



**Consiglio
Nazionale
dei Dottori
Commercialisti**

COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT

**DOCUMENTO DI PRESENTAZIONE DI UN SISTEMA RAPPRESENTATIVO DEI RISULTATI DI SINTESI
DELLE AZIENDE NON PROFIT**

CONSIGLIERE DELEGATO

GIORGIO SGANGA

PRESIDENTE

MARCO ELEFANTI

COMPONENTI

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

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

VERSIONE FINALE

LUGLIO 2002

RACCOMANDAZIONE N.1

DOCUMENTO DI PRESENTAZIONE DI UN SISTEMA RAPPRESENTATIVO DEI RISULTATI DI SINTESI DELLE AZIENDE NON PROFIT

SOMMARIO

L'AMBITO DI APPLICAZIONE: LE AZIENDE NON PROFIT	PARAGRAFI 1 - 7
PARTE I	
LA RAPPRESENTAZIONE DEI RISULTATI DI SINTESI DELLE AZIENDE NON PROFIT	8 - 11
LO SCHEMA DI RENDICONTAZIONE PROPOSTO	12 - 13
LO STATO PATRIMONIALE	14 - 20
IL RENDICONTO DELLA GESTIONE	21 - 29
LA NOTA INTEGRATIVA	30 - 35
IL PROSPETTO DI RAPPRESENTAZIONE DELLA DINAMICA MOVIMENTAZIONE DEI FONDI	36 - 49
LA RELAZIONE DI MISSIONE (RELAZIONE MORALE)	50 - 59
PARTE II	
LA RAPPRESENTAZIONE DEI RISULTATI DI SINTESI DELLE AZIENDE NON PROFIT DI PICCOLE DIMENSIONI	60 - 61
IL CRITERIO DI CLASSIFICAZIONE	61 - 64
LO SCHEMA DI RENDICONTAZIONE PROPOSTO	65 - 67
LO STATO PATRIMONIALE	68
IL RENDICONTO DELLA GESTIONE	69 - 70
LA RELAZIONE DI MISSIONE (RELAZIONE MORALE)	71

L'AMBITO DI APPLICAZIONE: LE AZIENDE NON PROFIT

1. Le aziende non profit negli ultimi anni sono oggetto di interesse da parte della società civile, del sistema politico, delle accademie; ciò, soprattutto, in ragione del ruolo strategico ad esse attribuibile dal nuovo modello di welfare, sempre meno basato sull'intervento pubblico diretto, e sempre più fondato, grazie al progressivo affermarsi del principio della sussidiarietà, sull'iniziativa privata di carattere sociale. Questo interesse trova giustificazione, oltre che nella crisi della finanza pubblica, nell'incremento della ricchezza e del tempo libero, nell'affermarsi di nuove situazioni di disagio, nell'avanzamento culturale medio della popolazione ed in altri fattori sociali connessi, ad esempio, a dinamiche di globalizzazione e di frammentazione della realtà sociale.

La realtà delle aziende non profit appare complessa, in quanto caratterizzata da una varietà di soggetti giuridici, oltre che di campo di attività, che rende difficilmente inquadrabile e classificabile il settore.

2. A livello giuridico, rientrano tra le aziende non profit i seguenti soggetti:

1. associazioni riconosciute (art.14 e segg. Codice civile);
2. fondazioni riconosciute (art.14 e segg. c.c.);
3. associazioni e fondazioni non riconosciute (art.36 e segg. c.c.);
4. comitati (art.39 e segg. c.c.);
5. fondazioni e associazioni bancarie, nel caso di non esercizio in via prevalente della gestione delle partecipazioni nella banca (Decreto Lgs. n.356 del 20.11.90 – Decreto Amato e Decreto Lgs. n.461 del 23.12.99 – Decreto Ciampi-)
6. organizzazioni di volontariato (Legge 11.08.1991, n.266);
7. cooperative sociali (legge 8.11.1991, n.381);
8. Ipab - Istituzioni di pubblica assistenza e beneficenza privatizzate (Legge 17.07.1990, n.381 – L.8/11/2000 n.328);
9. enti ecclesiastici cattolici (Legge 20.05.1985, n.222);
10. enti religiosi di altre confessioni (v. intese e accordi tra lo Stato Italiano e le diverse confessioni religiose);
11. organizzazioni non governative (Ong) (Art. 28, Legge 26.02.1987, n. 49);
12. enti di promozione sociale (art.3, comma 6, Legge 25.08.1991, n.287);
13. enti lirici (D.lgs. 29.06.1996, n.367);
14. enti di formazione professionale (legge n. 845 del 1978);
17. istituti di patronato (legge 804/97, 112/1980, Dpr 1017/86);
18. enti di promozione sociale (Legge 7.12.2000 n.383).

3. Dal punto di vista tributario, invece, le aziende non profit possono essere "enti non commerciali" o "ONLUS" (organizzazioni non lucrative di utilità sociali) disciplinati dal DPR 917/86, Testo Unico delle imposte dirette e dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 o, in alcuni casi, enti commerciali.

A livello di campo di attività le aziende non profit operano nei settori più vasti e disparati: assistenza, sanità, arte, cultura, istruzione, formazione, culto, ricerca, ambiente, sport, tutela dei diritti civili, etc.

4. Maggiore unitarietà presentano le aziende non profit dal punto di vista economico-. Secondo tali schemi di analisi e di interpretazione della loro azione sono classificate come aziende private di sola erogazione (cosiddette aziende non profit pure), oppure, come aziende sia di erogazione sia di produzione (aziende non profit composte). Tali realtà, hanno come finalità prevalente il soddisfacimento diretto di bisogni socialmente rilevanti (assistenziali, culturali, ricreativi, sportivi, di natura ideale, ecc.), rispetto a cui la massimizzazione del reddito costituisce soltanto una finalità di seconda approssimazione, del tutto strumentale al raggiungimento della prima.

Mentre nell'impresa il perseguimento di situazioni di eccedenza dei ricavi sui costi, data la prevalenza del finalismo di carattere economico sugli altri, rappresenta l'obiettivo guida di tutta l'attività, nelle aziende in parola, questo costituisce esclusivamente il presupposto che consente agli stessi di perseguire nel tempo le finalità sociali in condizioni di autonomia economica. Tuttavia anche in queste aziende, il soddisfacimento di condizioni di equilibrio economico costituisce premessa indispensabile per garantire nel tempo la continuità aziendale e la soddisfazione dei fini per i quali l'azienda non profit è stata istituita.

5. Le aziende che operano nel terzo settore si distinguono dalle famiglie, in quanto non sono istituti naturali, e dalle aziende pubbliche territoriali, in quanto non basano la propria attività sulla raccolta indistinta di tributi per la loro destinazione a soddisfare esigenze e bisogni di carattere generale, dall'impresa, in quanto non aventi come finalità prevalente la remunerazione dei fattori della produzione utilizzando le dinamiche del mercato. Esse, dal punto di vista economico-aziendale, presentano le seguenti peculiarità:

- 1) dispongono di un soggetto economico privato;
- 2) prevedono una costituzione con atto formale;
- 3) si basano sul principio di autogoverno;
- 4) si caratterizzano per l'assenza di distribuzione di utili;

- 5) sono contraddistinti dalla frequente presenza di proventi dal significativo ammontare destinati da parte di finanziatori che non si attendono di ricevere controprestazioni (rimborsi e benefici), proporzionati al valore delle risorse erogate;
- 6) si fondano sulla presenza di un rapporto di natura fiduciaria con la collettività di riferimento, sia per i servizi prestati sia per i fondi ricevuti;
- 7) sono caratterizzati dall'assenza di interessi proprietari che possano essere ceduti, o riscattati, o che comportino il diritto ad una distribuzione delle risorse liberate in sede di eventuale liquidazione dell'istituto.

6. Le aziende non profit presentano i caratteri propri dell'azienda quali, quelli dell'unità, dell'autonomia, della durabilità e del dinamismo, ma con rilevanti differenziazioni che incidono fortemente sulla gestione degli enti stessi. Brevemente, è possibile osservare che l'unità si consegue per il "comune sentire" dei partecipanti, non legato, come nelle imprese, a finalità reddituali. Il profilo dell'autonomia che caratterizza l'azione delle aziende non profit presenta caratteri marcatamente diversi dalle imprese, ove è garantita dagli interessi proprietari, e può, ridursi in funzione di specifiche situazioni (entità delle dotazione patrimoniale, capacità e attitudini a fare raccolta fondi, adesione [al progetto](#) di soggetti "forti", ecc.). La durabilità è legata alla possibilità di essere autonomi e alla capacità manageriale, che non è sempre considerata prioritaria nelle realtà non profit. Infine, il dinamismo implica la necessità della programmazione e di condizioni di flessibilità strategica, attualmente, poco presenti in numerose aziende non profit.

7. Il presente documento [si rivolge a](#) tutte le aziende non profit che svolgono attività sociale, con l'esclusione delle aziende per le quali norme di legge prevedono una specifica indicazione normativa [che stabilisce i contenuti e le caratteristiche degli](#) schemi di rappresentazione dei risultati economici di sintesi.

Tra [queste si segnalano](#):

- cooperative sociali;
- partiti politici;
- fondazioni bancarie;
- enti lirici.

LA RAPPRESENTAZIONE DEI RISULTATI DI SINTESI DELLE AZIENDE NON PROFIT

8. Data la peculiarità delle aziende non profit ed i suoi caratteri gestionali tipici appare fondamentale garantire la trasparenza dell'attività svolta al fine di consentire la continuità e il perseguimento della propria missione. Tale trasparenza, o accountability, può essere garantita, in prima istanza, attraverso il bilancio ed i suoi allegati. Tale documento è importante in ordine alla necessità di mantenere vivo nel tempo il rapporto fiduciario con la collettività di riferimento, che è destinataria dell'output (servizi prestati) e da cui proviene l'input (fondi ricevuti e lavoro volontario).

9. L'attuale normativa civilistica non prevede particolari obblighi contabili in capo alle fondazioni, associazioni e altre istituzioni non profit di carattere privato. E' peraltro previsto un obbligo generico per le associazioni (art.20) ove l'assemblea è chiamata ad approvare il bilancio al termine di ogni esercizio.

Inoltre, più in generale, laddove l'art.18 del codice civile stabilisce che per gli amministratori tornano applicabili le regole del mandato (artt.1710 e segg.del codice civile) si fa un diretto rinvio anche all'art.1713 che è intitolato <obbligo di rendiconto> e impone agli amministratori di rendere conto del proprio operato.

10. Per le organizzazioni di volontariato la legge 266/91 detta disposizioni [piuttosto generiche](#) sulle [modalità di stesura del](#) bilancio in quanto prevede semplicemente all'art.3, comma 3, l'obbligo generico di [redazione](#) del bilancio senza dare indicazioni significative in merito a contenuti e struttura. La legge infatti nulla [sancisce](#) con riferimento alla struttura, mentre in merito ai contenuti stabilisce che dal bilancio <devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti>. L'atto costitutivo o lo statuto devono definire le modalità di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea degli aderenti.

Più definita è la situazione delle cooperative sociali le quali, in virtù del richiamo dell'art.2516 c.c., sono, [come tutte le cooperative](#), soggette alla disciplina di bilancio prevista per le società per azioni. Sono quindi soggette alla redazione di bilanci definiti nella struttura degli artt.2423-bis e *ter*, nei contenuti dagli artt.2424, 2425 e 2427, all'obbligo di osservazione dei criteri di valutazione dell'art. 2426, agli adempimenti civili volti alla pubblicazione del documento.

Per le ONLUS ai sensi dell'art.20 bis del DPR 600/73, inserito dal D.Lgs. 460/97, è previsto l'obbligo di seguire tutte le operazioni di gestione con una contabilità generale e sistematica che consenta di redigere annualmente il bilancio generale dell'[azienda](#), da cui risultino la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, dell'[azienda](#) stessa, distinguendo le attività istituzionali da quelle direttamente connesse.

Per gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi è previsto dal D.Lgs.460/97 l'obbligo di redazione di apposito rendiconto delle attività di raccolta pubblica di fondi.

Leggi speciali stabiliscono schemi predeterminati di bilanci come è il caso del D.Lgs. 29 giugno 1996 n. 367 per gli enti lirici, la normativa che ha per oggetto i partiti politici (legge 2 gennaio 1997, n.2) che ha previsto un modello di bilancio ed il contenuto della nota integrativa e delle relazione di gestione.

11. A parte queste norme non vi sono regole predeterminate né legislative, né norme generalmente accettate per la formazione e il contenuto dei bilanci delle aziende non profit.

Occorre quindi riferirsi alla tecnica, alle norme stabilite per le imprese, se applicabili, ed eventualmente ai principi utilizzati presso altri Paesi. In tal senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria che tiene conto che, anche alla luce dei numerosi controlli da parte dei numerosi ambiti istituzionali preposti, le aziende non profit devono predisporre un rendiconto in grado di rappresentare i risultati di sintesi della gestione aziendale.

LO SCHEMA DI RENDICONTAZIONE PROPOSTO.

12. A questo proposito si ritiene determinante la definizione del contenuto minimo del documento bilancio d'esercizio delle aziende non profit, e si propone uno schema di massima di tale documento costituito da:

- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto della gestione;
- Nota integrativa
- Prospetto di movimentazione dei fondi;
- Relazione sulla gestione (c.d. conto morale);

13. La Commissione ritiene di formulare il citato schema generale di documenti costituenti il bilancio unico senza ritenere necessarie specificazioni correlate alle diverse forme giuridiche delle aziende non profit.

Per aziende non profit di dimensioni ridotte identificabili dall'ammontare dei proventi annui complessivi non superiore a 50.000 Euro nei due esercizi precedenti a quello di riferimento è previsto l'utilizzo di uno schema di rappresentazione dei risultati di sintesi semplificato come nella successiva parte II del documento.

Tali documenti sono rappresentati come schema generale ed il loro contenuto può quindi essere adattato alle diverse peculiari realtà di ciascuna azienda.

LO STATO PATRIMONIALE

14. Lo schema di Stato patrimoniale individuato per le aziende non profit riprende lo struttura di base dello schema previsto per le imprese dall'art. 2424 del codice civile con alcune modifiche e aggiustamenti che tengono conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio di tali realtà aziendali.

Nel caso in cui si sia in presenza di investimenti, e comunque poste di patrimonio, specifiche per le attività accessorie, le stesse devono essere distinte nella rappresentazione dello stato patrimoniale (per esempio con l'istituzione di una colonna "ad hoc" e descritte nella nota integrativa).

15. Per le aziende non profit che non svolgono attività accessorie, si propone pertanto la struttura dello schema di Stato Patrimoniale seguente:

Contenuto stato patrimoniale aziende non profit
ATTIVO
A) CREDITI VERSO ASSOCIATI PER VERSAMENTO QUOTE
B) IMMOBILIZZAZIONI
<i>I -Immobilizzazioni immateriali</i>
1) costi di impianto ed ampliamento
2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzo delle opere dell'ingegno
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili
5) avviamento
6) immobilizzazioni in corso e acconti
7) altre
<i>II -Immobilizzazioni materiali</i>
1) terreni e fabbricati
2) impianti e attrezzature
3) altri beni
4)immobilizzazioni in corso e acconti
<i>III-Immobilizzazioni finanziarie, con separata</i>

<i>indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</i>
1) partecipazioni in imprese collegate e controllate
2) partecipazioni in imprese diverse
2) crediti
3) altri titoli
C) ATTIVO CIRCOLANTE
<i>I-Rimanenze:</i>
1) materie prime, sussidiarie e di consumo,
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati,
3) lavori in corso su ordinazione,
4) prodotti finiti e merci,
5) materiale generico contribuito da terzi e da utilizzare in occasione di attività di fund-raising ¹
6) acconti;
<i>II-Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</i>
1) verso clienti,
2) Crediti per liberalità da ricevere ²
3) Crediti verso aziende non profit collegati o controllati
4) Crediti verso imprese collegate o controllate
5) verso altri
<i>III-Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</i>
1) partecipazioni
2) altri titoli
<i>IV-Disponibilità liquide</i>
1) depositi bancari e postali;
2) assegni;
3) denaro e valori in cassa;

¹ Indicare in nota integrativa la composizione di tali rimanenze di materiale contribuito (magliette, scatolame, oggetti vari, ecc.) destinato alla vendita in occasione di campagne di fund-raising.

In ogni caso, qualora non fosse attribuibile un valore certo a tali rimanenze, occorre procedere esclusivamente alla descrizione delle stesse in nota integrativa, esplicitando il perché della impossibilità a valorizzarle.

² Si tratta di liberalità, non ancora incassate, ma che comunque trovano fondamento in un idoneo titolo giuridico in base a cui l'azienda non profit potrà far valere il suo diritto all'incasso (es. testamento, titoli di credito cambiari, delibera formale impegnativa e affidabile di un ente terzo, ecc.). In questo caso il contributo è giuridicamente perfezionato anche se non ancora materialmente erogato. Qualora invece mancasse tale titolo giuridico che garantisce all'ente non profit l'esigibilità della liberalità, si configura la comune fattispecie della "intenzione di contributo", la quale dovrà trovare indicazione sotto la riga nell'ambito dei conti d'ordine.

D) RATEI E RISCONTI
PASSIVO
A) PATRIMONIO NETTO:
<i>I – Patrimonio libero</i>
<i>1) Risultato gestionale esercizio in corso (positivo o negativo)</i>
<i>2) Risultato gestionale da esercizi precedenti</i>
<i>3) Riserve statutarie</i>
<i>4) Contributi in conto capitale liberamente utilizzabili</i>
<i>II – Fondo di dotazione dell'azienda (se previsto)</i>
<i>III – Patrimonio vincolato</i>
<i>1) Fondi vincolati destinati da terzi</i>
<i>2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali</i>
<i>3) Contributi in conto capitale vincolati da terzi</i>
<i>4) Contributi in conto capitale vincolati dagli organi istituzionali</i>
<i>5) Riserve vincolate (per progetti specifici, o altro)</i>
B) FONDI PER RISCHI E ONERI
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2) altri.
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
D) DEBITI, CON SEPARATA INDICAZIONE, PER CIASCUNA VOCE, DEGLI IMPORTI ESIGIBILI OLTRE L'ESERCIZIO SUCCESSIVO:
1) Titoli di solidarietà ex art. 29 del D. Lgs. n. 460;
2) Debiti per contributi ancora da erogare ³
3) Debiti verso banche;

³ Si è in presenza di un vero e proprio debito per contributi ancora da erogare, quando il beneficiario, in relazione al contributo da ricevere da parte dell'ente non profit, possiede un idoneo titolo giuridico per pretendere l'erogazione. In assenza di tale titolo giuridico atto a fondare la sua pretesa, si sarà in presenza dei comuni "impegni per contributi da erogare" (deliberati dal consiglio di amministrazione dell'ente non profit), i quali non costituendo veri e propri debiti per l'ente non profit, andranno rilevati sotto la riga, nei conti d'ordine, sotto-sistema degli impegni.

4) debiti verso altri finanziatori;
5) acconti;
6) debiti verso fornitori;
7) debiti tributari;
8) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
9) Debiti per rimborsi spese nei confronti di lavoratori volontari
10) Debiti verso aziende non profit collegate e controllate
11) Debiti verso imprese collegate e controllate
12) altri debiti.
E) RATEI E RISCONTI

Conti d'ordine

- indicazione dei rischi assunti dall'azienda non profit ⁴
- indicazione degli impegni assunti dall'azienda non profit ⁵
- indicazione dei beni di terzi presso l'azienda non profit ⁶
- indicazione dei beni dell'azienda non profit presso terzi ⁷
- indicazione delle promesse (intenzioni) di contributo.

16. Lo schema di Stato patrimoniale previsto conferma la struttura sostanziale prevista dall'art. 2424 del codice civile apportando le modifiche che seguono:

- sono stati superati tutti i riferimenti alle società controllanti che in forza del criterio di autogoverno non possono esistere. Non si ritiene, con riferimento ad una visione più ampia del tema, di trattare in questa sede la definizione del concetto di controllabilità e di controllo tra aziende non profit;

⁴ Il riferimento, è al pari delle imprese, alle garanzie prestate direttamente o indirettamente dall'ente non profit, distinguendo fra: fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali (pegno e ipoteche), con separata indicazione – per ciascun tipo- di quelle prestate nell'interesse di enti non profit collegati o controllati, nonché, di imprese controllate e collegate. Quanto ai principi di rilevazione e valutazione dei conti d'ordine, in generale, il riferimento, anche per le aziende non profit, può essere costituito dal principio contabile n.22 del CNDC.

In linea generale è anche utile l'indicazione delle garanzie (fidejussioni, avalli, pegni, ipoteche) ricevute da terzi, indicando in particolare quelle ricevute da aziende non profit controllati e collegati, nonché da imprese controllate e collegate.

⁵ Come detto, in tale sezione devono essere indicati anche gli impegni per contributi da erogare deliberati dal consiglio di amministrazione dell'azienda non profit. Per le regole generali di rilevazione, valutazione, e rappresentazione in bilancio dei conti d'ordine, cfr. principio contabile n.22 del CNDC.

⁶ Cfr. Principio contabile n.22 del CNDC.

- le “quote da versare” sono relative a quote associative ancora da versare da parte di associati;
- non viene prevista la possibilità di un aggio in sede di emissione dei prestiti;
- con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto si ritiene di evidenziare:
 - il patrimonio libero: è costituito dalle riserve derivanti dai risultati gestionali realizzati e dai contributi in conto capitale liberamente utilizzabili, e pertanto si compone del: risultato gestionale esercizio in corso; delle riserve statutarie; dei risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti; dei contributi in conto capitale liberi.
 - il fondo di dotazione: se previsto statutariamente. Il fondo può essere sia libero che vincolato in funzione delle indicazioni statutarie.
 - il patrimonio vincolato: il patrimonio vincolato è composto da fondi, riserve e contributi in conto capitale vincolati per scelte operate da terzi donatori.

17. Le aziende non profit, accanto all’attività istituzionale possono tuttavia svolgere anche attività cosiddette accessorie (o strumentali, o ancora collaterali). In questo caso, la gestione unitaria si presenta come maggiormente complessa ed eterogenea rispetto al caso dello svolgimento della sola attività istituzionale, una eterogeneità che non può non trovare evidenza in sede di bilancio, e quindi anche di stato patrimoniale.

Il raggiungimento dell’obiettivo generale della “rappresentazione chiara veritiera e corretta della situazione patrimoniale dell’ente non profit” impone in tale circostanza, un lieve adattamento dello schema di Stato patrimoniale sopra riportato.

18. In particolare, sotto l’aspetto meramente patrimoniale, occorre precisare che per lo svolgimento dell’attività accessoria, l’ente non profit può far uso:

- a) dello stesso patrimonio (e gli stessi finanziamenti) utilizzato/accesi per lo svolgimento dell’attività istituzionale; oppure
- b) di beni patrimoniali (e/o finanziamenti) specifici, i quali, possono essere anche profondamente diversi da quelli utilizzati/accesi per l’attività istituzionale.⁸

In questo secondo caso, poiché compito dello Stato patrimoniale civilistico, anche nelle aziende non profit, è rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto l’entità, la composizione qualitativa, ma anche “la destinazione gestionale” del patrimonio a disposizione dell’istituto, si ritiene utile, posta la validità e l’inderogabilità del postulato dell’unitarietà della gestione, **distinguere il**

⁷ Cfr. principio contabile n.22 del CNDC. Esempio: beni mobili (merci) e immobili fiduciariamente presso terzi.

⁸ Per beni “specifici” dell’attività accessoria si intendono: 1) quei beni enteli destinati dal consiglio di amministrazione dell’ente ad essere impiegati esclusivamente o prevalentemente per l’attività accessoria; 2) quei beni ceduti da terzi all’ente non profit esclusivamente o prevalentemente per essere utilizzati nell’ambito della specifica attività accessoria; 3) quei beni dell’ente che in generale vengono utilizzati specificamente (esclusivamente o prevalentemente) nell’ambito dell’attività accessoria o sono specificamente afferenti alla stessa. Sono invece finanziamenti specifici dell’attività

patrimonio “generico” dell’azienda, da quello eventualmente specifico (beni e finanziamenti) dell’attività accessoria. Una cosa infatti è sapere che un’azienda utilizza lo stesso patrimonio per lo svolgimento di tutte le sue attività, e un’altra cosa è sapere che accanto ad un patrimonio “generico” esistono invece anche beni patrimoniali e finanziamenti specifici per lo svolgimento di alcune attività accessorie. La percezione della situazione patrimoniale generale dell’azienda (ma anche del grado di solvibilità aziendale), e le connesse valutazioni, nei due casi indicati, potrebbero infatti essere anche profondamente diverse. Inoltre, nel caso di svolgimento di un’attività accessoria accanto a quella istituzionale (con o senza patrimonio specifico), di significativo interesse per il lettore esterno dei conti può essere opportuno anche evidenziare distintamente l’entità dei rischi e degli impegni (e in generale dei conti d’ordine) generati specificamente dall’attività accessoria.

19. Non sembra infine necessario, ai fini civilistici, qualora l’azienda non profit utilizzasse per lo svolgimento dell’attività collaterale lo stesso patrimonio impiegato per quella istituzionale, frazionare il medesimo nella quota-parte afferente l’attività istituzionale e quella afferente invece l’attività accessoria: ciò, infatti, ha senso soprattutto ai fini fiscali e non civilistici; inoltre, tale procedimento produrrebbe effetti di notevole “inquinamento” della rappresentazione veritiera e corretta, in quanto implicante interventi di ripartizione di valori, caratterizzati da una natura eccessivamente discrezionale.

20. Pertanto, le aziende non profit che svolgono oltre all’attività istituzionale anche un’attività accessoria, impiegando (o meno) beni e finanziamenti specifici, si propone il seguente schema di stato patrimoniale ⁹:

	Patrimonio generico dell’azienda ¹⁰	Patrimonio specifico dell’attività

accessoria, quei finanziamenti accesi dall’istituto non profit specificamente (esclusivamente) per finanziare tale attività e non le altre svolte dall’istituto non profit.

⁹ Resta inteso che nel caso di svolgimento di un’attività collaterale senza impiego di un patrimonio specifico, e cioè la stessa viene realizzata dall’ente non profit utilizzando i medesimi beni e finanziamenti impiegati prevalentemente per l’attività istituzionale, dovrà essere compilata solamente la prima colonna dello schema seguente (“patrimonio generico dell’ente”), indicando brevemente in nota integrativa i beni e i finanziamenti utilizzati contemporaneamente per lo svolgimento dell’attività istituzionale e collaterale. Qualora invece esistesse un patrimonio specifico per l’attività accessoria (beni e finanziamenti), si dovranno compilare entrambe le colonne (“patrimonio generico dell’ente” e “patrimonio specifico dell’attività accessoria”). L’azienda non profit può comunque limitarsi ad indicare le immobilizzazioni materiali e i finanziamenti specifici dell’attività accessoria, oltrechè tutte le altre poste specifiche di importo rilevante.

E’ inoltre auspicabile che la nota integrativa descriva brevemente i beni e i finanziamenti generici di maggior entità, indicandone la destinazione.

¹⁰ Il patrimonio generico dell’ente è costituito da tutti quei beni patrimoniali e finanziamenti utilizzabili/accesi per lo svolgimento di tutte le attività intraprese dallo stesso: istituzionali, accessorie, ecc, o comunque afferenti genericamente a tutte queste.

		accessoria¹¹
ATTIVO		
A) CREDITI VERSO ASSOCIATI PER VERSAMENTO QUOTE		
B) IMMOBILIZZAZIONI		
<i>I –Immobilizzazioni immateriali</i>		
1) costi di impianto ed ampliamento		
2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità		
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		
<i>II -Immobilizzazioni materiali</i>		
1) terreni e fabbricati		
2) impianti e attrezzature		
3) altri beni		
4)immobilizzazioni in corso e acconti		
<i>III-Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</i>		
1) partecipazioni in imprese collegate e controllate		
2) partecipazioni in imprese diverse		
2) crediti		
3) altri titoli		
C) ATTIVO CIRCOLANTE		
<i>I-Rimanenze:</i>		
1) materie prime, sussidiarie e di consumo,		
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati,		
3) lavori in corso su ordinazione,		
4) prodotti finiti e merci,		

¹¹ Come, detto, per beni specifici dell'attività accessoria devono intendersi: 1) quei beni enteli destinati dal consiglio di amministrazione dell'ente ad essere impiegati esclusivamente per l'attività accessoria; 2) quei beni ceduti da terzi all'ente non profit esclusivamente per essere utilizzati nell'ambito della specifica attività accessoria; 3) quei beni dell'ente che in generale vengono utilizzati specificamente nell'ambito dell'attività accessoria o sono specificamente afferenti alla stessa. Sono invece finanziamenti specifici dell'attività accessoria, quei finanziamenti accesi dall'istituto non profit specificamente per finanziare tale attività e non le altre svolte dall'istituto non profit.

5) materiale generico contribuito da terzi e da utilizzare in occasione di attività di fund-raising ¹²		
6) acconti;		
<i>II-Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</i>		
1) verso clienti,		
2) Crediti per liberalità da ricevere		
3) Crediti verso enti non profit collegati o controllati		
4) Crediti verso imprese collegate o controllate		
5) verso altri		
<i>III-Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</i>		
1) partecipazioni		
2) altri titoli		
<i>IV-Disponibilità liquide</i>		
1) depositi bancari e postali;		
2) assegni;		
3) denaro e valori in cassa;		
D) RATEI E RISCONTI		
PASSIVO		
A) PATRIMONIO NETTO:		
<i>I – Patrimonio libero</i>		
1) Risultato gestionale esercizio in corso (positivo o negativo)		
2) Risultato gestionale da esercizi precedenti		
3) Riserve statutarie		
4) Contributi in conto capitale liberamente utilizzabili		
<i>II – Fondo di dotazione dell'azienda (se previsto)</i>		
<i>III – Patrimonio vincolato</i>		
1) Fondi vincolati destinati da terzi		
2) Fondi vincolati per decisione degli organi		

¹² Indicare in nota integrativa la composizione di tali rimanenze di materiale contribuito (magliette, scatolame, oggetti vari, ecc.) destinato alla vendita in occasione di campagne di fund-raising.

In ogni caso, qualora non fosse attribuibile un valore certo a tali rimanenze, procedere esclusivamente alla descrizione delle stesse in nota integrativa, esplicitando il perché della impossibilità di valorizzazione.

<i>istituzionali</i>		
3) Contributi in conto capitale vincolati da terzi		
4) Contributi in conto capitale vincolati dagli organi istituzionali		
5) Riserve vincolate (per progetti specifici, o altro)		
B) FONDI PER RISCHI E ONERI		
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;		
2) altri.		
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO		
D) DEBITI, CON SEPARATA INDICAZIONE, PER CIASCUNA VOCE, DEGLI IMPORTI ESIGIBILI OLTRE L'ESERCIZIO SUCCESSIVO:		
1) Titoli di solidarietà ex art. 29 del D. Lgs. n. 460;		
2) Debiti per contributi ancora da erogare ¹³		
3) Debiti verso banche;		
4) debiti verso altri finanziatori;		
5) acconti;		
6) debiti verso fornitori;		
7) debiti tributari;		
8) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;		
9) Debiti per rimborsi spese nei confronti di lavoratori volontari		
10) Debiti verso enti non profit collegati e controllati		
11) Debiti verso imprese collegate e controllate		
12) altri debiti.		
E) RATEI E RISCONTI		

Conti d'ordine generici

- indicazione dei rischi assunti dall'azienda non profit

¹³ Si è in presenza di un vero e proprio debito per contributi ancora da erogare, quando il beneficiario, in relazione al contributo da ricevere da parte dell'ente non profit, possiede un idoneo titolo giuridico per pretendere l'erogazione. In assenza di tale titolo giuridico atto a fondare la sua pretesa, si sarà in presenza dei comuni "impegni per contributi da

- indicazione degli impegni assunti dall'azienda non profit
- indicazione dei beni di terzi presso l'azienda non profit
- indicazione dei beni delle aziende non profit presso terzi
- indicazione delle promesse (intenzioni) di contributo ricevute rivolte all'attività generica dell'azienda non profit.

Conti d'ordine specifici dell'attività accessoria

- indicazione dei rischi assunti dall'azienda non profit per l'attività accessoria
- indicazione degli impegni assunti dall'azienda non profit per l'attività accessoria
- indicazione dei beni di terzi presso l'azienda non profit afferenti l'attività accessoria
- indicazione dei beni dell'azienda non profit relativi all'attività accessoria presso terzi
- indicazione delle promesse (intenzioni) di contributo ricevute rivolte specificamente all'attività accessoria

IL RENDICONTO DELLA GESTIONE.

21. Lo scopo fondamentale del rendiconto della gestione è quello di rappresentare il risultato economico (positivo o negativo) di periodo e di illustrare attraverso il confronto tra i proventi/ricavi ed i costi come si sia pervenuti al risultato di sintesi. Per le imprese il risultato economico di sintesi della gestione è rappresentato mediante la redazione del conto economico. Tale traslazione logica non può invece essere operata alle aziende non profit, per le quali risulta più indicata la denominazione di rendiconto gestionale, così come avviene per le istituzioni non profit anglosassoni. Tali aziende, infatti, non hanno generalmente un mercato di riferimento e se lo hanno le operazioni di scambio tipiche sono strumentali ad altri fini. Pertanto, il risultato del confronto fra impiego e destinazione dei fattori (costi di gestione) da un lato ed i ricavi (che spesso non si possono definire tali in quanto non si formano nello scambio) ed i proventi (contribuzioni, interessi, etc.) dall'altro non assume il significato economico che tipicamente questo risultato di sintesi assume nel caso dell'impresa.

22. Di conseguenza l'attività di rendicontazione nelle aziende non profit ha come scopo principale quello di informare i terzi sull'attività posta in essere dall'azienda nell'adempimento della missione istituzionale e ha come oggetto le modalità in cui l'azienda ha acquisito ed impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività.

erogare" (deliberati dal consiglio di amministrazione dell'ente non profit), i quali non costituendo veri e propri debiti per l'ente non profit, andranno rilevati sotto la riga, nei conti d'ordine, sotto-sistema degli impegni.

Il rendiconto gestionale a proventi ed oneri informa, pertanto, sulle modalità con cui le risorse sono state acquisite e sono state impiegate nel periodo con riferimento alle cosiddette “aree gestionali”.

22. Le “aree gestionali” dell’azienda non profit sono gli ambiti dell’attività aziendale contraddistinti da elevati livelli di uniformità. Tali uniformità sono correlate ai fini perseguiti o alle caratteristiche delle combinazioni e dei processi di produzione e consumo.

Tra le aree gestionali dell’azienda non profit sono individuate:

- **attività tipica o di istituto:** si tratta di attività svolta dall’azienda non profit ai sensi delle indicazioni previste dalla statuto e viene espressa analiticamente dalla disposizioni statutarie e costitutive che identificano il fine di carattere ideale, sociale, morale o politico che contraddistingue l’azione aziendale. Nella gestione dell’attività tipica o istituzionale rientrano quindi tutte le operazioni che sono direttamente correlate alla missione aziendale, e che sono di competenza economica dell’esercizio a cui il rendiconto fa riferimento. A fini esemplificativi nel caso di un’azienda non profit impegnata nella gestione di una Residenza sanitaria assistita (RSA) l’attività di tipo istituzionale comprende l’insieme delle operazioni attraverso cui si esplica l’attività di accoglienza e di mantenimento degli ospiti, la gestione tipica di un centro di ricerca concerne il finanziamento e l’eventuale progettazione di iniziative di ricerca;
- **attività promozionale e di raccolta fondi:** si tratta di attività svolte dall’azienda nel tentativo di ottenere contributi ed elargizioni in grado di garantire la disponibilità di risorse finanziarie per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento dei fini istituzionali. Nell’ambito dell’area gestionale descritta devono trovare rappresentazione tutti i costi ed i proventi connessi allo sviluppo di attività e iniziative promozionali di raccolta dei fondi ed il risultato parziale di questa gestione deve risultare positivo e tale da garantire un adeguato finanziamento all’attività istituzionale che, per definizione, non può essere rappresentata dall’attività di raccolta fondi;
- **attività accessoria:** si tratta di attività diversa da quella istituzionale (il confine che delimita la gestione accessoria da quella istituzionale è determinato dalle finalità e dall’oggetto sociale esplicitati nell’atto costitutivo o nello statuto) ma in grado di garantire all’azienda non profit risorse economiche con cui perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto. Il confine che separa la gestione accessoria da quella istituzionale è determinato dalle finalità e dall’oggetto sociale esplicitati nell’atto costitutivo o nello statuto. A fini esemplificativi l’organizzazione di attività di trasferimento e di soggiorno può essere considerata come attività istituzionale: se l’azienda non profit ha per oggetto la promozione e l’animazione culturale di una certa fascia della popolazione al contrario non rientra nell’attività accessoria qualora l’oggetto sociale dell’azienda non profit sia quello di gestire una mensa per gli extracomunitari

o un centro di recupero per tossicodipendenti. Esistono poi alcune attività che, a prescindere dallo specifico scopo sociale, rientrano comunque nella gestione accessoria: tra queste la gestione di un'attività commerciale o di un bar;

- **attività di gestione finanziaria e patrimoniale:** si tratta di attività di gestione patrimoniale e finanziaria strumentali all'attività di istituto;
- **attività di natura straordinaria:** si tratta di attività straordinarie strumentali all'attività di istituto. Come tali sono attività non programmate svolte occasionalmente.
- **attività di supporto generale:** si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantiscono l'esistenza delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.

23. Per procedere alla rappresentazione dei risultati economici di sintesi dell'attività delle aziende non profit viene utilizzata la nozione di provento ed onere piuttosto che quella di costo e ricavo (valori derivanti dallo scambio economico) o di entrata ed uscita (valori derivanti dalla dinamica dei flussi finanziarie): nella stessa logica viene utilizzato il risultato gestionale complessivo dell'azienda non profit come modalità di espressione sintetica del risultato dell'attività.

24. Il rendiconto gestionale presenta uno schema di classificazione delle risorse acquisite ed impiegate dall'azienda non profit primariamente basato sulla classificazione per provenienza da soggetti ed aree gestionali per i proventi e sulla classificazione per destinazione alle funzioni gestionali per gli oneri. L'eventuale classificazione per natura di proventi ed oneri deve pertanto considerarsi aggiuntiva e non sostitutiva alla classificazione per destinazione.

25. I valori di periodo sono comparati con gli stessi valori del periodo precedente. Se vi sono variazioni nei criteri di valutazione o rappresentazione che influiscono sulla significatività della comparazione, queste sono inserite nella nota integrativa per garantire la completezza dell'informazione.

Quando l'azienda non profit prevede nel proprio assetto istituzionale la presenza di soci, associati od aderenti le transazioni con i soci sono rilevate separatamente da quelle con i non soci.

Tabella 4.2 Rendiconto gestionale a proventi e oneri (sezioni divise e contrapposte).

**RENDICONTO GESTIONALE A PROVENTI ED ONERI
(SEZIONI DIVISE E CONTRAPPOSTE)**

Oneri

Proventi

1) Oneri da attività tipiche	1) Proventi da attività tipiche
1.1) Materie prime	1.1) Da contributi su progetti
1.2) Servizi	1.2) Da contratti con enti pubblici
1.3) Godimento beni di terzi	1.3) Da soci ed associati
1.4) Personale	1.4) Da non soci
1.5) Ammortamenti	1.5) Altri proventi
1.6) Oneri diversi di gestione	
2) Oneri promozionali e di raccolta fondi	2) Proventi da raccolta fondi
2.1) Raccolta 1	2.1) Raccolta 1
2.2) Raccolta 2	2.1) Raccolta 2
2.3) Raccolta 3	2.2) Raccolta 3
2.4) Attività ordinaria di promozione	2.4 Altri
3) Oneri da attività accessorie	3) Proventi da attività accessorie
3.1) Materie prime	3.1) Da contributi su progetti
3.2) Servizi	3.2) Da contratti con enti pubblici
3.3) Godimento beni di terzi	3.3) Da soci ed associati
3.4) Personale	3.4) Da non soci
3.5) Ammortamenti	3.5) Altri proventi
3.6) Oneri diversi di gestione	
4) Oneri finanziari e patrimoniali	4) Proventi finanziari e patrimoniali
4.1) Su prestiti bancari	4.1) Da depositi bancari
4.2) Su altri prestiti	4.2) Da altre attività
4.3) Da patrimonio edilizio	4.3) Da patrimonio edilizio
4.4) Da altri beni patrimoniali	4.4) Da altri beni patrimoniali
5) Oneri straordinari	5) Proventi straordinari
5.1) Da attività finanziaria	5.1) Da attività finanziaria
5.2) Da attività immobiliari	5.2) Da attività immobiliari
5.3) Da altre attività	5.3) Da altre attività

6) Oneri di supporto generale

6.1) Materie prime

6.2) Servizi

6.3) Godimento beni di terzi

6.4) Personale

6.5) Ammortamenti

6.6) Oneri diversi di gestione

7) Altri oneri

7) Altri proventi

Risultato gestionale positivo

Risultato gestionale negativo

26. Il modello generale di rendicontazione è costituito da un rendiconto gestionale a proventi ed oneri di periodo presenta l'esposizione ordinata di proventi ed oneri classificati per area gestionale ed il risultato gestionale determinato per contrapposizione di proventi ed oneri riferiti al periodo: tali proventi ed oneri sono rilevati al lordo, senza compensazioni parziali.

Proventi ed oneri sono rilevati sulla base del criterio della competenza economica.

27. Viene identificato con la nozione di "risultato gestionale" (positivo o negativo) dell'azienda non profit la differenza tra proventi ed oneri complessivi. Il risultato gestionale rappresenta la variazione positiva o negativa del patrimonio netto dell'azienda non profit nell'esercizio di riferimento per effetto della gestione.

28. Lo schema di rendiconto generale descritto può essere interpretato e specificato in relazione alle diverse categorie di aziende non profit, senza alterarne la struttura, ma solamente specificandone le voci e applicando le "aree gestionali" alla realtà delle particolari aziende considerate.

29. A completamento dello schema di classificazione descritto, e data la possibile eterogeneità dei proventi e degli oneri che si possono determinare in una azienda non profit, è opportuno prevedere la voce residuale "altri proventi" ed "altri oneri" destinati ad accogliere proventi ed oneri non classificabili nelle funzioni gestionali definite. Qualora tale importo dovesse presentarsi come percentualmente rilevante, è opportuno dettagliarne il contenuto nella nota integrativa.

Nel caso si evidenzino all'interno delle aree gestionali progetti rilevanti e pertanto degni di osservazione specifica, è opportuno procedere all'individuazione di tali progetti ed alla ulteriore suddivisione di oneri e proventi per progetto all'interno della stessa area gestionale. Il progetto

rappresenta un aggregato di operazioni più limitato dell'area gestionale o della funzione, in relazione univoca con un'area gestionale dell'azienda non profit.

LA NOTA INTEGRATIVA.

30. La Nota Integrativa ha la funzione di illustrare od integrare i dati e le informazioni contenute nello Stato Patrimoniale e nel Rendiconto della gestione, costituendo, con questi ultimi, il "Bilancio di esercizio".

31. Preliminarmente la Nota Integrativa deve contenere i seguenti elementi:

- indicazioni dell'organo che ha effettuato la revisione del bilancio (Collegio dei Revisori o Società di Revisione Contabile). L'omissione della informazione sottintende che il bilancio non è stato sottoposto a revisione.
- informazioni circa le esenzioni fiscali di cui beneficia l'azienda e la deducibilità fiscale sulle donazioni di cui i donanti possono beneficiare;
- indicazione del numero delle persone direttamente dipendenti alla fine del periodo e del numero dei dipendenti degli enti controllati (Comitati o organizzazioni controllate od affiliate).

32. Con riferimento alle finalità affidate alla Nota Integrativa di illustrazione delle appostazioni contabili, il documento dovrà inoltre indicare, per lo stato patrimoniale i criteri adottati nella valutazione delle voci dello stato patrimoniale e se gli stessi sono variati rispetto all'esercizio precedente.

In particolare dovranno essere esplicitati:

- i criteri di valutazione delle immobilizzazioni materiali od immateriali nonché i criteri seguiti per il loro ammortamento. (nel caso che i costi di acquisto dei beni destinati all'attività istituzionale siano stati annualmente spesi a carico dell'esercizio, occorre indicare l'ammontare degli acquisti effettuati nell'anno);
- le modalità di valutazione delle rimanenze delle merci o dei materiali , dei titoli e delle attività finanziarie non immobilizzate, precisando sia gli elementi considerati nella configurazione del costo, sia i riferimenti adottati nella definizione del valore di mercato;
- i criteri di valutazione dei crediti e dei debiti;
- i criteri di contabilizzazione dei proventi e delle spese e cioè se è stato seguito il criterio di competenza oppure di cassa; qualora fosse stato seguito un criterio misto, occorre specificare le voci e le motivazioni per le quali è stato preferito il criterio di cassa;

- motivazione e criteri di quantificazione degli accantonamenti ai fondi rischi ed oneri

33. Deve altresì essere fornito il dettaglio ed il contenuto e della movimentazione delle voci più significative dello **stato patrimoniale**, ivi compresi i conti d'ordine. In particolare per le somme ricevute con vincolo di destinazione e, cioè, per essere erogate per finalità specifiche in esercizi successivi il cui importo sarà accantonato in appositi fondi vincolati, la nota integrativa deve riportare:

- il dettaglio dei fondi esistenti all'inizio dell'esercizio;
- l'incremento per contributi vincolati ricevuti nell'esercizio (il cui totale corrisponde alla voce esposta nel conto economico "accantonamenti ai fondi vincolati");
- le erogazioni eseguite nell'esercizio secondo le finalità previste dal donatore (il cui totale corrisponde alla voce del conto economico "utilizzo fondi vincolati");
- il totale dei fondi alla fine del periodo con ulteriore indicazione degli importi per ciascuno degli esercizi successivi in cui avviene l'erogazione.

34. Con riferimento allo schema di rappresentazione del **risultato di gestione** la nota integrativa dovrà contenere:

- con riguardo all'attività istituzionale:
 - l'analisi della voce "Liberalità" prevedendo la classificazione delle varie tipologie di contributi ricevuti;
 - l'analisi dei proventi finanziari ivi comprese eventuali plusvalenze da cessione di titoli ed al netto di minusvalenze da cessione o da valutazione dei titoli;
 - l'analisi degli oneri delle manifestazioni e delle altre iniziative di fund raising (mediante le analisi dei contributi e dei proventi ricevuti e dei corrispondenti costi sostenuti l'azienda risponde anche agli adempimenti previsti dall' art. 8 del D. Lgs. 4.12.97 n. 460 che richiede vengano fornite dalle ONLUS le informazioni – oneri e proventi - relative a ciascuna celebrazione ricorrenza o campagna di sensibilizzazione);
 - il dettaglio degli oneri della struttura dell'azienda non profit (oneri del personale e dei collaboratori spese generali, ecc).
- con riguardo alle attività accessorie
 - il livello di analisi dei componenti di oneri e proventi connessi alle attività accessorie eventualmente svolte dall'azienda non profit dipende dalla maggiore o minore sinteticità prevista nelle voci del rendiconto di gestione. Qualora l'azienda non profit svolga attività complesse o

diversificate è opportuno richiedere la classificazione degli oneri e dei proventi per ciascun tipo di attività .

35. Inoltre, qualora l'azienda non profit si avvalga di aziende controllate (comitati od organizzazioni controllate od affiliate) i quali abbiano quale scopo primario la raccolta di fondi volta a supportare l'attività dell'azienda, si rende necessario che la Nota Integrativa dia una rappresentazione complessiva delle attività svolte evidenziando, in forma aggregata, i componenti positivi (contributi, proventi e ricavi) e negativi (costo delle manifestazioni, di fund raising, di struttura, ecc) dell'azienda stessa e di ciascuna delle aziende controllate.

IL PROSPETTO DI RAPPRESENTAZIONE DELLA DINAMICA MOVIMENTAZIONE DEI FONDI

36. 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.

Lo schema 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.

La prima funzione che esso ricopre fa riferimento al rapporto che intercorre tra l'azienda 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 un contributo essenziale alla trasparenza ed alla chiarezza (*accountability*) oltre che un sintomo della volontà e dello sforzo di «rendere pubblico» il proprio operato.

37. Il prospetto in oggetto 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 delle organizzazioni non profit.

38. La norma che maggiormente richiama la presenza di un documento atto a illustrare l'utilizzo dei fondi al fine che possa essere mostrato che gli stessi sono stati impiegati per un prestabilito fine 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».

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

39. 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 genericamente destinati a contribuire alla missione che si prefigge di raggiungere l'organizzazione in parola ma rimangono nella disponibilità degli amministratori.

40. 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.

Sempre con riferimento ai comitati 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 op 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 per finalità diverse da quella stabilita.

In conclusione, l'art.793 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.

41. Nella applicazione tecnica del Prospetto di movimentazione dinamica dei fondi, risulta di fondamentale importanza la determinazione dell'ambito di applicazione nonché la definizione dei fondi da sottoporre alla presente rappresentazione.

Per la finalità del presente Principio, ed in particolare, del presente prospetto, i fondi devono essere suddivisi primariamente in fondi vincolati e fondi non vincolati.

42. 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.

43. 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 da parte dell'organo direzionale.

44. 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 sono ricompresi, dunque, tutti gli accantonamenti di tale natura fino a ricomprendere quelli effettuati per le assegnazioni di contributi a soggetti terzi.

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

A tal riguardo si identificano due possibili categorie di soggetti:

A) aziende erogatrici: quelle che hanno una rilevante produttività patrimoniale e/o di raccolta fondi e che concentrano i loro sforzi operativi nella identificazione di attività, svolte da terzi, da finanziare su programmi specifici o generali; tali organizzazioni perseguono le proprie finalità istituzionali (utilità sociale) attraverso le attività esterne cui hanno erogato i propri fondi.

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

L'azienda 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.

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

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.

47. 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.

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.

	Fondi vincolati alla ricerca	Fondi vincolati alla assistenza	Fondi disponibili	Totali
Apertura dell'esercizio	Xxx	xxx	xxx	xxx
Risultato della gestione			xxx	xxx
Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo	Xxx	xxx		xxx
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio	(yyy)	(yyy)		(yyy)
...				
Situazione di chiusura dell'esercizio	Xxx	xxx	xxx	xxx

Fig. 3 Il prospetto di base

48. Il prospetto può essere molto più articolato per dare spazio alla decisione di attività più complesse ove l'organizzazione dettaglia i vincoli imposti ai propri ai propri fondi a seconda delle principali attività programmatiche svolte ¹⁴.

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

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.

¹⁴ La tematica concernente la movimentazione dinamica dei fondi sarà oggetto di una futura Raccomandazione della Commissione.

LA RELAZIONE DI MISSIONE (O RELAZIONE MORALE)

50. Nelle aziende non profit non è sufficiente dare conto dell'equilibrio economico-finanziario dell'ente tramite il bilancio di esercizio, ma occorre dare adeguate informazioni circa la dimensione sociale della gestione.

51. Né può ritenersi adeguata allo scopo la tradizionale relazione che spesso accompagna il rendiconto degli enti morali, anche perché occorre premettere subito che nella Relazione di missione non si dovrà porre l'accento (in ciò talvolta sospinti, involontariamente, anche dagli organi autorizzativi e di controllo i quali richiedono spesso solo dati relativi alla situazione patrimoniale dell'azienda) solo sulla consistenza patrimoniale da cui gli enti morali traggono le rendite per il conseguimento dei fini istituzionali, come sinora spesso si è fatto, nella erronea convinzione che l'aspetto economico della gestione in questi enti fosse poco rilevante, ma anche sulla dinamica costi – ricavi (soprattutto nei casi di aziende di prestazioni di servizi), e, comunque, sulle rendite e sui costi, essendo l'equilibrio economico – finanziario condizione per la sopravvivenza stessa dell'azienda nel tempo.

Si adotta, pertanto, la definizione di relazione di missione in alternativa a quella di relazione morale, n relazione di gestione o di relazione morale.

52. Lo schema di relazione sulla gestione fatta ad opera degli amministratori, prevista dal Codice Civile (art. 2428), può essere, comunque, utilizzato almeno per la parte che può interessare le aziende non profit.

53. La relazione di missione è lo strumento dedicato a fornire una rappresentazione adeguata della gestione complessiva dell'azienda, integrando dati monetari con indicatori non monetari su attività e progetti specifici dell'organizzazione. E' chiaro che occorrerà programmare l'attività in termini quantitativi (anche non monetari) e qualitativi.

Nella Relazione di missione devono essere fornite tutte le informazioni sulle modalità concrete di svolgimento dell'attività, quali sono state le fonti di finanziamento e i relativi impieghi, i cambiamenti strutturali dell'azienda, le operazioni gestionali straordinarie, i programmi e le prospettive dell'esercizio successivo e ogni altra informazione che consente ai destinatari del bilancio di acquisire una conoscenza completa sui risultati raggiunti e sulla qualità della gestione.

54. La Relazione di missione è anche la sede ove far confluire una serie di dati extracontabili, integrativi rispetto alla funzione “tipica” del bilancio di esercizio, inteso come documento che

rappresenta la sintesi monetaria di due grandezze: il valore del patrimonio dell'azienda e il risultato (utile o perdita) prodotto dalla gestione.

Tuttavia, data la peculiarità della gestione di una azienda non profit, vi sono aspetti fondamentali della gestione (primo tra tutti l'utilità sociale) che non trovano una manifestazione monetaria.

E' proprio di questi aspetti che dovrebbe occuparsi la Relazione sulla gestione, dando conto mediante i dati recepiti da un sistema di controllo interno che non tenga conto solo degli aspetti economico – finanziari, ma che attui anche strumenti valutativi dell' "utilità sociale" che si vuole produrre, del risultato raggiunto dalle così dette "azioni programmatiche" messe in campo per il raggiungimento delle finalità istituzionali.

55. A titolo meramente esemplificativo, il contenuto minimo della Relazione potrebbe essere così individuato:

- Quadro istituzionale. Rappresentazione delle "azioni programmatiche" destinate a produrre l'utilità sociale attesa. In questo ambito andranno descritte sia le singole iniziative istituzionali (o tipiche) attraverso analitiche schede di "attività e o di progetto" e le conseguenti scelte gestionali concernenti le attività istituzionali (principali servizi prestati, qualità dei servizi, investimenti realizzati, ecc.).
- Descrizione delle "azioni di supporto", strumentali rispetto alle precedenti, e dei loro aspetti gestionali, per lo più attuate allo scopo di reperire mezzi finanziari per l'esercizio dell'attività istituzionale.
- Contesto ambientale: valutazioni dei rapporti con la comunità locale di appartenenza allo scopo di evidenziare i benefici prodotti non solo per gli utenti, ma per l'intera collettività; ma anche eventuali vincoli ambientali che hanno inciso sulla gestione.
- Analisi dell'assetto organizzativo, allo scopo di metterne in evidenza i punti di forza e di debolezza in vista del perseguimento dell'efficacia e dell'efficienza della gestione, oltre che alla sua capacità di perseguire gli obiettivi statutari di cui si è parlato sopra.

56. La relazione di missione assume un ruolo centrale soprattutto per quelle aziende la cui attività non può essere misurata dal mercato. I rendiconti economici e finanziari non permettono un'analisi compiuta delle attività svolte e la rilevazione dei costi effettivi e dei benefici interni ed esterni (utenti di servizi e collettività) apportati dall'attività dell'organizzazione. Né tanto meno il reddito di esercizio o l'avanzo di gestione riescono a sintetizzare e rappresentare il raggiungimento o meno delle finalità sociali (non identificabili nel profitto).

57. Per una ricostruzione più attendibile dei costi effettivi (compresi, quindi, i costi figurativi) e dei benefici forniti dalla organizzazione sarà utile servirsi anche di indicatori di efficacia (risultato

ottenuto/ risultato previsto) ed efficienza (risorse impiegate/risultato ottenuto). Peraltro, questo è un discorso che merita approfondimento, in quanto nelle aziende non profit risulta inefficace il semplice utilizzo degli indici di bilancio di cui si servono le imprese per trarre elementi validi di giudizio circa l'andamento della gestione e il perseguimento delle finalità dell'azienda.

58. Sarebbe altresì opportuno effettuare una rilevazione e una analisi dei benefici e dei costi sociali tipici della attività caratteristica di queste aziende, allo scopo di dimostrare l'utilità sociale da questa prodotta. A questo scopo appare particolarmente utile la individuazione di indicatori di carattere qualitativo, capaci di evidenziare la qualità delle prestazioni effettuate, tenendo conto della centralità che la persona assume in queste attività.

59. A fini esemplificativi, per rispondere all'esigenza di interpretare e integrare i valori espressi dal bilancio di esercizio, dalla relazione di missione dovrebbero emergere i seguenti elementi:

- Descrizione delle finalità e all'attività istituzionale dell'azienda (numero soci, risorse impiegate);
- i rapporti con l'ambiente (comunità locale, ecc.) e i benefici per la collettività, soprattutto in termini di servizi forniti e di sensibilizzazione sui gravi problemi sociali;
- attività svolta dagli organi statutari e politiche gestionali /assunzioni, investimenti distinti per tipo di attività e loro effetti sulla gestione; quali sono stati i principali servizi sociali erogati ai soci e/o ai terzi;
- descrizione delle fonti di finanziamento (interne ed esterne) e la loro natura (da convenzioni, da oblazioni, da donazioni) e il "peso" che ognuna di esse ha sull'ammontare delle entrate;
- descrizione delle donazioni, contributi, liberalità ricevute nell'esercizio, comprese le donazioni di beni in natura, valorizzate a prezzi di mercato.

PARTE II

LA RAPPRESENTAZIONE DEI RISULTATI DI GESTIONE DELLE AZIENDE NON PROFIT DI PICCOLE DIMENSIONI

60. Le aziende non profit rappresentano un mondo assai variegato sia per quanto concerne l'attività e l'organizzazione sia per quanto rileva la struttura e la dimensione.

61. In considerazione del fatto, quindi, che, spesso, alcune tipologie di aziende, hanno esigenze gestionali ed amministrative significativamente diverse, la Commissione ha optato, secondo una prassi già consolidata in altre realtà del non profit come quella britannica, di differenziare la disciplina delle grandi e medie aziende da quelle delle piccole entità operanti nel terzo settore.

IL CRITERIO DI CLASSIFICAZIONE

62. Per la specificità del terzo settore e, allo stesso tempo, per la molteplicità di operazioni poste in essere dalle aziende in oggetto, l'unico criterio ritenuto appropriato per distinguere le grandi e medie aziende dalle piccole è l'importo complessivo dei proventi annui.

63. Ai fini del presente documento, sono considerate, quindi, aziende non profit di piccole dimensioni, le aziende che non hanno realizzato proventi annui complessivi superiori a 50.000 Euro nei due esercizi precedenti a quello di riferimento.

Sono, perciò, ritenute aziende non profit di media e grande dimensione tutte le entità economiche che superano suddetti valori.

64. Qualora tale limite sia oltrepassato, l'azienda, per poter dichiarare di essere conforme alle presenti Raccomandazioni, deve applicare le disposizioni previste nella Parte I.

LO SCHEMA DI RENDICONTAZIONE PROPOSTO

65. La Commissione ha ritenuto appropriato definire, per tali aziende, uno schema articolato sui principi generali richiamati nel documento di sintesi di cui alla Parte I, che, contestualmente, potesse risultare più accessibile e funzionale alle organizzazioni di minore dimensione.

In sostanza, l'intento della Commissione è quello di creare uno schema di sintesi semplificato che, tuttavia, possa risultare in molti aspetti, compatibile con lo schema di riferimento già esposto.

66. In relazione a ciò, è stato ritenuto corretto non prevedere l'inserimento di alcuni documenti quali il prospetto di movimentazione dinamica dei fondi e la nota integrativa, nonostante che spetti prevalentemente agli amministratori constatare se, per fornire un quadro di sintesi fedele ed attendibile sia opportuno includere anche altri prospetti ¹⁶.

67. Lo schema prevede l'adozione dei seguenti documenti:

- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto gestionale di pura cassa
- Relazione morale.

Pur tuttavia, anche quando non sono superati i limiti previsti dal Documento, si incoraggiano anche le aziende di piccole dimensioni, quando appropriato, a fare uso delle disposizioni contenute nella Parte I.

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE

68. Per le aziende non profit di piccole dimensioni, viene proposto il seguente schema di stato patrimoniale semplificato rispetto a quello proposto per le aziende non profit di grande e media dimensione.

Contenuto stato patrimoniale aziende non profit di piccole dimensioni
ATTIVO
A) CREDITI VERSO ASSOCIATI PER VERSAMENTO QUOTE
<u>B) IMMOBILIZZAZIONI</u>
<i>I –Immobilizzazioni immateriali</i>
<i>II -Immobilizzazioni materiali</i>
1) Immobili

¹⁶ Qualora, ad esempio, una aziende non profit di piccole dimensioni, così come definita dal presente documento, svolga attività di fund raising, risulta fondamentale l'evidenziazione della movimentazione dei fondi al fine di rendere noto all'erogatore l'uso delle liberalità.

2) impianti e attrezzature
3) altri beni
<i>III-Immobilizzazioni finanziarie</i>
<u>C) ATTIVO CIRCOLANTE</u>
<i>I-Rimanenze:</i>
1) materie prime, sussidiarie e di consumo,
2) prodotti finiti e merci,
3) materiale generico contribuito da terzi e da utilizzare in occasione di attività di fund-raising
4) altro
<i>II-Crediti con separata indicazione di quelli esigibili oltre l'esercizio successivo</i>
1) verso clienti
2) Crediti per liberalità da ricevere
3) verso altri
<i>III-Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</i>
1) titoli
<i>IV-Disponibilità liquide</i>
1) depositi bancari e postali;
2) assegni;
3) denaro e valori in cassa;
PASSIVO
A) PATRIMONIO NETTO:
<i>I – Patrimonio libero</i>
<i>1) Risultato gestionale esercizio in corso (positivo o negativo)</i>
<i>2) Riserve statutarie</i>
<i>3) Contributi in conto capitale liberamente utilizzabili</i>
<i>II – Fondo di dotazione dell'ente (se previsto)</i>
<i>III – Patrimonio vincolato</i>

B) FONDI PER RISCHI E ONERI
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
D) DEBITI, CON SEPARATA INDICAZIONE DEGLI IMPORTI ESIGIBILI OLTRE L'ESERCIZIO SUCCESSIVO:
1) Debiti per contributi ancora da erogare
2) Debiti verso banche
3) debiti verso altri finanziatori
4) debiti verso fornitori
5) debiti tributari
6) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale
7) Debiti per rimborsi spese nei confronti di lavoratori volontari
8) altri debiti.

IL RENDICONTO DELLA GESTIONE

69. Per le aziende in parole è possibile adottare una rilevazione e rappresentazione dei risultati della gestione sulla base del criterio della “pura cassa” utilizzando la medesima base di classificazione per aree gestionali e procedendo alla esposizione ordinata delle entrate e delle uscite (con segno negativo) del periodo ed alla riconciliazione di tali valori di flusso con i fondi finanziari di riferimento di inizio e fine periodo.

70. Nel caso che nell'esercizio precedente venga superato il limite descritto per la identificazione delle aziende non profit di piccole dimensioni, l'azienda è automaticamente chiamata a redigere il rendiconto gestionale nella forma completa. È comunque sempre opportuna la redazione del rendiconto gestionale ordinario e non semplificato anche da parte dell'azienda che non superi i limiti di entrate complessivi indicati.

Tabella 4.3 Rendiconto gestionale semplificato di pura cassa (sezioni divise e contrapposte).

RENDICONTO GESTIONALE SEMPLIFICATO DI PURA CASSA
(SEZIONI DIVISE E SOVRAPPOSTE)

Fondi finanziari di inizio periodo

Entrate da attività tipiche

Entrate da raccolta fondi

Entrate da attività accessorie

Entrate finanziarie

Entrate straordinarie

Altre entrate

Totale entrate

(Uscite da attività tipiche)

(Uscite da attività promozionali e di raccolta fondi)

(Uscite da attività accessorie)

(Uscite finanziarie)

(Uscite per attività di supporto generale)

(Uscite di natura straordinaria)

(Altre uscite)

Avanzo della gestione (o disavanzo)

Fondi finanziari di fine periodo

LA RELAZIONE DI MISSIONE (RELAZIONE MORALE)

71. La relazione di missione costituisce il terzo documento di rappresentazione dei risultati di sintesi della gestione a cui sono tenute le aziende non profit di ridotte dimensioni. Le caratteristiche di fondo dello schema rimangono quelle descritte a proposito delle aziende di maggiori dimensioni anche se la relazione è articolata in funzione delle dimensioni e delle caratteristiche aziendali.