo, che «il donatario è tenuto all'adempimento dell'onere entro i limiti del valore della cosa donata».

La ratio delle norme richiamate ha il solo scopo di evidenziare che il «patto», qualora previsto, tra donatore e donatario risulta vincolante e che il prospetto in parola ha lo scopo di rendicontare l'attività svolta.

#### **DOCUMENTI TECNICO-SCIENTIFICI**

13. Come sottolineato nel Documento di sintesi, il nostro sistema legislativo non prevede alcunché in relazione alla previsione di documenti contabili per le organizzazioni non lucrative.

14. Il sistema contabile civilistico, in aggiunta, non contiene alcuna norma relativa ai movimenti

delle poste di patrimonio netto né con riferimento alle imprese né tantomeno con riferimento alle aziende non aventi finalità lucrative.

15. Molti organismi tecnico professionali prevalentemente di matrice anglosassone, al contrario, hanno da tempo emanato documenti concernenti sia la rappresentazione dei movimenti delle poste di patrimonio netto con riferimento alle imprese sia l'esposizione delle movimentazioni dei fondi delle aziende non profit <sup>1</sup>.

16. In mancanza di disposizioni in materia, alcune aziende non profit soggette al nostro sistema giuridico hanno, quindi, necessariamente fatto riferimento alla letteratura internazionale ed ai principi contabili internazionali generalmente riconosciuti. Seppur i lavori siano inseriti in contesti ambientali, culturali ed economici differenti, questi costituiscono esempi fondamentali, già consolidati e «testati» da molti operatori del non profit e, quindi, degni di essere considerati come punto di partenza del nostro lavoro.

In particolare, sempre con riferimento alla materia trattata, due documenti in particolare hanno «ispirato» il presente lavoro.

17. Il primo Principio preso in esame nell'elaborazione del lavoro in oggetto è lo Statement of Financial Accounting Standard (SFAS) n. 117, Financial Statements of Not-for Profit Organizations <sup>2</sup>. Il presente documento riferito alle aziende non profit include tra i documenti di bilancio delle «not for profit organization» un prospetto denominato Statement of Activities in cui viene evidenziata la variazione dei fondi avvenuta nel corso dell'esercizio di riferimento.

	<u>Non vincolati</u>	<u>Temporaneamente vincolati</u>	<u>Permanentemente vincolati</u>	<u>Totale</u>
Proventi, oneri ed altri componenti di gestione:	X	X	X	X
Compensi	X	X	X	X
Proventi su investimenti a lungo termine	X			X
Altri proventi da investimenti	X			
Attivo netto realizzato da operazioni con vincoli	X	(X)		
Soddisfacimento dei vincoli del programma	X	(X)		
Totale proventi, utili ed altri	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

<sup>1</sup> Si ricorda che le giurisdizioni di molti paesi anglosassoni conferiscono ai «Generally Accepted Accounting Principles», tramite appositi richiami operati dalla normativa, una forza normativa ed applicativa pari a quella delle stessi leggi».

<sup>2</sup> Gli SFAS costituiscono i documenti di riferimento del sistema contabile di riferimento delle entità economiche statunitensi (US GAAP). Essi si occupano sia di società con scopo lucrativo che di aziende non profit. A queste ultime sono dedicati due appositi Principi contabili (SFAS 116, Accounting for contributions received and contributions made ed il già citato SFAS 117), oltre ai richiami riportati negli altri Principi.

componenti positivi di gestione				
Costi di gestione e perdite:				
Programma A	X			
Programma B	X			
Programma C	X			
Costi di gestione e diversi	X			
Fund raising	X			
Totale costi di gestione	X			
Perdite dovute a calamità naturali				
Totale costi di gestione e perdite				
Cambio nell'attivo netto				
Saldo ad inizio esercizio				
Saldo a fine esercizio				

**Fig. 1) Lo statement of activities dello SFAS<sup>3</sup> 117 (in migliaia di \$)**

18. L'altro testo considerato nell'elaborazione del prospetto è il Principio contabile internazionale n.1 (International Accounting Standard, IAS, n.1), Presentation of financial statements (revised 1997) emanato dall'autorevole International Accounting Standards Board (IASB)<sup>4</sup>

Il testo riporta tra i documenti comprensivi del Bilancio il «Changes in Equity» in cui vengono riportate tutte le movimentazioni avvenute in patrimonio netto nel corso del periodo<sup>5</sup>

	Capit ale socia le		Riser va di rivalu tazio ne	Riser va di conv ersio ne	Utile accu mulat o	Total e
Saldo al 31 dicembre 20-0	X	X	X	(X)	X	X

<sup>3</sup> Si ricorda, per altro, che il Fasb presenta due diverse forme espositive di Statemnt of activities. E' stato scelto il prospetto (format B) in quanto ritenuto più simile a quello prodotto dalla presente Commissione.

<sup>4</sup> Lo IASB è al momento attuale, il più importante organismo sovranazionale preposto alla statuzione di Principi contabili applicabili a livello internazionale. Basti pensare che, a partire dal 2005, i documenti emanati dallo IASB dovranno essere direttamente adottati da tutte le società quotate nei mercati regolamentati della Comunità Europea.

<sup>5</sup> I Principi contabili nazionali dispongono solo con riferimento a ciò che un bilancio redatto secondo corretti principi contabili debba riportare in nota integrativa «le variazioni avvenute nei conti di patrimonio netto» senza prevedere specificatamente alcun prospetto.

Cambiamenti di principi contabili					(X)	(X)
Saldi rettificati	X	X	X	(X)	X	X
Surplus da rivalutazione Immobili			X			X
Deficit da rivalutazione investimenti			(X)			(X)
Differenze di conversione valute estere				(X)		
Profitti e perdite nette non						
Rilevati in conto Economico			X	(X)		X
Utile netto d'esercizio					X	X
Dividendi					(X)	(X)
Aumento di capitale sociale	X	X				X
Saldo al 31 dicembre 20-1	X	X	X	(X)	X	X
Deficit da rivalutazione Immobili			(X)			(X)
Surplus da rivalutazione investimenti			X			X
Differenze di conversione valute estere				(X)		(X)
Proventi ed oneri non Imputati al conto Economico			(X)	(X)		(X)
Utile netto d'esercizio					X	X
Dividendi					(X)	(X)
Aumento di capitale sociale	X	X				X
Saldo al 31 dicembre 20-2	X	X	X	(X)	X	X

**Fig. 2) IAS 1**

## **APPLICAZIONE TECNICA DEL DOCUMENTO**

### **AMBITO DI APPLICAZIONE E DEFINIZIONI**

19. Nella applicazione tecnica del Prospetto di movimentazione dei fondi, risulta di fondamentale importanza la determinazione dell'ambito di applicazione nonché l'aspetto definitorio che tocca l'oggetto prevalente del prospetto medesimo, ossia i fondi.

20. Una volta premesso che il documento oggetto di analisi è da riferirsi alle aziende non profit, occorre sottolineare che anche la trattazione e le definizioni di fondi che vengono di seguito fornite, devono essere concepite come strettamente funzionali all'applicazione del documento. Le problematiche concernenti gli aspetti tecnico-contabili connessi alla valutazione

ed alla esposizione delle liberalità sono state trattate in modo esaustivo in una apposita Raccomandazione della Commissione.<sup>6</sup>

21. Con fondi, si intende qualsiasi risorsa destinata al sostenimento di oneri futuri con la finalità preminente di realizzare il fine istituzionale e progetti specifici coerenti con lo stesso. Occorre, inoltre, ricordare che l'onere può essere indirizzato al raggiungimento dello scopo prefisso anche senza che lo stesso tenda direttamente alla realizzazione del fine ed indipendentemente dalla natura della spesa.

22. Premesso quanto detto, per la finalità del presente Principio, ed in particolare, del presente prospetto, e coerentemente con quanto disposto dalla Raccomandazione n.2, i fondi devono essere suddivisi primariamente in fondi vincolati e fondi non vincolati.

I fondi non vincolati sono quei fondi che sono resi direttamente disponibili agli amministratori, la cui disponibilità non è sottoposta ad alcuna forma di vincolo ed il cui uso deve essere inteso come finalizzato al conseguimento dello scopo istituzionale (vincolo di missione) indipendentemente dall'uso specifico che ne viene fatto.

I fondi vincolati sono, invece, quei fondi il cui utilizzo è soggetto, appunto, a vincoli d'uso. Tali vincoli possono, quindi, essere o esterni, ossia connessi alla volontà del contribuente, sia interni, ossia collegati a progetti od operazioni specifiche secondo le determinazioni degli organi che hanno la responsabilità dell'amministrazione dell'ente dell'organo direzionale.

## **L'APPLICAZIONE**

### **Premessa**

23. Si ricorda che il prospetto mira alla descrizione della movimentazione di tali fondi solo quando essi sono strettamente connessi alle attività "istituzionali" (miranti alla produzione di utilità sociale) e/o alle attività di tipo più prettamente patrimoniale (destinazione di fondi alla produttività finanziaria) dell'organizzazione.

Nella nozione di fondo ricomprenderemo, dunque, tutti gli accantonamenti di tale natura fino a ricomprendere quelli effettuati per le assegnazioni di contributi a soggetti terzi.

### **I soggetti interessati**

24. Per sua natura il prospetto è particolarmente consigliato in genere per tutte quelle organizzazioni che si trovano a gestire rilevanti masse finanziarie generate da liberalità.

A tal riguardo si identificano due possibili categorie di soggetti:

A) organizzazioni erogatrici: quelle che hanno una rilevante produttività patrimoniale e/o di raccolta fondi e che concentrano i loro sforzi operativi nella identificazione e nel finanziamento di attività/progetti svolti da soggetti terzi. Tali organizzazioni perseguono le proprie finalità

---

<sup>6</sup> Si veda raccomandazione n. 2 La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit, maggio 2002.



istituzionali (utilità sociale) attraverso le attività esterne cui hanno erogato i propri fondi.

25. In questo caso il prospetto di movimentazione mira principalmente a descrivere come, ed eventualmente su quali principali direttrici, si è svolta l'attività deliberativa degli organi di amministrazione, potrà inoltre descrivere: l'attività erogativa, la disponibilità (priva di vincoli) alla chiusura dell'esercizio, etc.

B) organizzazioni operative: quelle che hanno una rilevante attività operativa "istituzionale" (mirante alla produzione di utilità sociale) al proprio interno.

26. L'organizzazione è frequentemente beneficiata da contributi finalizzati alla conduzione di specifici programmi di attività (fondi vincolati).

Il prospetto in questo caso mira principalmente a descrivere la consistenza di tali fondi vincolati (segnalandone l'eventuale incremento e/o decremento) e ad identificare la disponibilità (priva di vincoli) alla chiusura di esercizio.

27. I modelli di cui sub A e B possono, combinarsi tra loro. Capita infatti molto spesso che una organizzazione oltre ad erogare fondi abbia un'attività istituzionale svolta al proprio interno.

28. Non è infrequente che l'organizzazione operativa destini (e quindi accantoni) fondi per futuri e /o specifici programmi interni ovvero che si trovi ad assegnare ed erogare fondi per un programma svolto da terzi.

### La struttura espositiva

29. La struttura espositiva suggerita è quella che vede correlare le scelte di impiego e/o le risultanze della gestione con le differenti nature di vincolo che contraddistinguono i fondi.

30. Nella sua rappresentanza più semplice e di base (fig.1) il prospetto può rappresentare la movimentazione dei fondi dall'apertura alla chiusura dell'esercizio con la semplice distinzione tra quelli assoggettati ad un qualche regime di vincolo (ad esempio di delibera dell'organo amministrativo per un programma svolto da un soggetto terzo) a quelli che sono nella disponibilità degli amministratori (vedere Appendice, figura 3).

<sup>7</sup>	Fondi vincolati alla ricerca <sup>8</sup>	Fondi vincolati alla assistenza <sup>2</sup>	Fondi disponibili <sup>9</sup>	Totali
--------------	---	--	--------------------------------	--------

<sup>7</sup> I valori xxx e (yyy) assumono rispettivamente grandezze pari o superiori allo zero e grandezze pari o inferiori allo zero.

<sup>8</sup> La struttura dell'analisi dei fondi vincolati è rimessa al redattore in funzione del grado di rilevanza degli stessi: essa può essere costituita da una unica colonna "Fondi Vincolati" a più colonne, ciascuna per ogni vincolo esistente in presenza di vincoli molteplici e diversi.

<sup>9</sup> La colonna dei fondi disponibili, in mancanza di una più ampia distinzione, comunque consigliata, accoglie, altresì i risultati negativi di gestione dell'esercizio e di esercizi precedenti. Possono essere distinti se la legge, l'atto costitutivo o le delibere di costituzione di tali fondi ne prevedono una pluralità. La distinzione tra i fondi non deve essere motivata da vincoli. In tal caso, infatti, tali fondi andranno classificati nelle precedenti colonne.

Apertura dell'esercizio	xxx a	xxx b	xxx c	xxx a+b+c
Risultato della gestione	xxx <sup>10</sup> d	xxx <sup>4</sup> e	xxx/(yyy) <sup>11</sup> f	xxx/(yyy) d+e±f
Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo	xxx g	xxx h	(yyy) i	xxx g+h-i
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio	(yyy) l	(yyy) m		(yyy) -l-m
Variazioni di vincolo <sup>12</sup>	xxx/(yyy) n	xxx/(yyy) o	xxx/(yyy) p	±n±o±p=0
...				
Situazione di chiusura dell'esercizio	xxx +a+d+g-l±n	xxx +b+e+h-m±o	xxx +c+f+i±p	xxx <sup>13</sup>

Fig. 3 Il prospetto di base

31. Il prospetto deve essere articolato dall'ente in osservanza del principio generale di chiarezza, al fine di rendere espliciti i vincoli esistenti sui fondi esistenti nel patrimonio dell'ente. Laddove l'eccessivo numero di vincoli siano di nocumento alla chiarezza sinottica del prospetto fondi gravati da vincoli diversi, ma tra essi omogenei, possono essere riuniti, ma di ciò deve essere data ampia informazione nella relazione.

Un esempio di diversa esposizione dei fondi, coerente con la precedente tabella proposta, è proposto alla figura 4.

<sup>10</sup> In ipotesi di avanzo vincolato, il quale si genera in applicazione del trattamento contabile di riferimento, cui si rinvia.

<sup>11</sup> I fondi disponibili possono essere incrementati o decrementati dai risultati della gestione subordinatamente, ed in conseguenza, dell'imputazione ai fondi vincolati.

<sup>12</sup> Le variazioni di vincolo costituiscono un incremento dei fondi vincolati a decremento o di altri fondi vincolati o di fondi disponibili, ovvero un incremento dei fondi disponibili a decremento dei fondi vincolati

<sup>13</sup> Il valore qui indicato corrisponde al patrimonio netto dell'ente.

	Fondo di dotazione patrimoniale (permanente vincolato)	Fondi vincolati alla attività istituzionale interna (ricevuti da terzi con vincolo)	Fondi vincolati alla attività istituzionale interna (per volontà degli organi interni)	Fondi vincolati alla attività istituzionale (svolta da terzi)	Fondi disponibili	Totali
Apertura dell'esercizio	Xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
Risultati della gestione		(yyy)	xxx	xxx	xxx	xxx
Delibera del Consiglio Direttivo	Xxx				(yyy)	0
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio				(yyy)		(yyy)
Situazione di chiusura dell'esercizio	Xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

Figura 4

32. Qualora nell'esercizio siano state svolte attività di erogazione e attività di raccolta a motivo della medesima attività per la quale esistono vincoli, nel prospetto di utilizzo fondi i flussi di raccolta e di erogazione non possono essere tra essi compensati, ma se ne deve dare distinta indicazione.

33. Qualora, in osservanza del trattamento consigliato per la contabilizzazioni delle attività di raccolta fondi, il risultato di gestione sia inferiore all'ammontare dei fondi che debbono risultare al termine dell'esercizio – per effetto dell'utilizzo di risorse finanziarie vincolate per attività di carattere diverso - tale situazione deve essere esplicitata nel prospetto fondi (vedi quinta ipotesi) mediante imputazione ai fondi vincolati dell'ammontare lordo raccolto ed imputazione ai fondi disponibili della differenza (negativa) tra il risultato di esercizio e l'ammontare della raccolta. Non può pertanto realizzarsi alcuno effetto compensativo, nel prospetto fondi, tra le risorse vincolate e le risorse di carattere diverso.

Pertanto, laddove si sia realizzata nell'esercizio una raccolta di fondi vincolati, ma questi al termine dell'esercizio non siano più integralmente disponibili per effetto delle operazioni di gestione, il fondo andrà "reintegrato" imputando la differenza (evidentemente negativa) a carico in primo luogo dei fondi disponibili esistenti e solo laddove queste non esistano e siano

insufficienti ai fondi disponibili in quanto capienti e, per la parte residua, con segno negativo nei medesimi fondi disponibili.

L'annotazione negativa ai fondi disponibili ha la valenza di dare evidenza – e memoria – della necessità di reintegrare il patrimonio dell'importo emergente, sì da ricostituire patrimonialmente i fondi vincolati, temporaneamente utilizzati per finalità estranee al vincolo.

34. Delle cause di tale differenza, la quale incide con segno negativo nel patrimonio netto, dovrà essere data motivazione nella relazione e ne dovranno essere illustrate le politiche di copertura (vedere Appendice, figura 4).

35. Dal prospetto devono comunque emergere:

- la consistenza iniziale dei fondi vincolati e disponibili;
- le variazioni intervenute nell'esercizio nei fondi vincolati distinto in incremento per liberalità concesse nell'esercizio, al netto della quota utilizzata nell'esercizio stesso per la realizzazione delle attività oggetto del vincolo; in decremento per la realizzazione nel corso dell'esercizio di attività oggetto di vincolo. Si noti che tale incremento potrà essere superiore al risultato di gestione, come meglio evidenziato nelle successive tabelle.
- Le variazioni (decrementative) intervenute nell'esercizio per effetto della realizzazione delle attività vincolate i cui fondi sono stati ottenuti in esercizi precedenti.
- Le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio per effetto della costituzione di vincoli in assenza di nuove liberalità.
- La consistenza finale dei fondi vincolati e disponibili.

Si illustrano di seguito schemi esemplificativi dell'utilizzo della riportata tabella:

36. Prima ipotesi:

In presenza, in principio di esercizio, di fondi vincolati alla ricerca per 100 e di fondi vincolati all'assistenza per 200, nel corso di esercizio unica attività svolta è la raccolta di fondi vincolati all'assistenza per 300. Nessuna attività erogativa è stata svolta.

	Fondi vincolati alla ricerca	Fondi vincolati alla assistenza	Fondi disponibili	Totali
Apertura dell'esercizio	100	200		300
Risultato della gestione		300		300
Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo				
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio				

Variazioni di vincolo				
Situazione di chiusura dell'esercizio	100	500		600

37. Seconda ipotesi:

In presenza, in principio di esercizio, di fondi vincolati alla ricerca per 100 e di fondi vincolati all'assistenza per 200, nel corso di esercizio svolge attività di ricerca per 50, attività di assistenza per 210, determinando un risultato negativo di 10. Nessuna attività di fund raising è svolta.

	Fondi vincolati alla ricerca	Fondi vincolati alla assistenza	Fondi disponibili	Totali
Apertura dell'esercizio	100	200		300
Risultato della gestione			-10	-10
Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo				
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio	50	200		-250
Variazioni di vincolo				
Situazione di chiusura dell'esercizio	50	0	-10	40

38. Terza ipotesi:

In presenza, in principio di esercizio, di fondi vincolati alla ricerca per 100 e di fondi vincolati all'assistenza per 200, nonché di perdite pregresse per 10, si è svolta attività di raccolta fondi per 170, di cui 20 vincolati all'assistenza.

	Fondi vincolati alla ricerca	Fondi vincolati alla assistenza	Fondi disponibili	Totali
Apertura dell'esercizio	100	200	-10	290
Risultato della gestione		20	150	170
Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo				
Erogazioni effettive nel				

corso dell'esercizio				
Variazioni di vincolo				
Situazione di chiusura dell'esercizio	100	220	140	460

### 39. Quarta ipotesi:

In presenza, in principio di esercizio, di fondi vincolati alla ricerca per 100 e di fondi vincolati all'assistenza per 200, nonché di perdite pregresse per 10, si è svolta attività di raccolta fondi per 170, di cui 20 vincolati all'assistenza. Nel corso dell'esercizio si è effettuata attività di ricerca per 110, di cui 50 a carico delle pregresse raccolte fondi e 60 a carico dell'esercizio, e attività di assistenza per 115.

**Commento:** è indispensabile chiarire il concetto di competenza

	Fondi vincolati alla ricerca	Fondi vincolati alla assistenza	Fondi disponibili	Totali
Apertura dell'esercizio	100	200	-10	290
Risultato della gestione		20	150	170
Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo				
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio	50	115		-165
Variazioni di vincolo				
Situazione di chiusura dell'esercizio	50	105	140	295

### 40. Quinta ipotesi:

In presenza, in principio di esercizio, di fondi vincolati alla ricerca per 100 e di fondi vincolati all'assistenza per 200. Si è svolta attività di raccolta fondi vincolati per assistenza per 170. Il risultato dell'esercizio è di 150.

	Fondi vincolati alla ricerca	Fondi vincolati alla assistenza	Fondi disponibili	Totali
Apertura dell'esercizio	100	200		300
Risultato della gestione		170	- 20	150
Delibere di assegnazione del				

Consiglio Direttivo				
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio				
Variazioni di vincolo				
Situazione di chiusura dell'esercizio	100	370	- 20	450

Fig. 4 il prospetto di una organizzazione che articola attività erogativa ed operativa interna

#### **Come collocare il prospetto**

41. Il prospetto dettaglia la composizione e la movimentazione del patrimonio netto dell'organizzazione, la sua collocazione è pertanto all'interno della nota integrativa.

42. Qualora il prospetto risulti particolarmente esplicativo e determinante ai fini della completezza e trasparenza informativa, si suggerisce il suo inserimento in allegato ai prospetti di bilancio (con adeguato rinvio registrato nella nota) a corredare le esposizioni del rendiconto gestionale dell'organizzazione.