



Centro Servizi
per il Volontariato
della Città Metropolitana
di Bologna

CORSO DI SPECIALIZZAZIONE
**LA RIFORMA DEL
TERZO SETTORE**

**«Contabilità e Bilanci
degli enti del
Terzo Settore»**

Dott. Benvenuto Suriano
Bologna, 8/5/2019

Nuovi principi per gli Enti del Terzo Settore

La riforma, attraverso l'emanazione del Codice del Terzo Settore, prone una complessiva regolamentazione della rendicontazione degli Enti ispirata dai seguenti principi:

1. Tenuta di una ordinata **contabilità**, graduata in base alla dimensione organizzativa;
2. Redazione e approvazione annuale di un **Bilancio**;
3. Obbligo di uno **schema** di bilancio «ministeriale»;
4. Obbligo di **pubblicazione** del bilancio sul Registro del Terzo Settore;
5. **Vigilanza** in determinati casi di organi di controllo e revisori contabili

Questi principi sono stati declinati in scelte concrete e specifiche di strumenti in parte mutuati dal mondo *profit* con alcuni adattamenti (per la contabilità e controlli viene ripreso il modello civilistico delle società di capitali) e talvolta pensati specificatamente per il Terzo Settore.

Articolo 13 D. Lgs. 117/2017

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

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

Bilancio e Rendiconto dovranno essere redatti in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e politiche sociali.

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

Articoli 13 e 14 D. Lgs. 117/2017

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

Superiori a 100.000 euro	Inferiori a 220.000 euro	Superiori a 1.000.000 euro
Art. 14 comma 2	Art. 13 comma 2	Art. 14 comma 1
Devono pubblicare annualmente ed aggiornare nel proprio sito Internet, o nel sito Internet della rete associativa cui aderiscono eventuali emolumenti o compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, dirigenti e associati.	Potranno redigere il bilancio nella forma del rendiconto per cassa . Si ritiene che anche in questa ipotesi l'organo amministrativo dovrà documentare il carattere sussidiario e strumentale delle attività diverse.	Dovranno depositare presso il Registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo le Linee guida del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, anche ai fini della <u>valutazione dell'impatto sociale</u> delle attività svolte.

Articolo 13 D. Lgs. 117/2017

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

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

Criteri contabili ETS

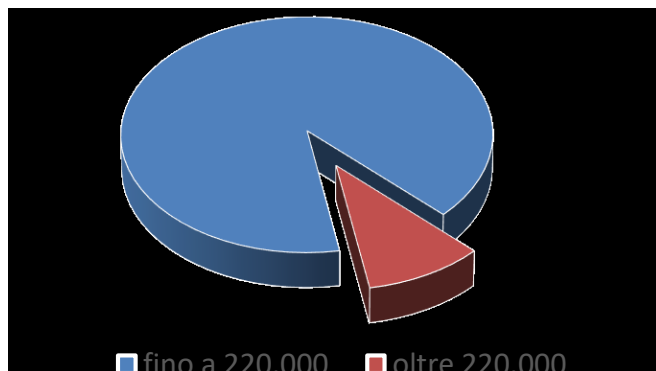
Gli Ets aventi natura non commerciale, a seconda delle dimensioni, debbono adottare un sistema di rilevazione contabile in partita doppia secondo il **criterio della competenza economica**, potendo in **via facoltativa** adottare un **sistema di rilevazione per “cassa”** se ritenuti di **“minori dimensioni”**.

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

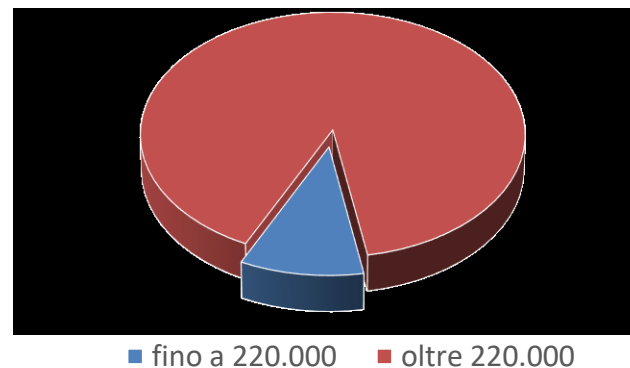
Censimento Istat anno 2011

Classi entrate/proventi	Istituzioni	%	Entrate/Proventi	%
0 – 5.000 euro	99.801	33,14	192.949.985	0,30
5.0001-10.000 euro	38.589	12,81	286.026.975	0,45
10.001-30.000 euro	64.793	21,51	1.178.687.955	1,84
30.0001-60.000 euro	32.855	10,91	1.411.192.015	2,21
60.000-100.000 euro	19.296	6,41	1.500.427.085	2,35
100.001-250.000 euro	22.212	7,37	3.540.565.646	5,54
250.001-500.000 euro	10.079	3,35	3.530.424.966	5,52
500.0001 euro e più	13.566	4,50	52.299.609.816	81,79
Totale	301.191	100	63.939.884.443	100

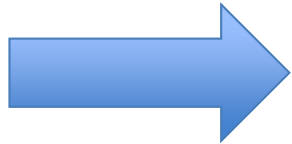
Enti con proventi > 220.000



Totale Entrate/Proventi



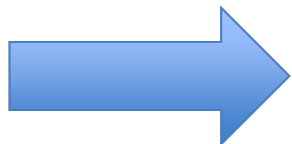
Tutela del Patrimonio e della sua destinazione



Patrimonio minimo per riconoscimento giuridico e provvedimenti obbligatori in caso di riduzione di oltre un terzo per perdite (art.22)



Divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili (art.8) con sanzioni agli amministratori (art.91)



Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento (art.9) con sanzioni agli amministratori (art.91)

Articolo 15 D. Lgs. 117/2017

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

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

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

Articolo 13, comma 4 e 5, D. Lgs. 117/2017

Sono previsti oneri specifici per ETS che esercitino attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale (**ETS commerciali**).

Tali enti saranno tenuti a:

1. Tenere le scritture contabili di cui all'art.2214 c.c.:

- tenere il **libro giornale**;
- tenere il **libro degli inventari**;
- tenere altre **scritture richieste dalla natura e dimensione dell'ente**;
- **conservare** ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite;

2. **redigere il bilancio di esercizio redatto**, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 (Redazione del bilancio) e seguenti, 2435-bis (Bilancio in forma abbreviata) o 2435-ter (Bilancio delle micro-imprese) del Codice civile;

3. **depositare il bilancio** presso il registro delle imprese,

Articolo 87 D. Lgs. 117/2017

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

PER L'ATTIVITA' COMPLESSIVA

- Redigere le scritture contabili cronologiche e sistematiche;
- Redigere il bilancio di cui all'art.13;
Tali obblighi si intendono assolti qualora gli ETS:
 - Tengano il **libro giornale** e il **libro degli inventari**;
 - Tengano il **Rendiconto di cassa** (art.13) se nell'anno precedente **i proventi non hanno superato euro 220.000.**

PER LE SOLE ATTIVITA' COMMERCIALI (non prevalenti)

- ✓ **Tenere la contabilità semplificata** (registri Iva integrati con annotazioni ai fini delle imposte sui redditi) prevista dall'art. 18 del DPR 600/1973, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti da detto articolo (400/700 mila);
- ✓ Tenere **obbligatoriamente la contabilità separata.**

Articolo 87 D. Lgs. 117/2017

- Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che optano per il **regime forfettario ex art.86** (se non hanno superato il limite di euro 130.000 di ricavi annuali) sono tenuti alla conservazione dei documenti emessi e ricevuti ma **sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili**;
- Gli ETS non commerciali **non sono soggetti all'obbligo di certificazione** dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale (limitatamente alle attività non commerciali);
- Obbligo di conservazione** delle scritture e della documentazione ai sensi dell'art.22 del DPR 600/1973 (10 ANNI);

Articolo 87 D. Lgs. 117/2017

- Gli ETS non commerciali che effettuano **raccolte pubbliche di fondi** devono inserire nel bilancio uno **specifico rendiconto** accompagnato da relazione illustrativa con entrate e spese relative ad ogni evento. Il rendiconto è soggetto a (autonomo ?) **deposito al Registro Unico del Terzo Settore** entro il 30 giugno (art.48, c.3);
- In caso di **perdita della qualifica di ente non commerciale** (ex art.79, c.5), entro 3 mesi l'ente dovrà predisporre un **inventario** dove saranno compresi tutti i beni che fanno parte del patrimonio e **adeguare le proprie scritture contabili** alla nuova condizione;
- L'entrata in vigore dei nuovi obblighi contabili è collegata all'operatività del RUNTS.

Nota direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 29/12/2017

«Indipendentemente dal relativo deposito presso il registro unico nazionale, tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13: l'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione.»



Questo implica che gli ETS “temporanei” dovranno redigere anche i **bilanci relativi al primo esercizio successivo al 3/8/2017** (data di entrata in vigore del d.lgs. 117) **in conformità alle attuali disposizioni del CTS.**

Proviamo ad ipotizzare cosà conterrà la modulistica per la predisposizione del bilancio degli enti del Terzo Settore

(art.13 D.Lgs.117/2017)

Considerazioni...

- Sembra delinearci un modello di rendicontazione con delle caratteristiche già presenti e comuni ai due documenti di prassi già utilizzati dagli operatori del settore da circa 15 anni: le [Raccomandazioni del CNDC \(2003\)](#) (vedi slides successive) e le [Linee guida dell'Agencia Terzo Settore \(ex Onlus 2009\)](#) che si rifanno alle prime.
- In particolare, il rendiconto gestionale elaborato in questi documenti è già strutturato per [aree gestionali](#) che sono individuabili:
 - nell'attività tipica, con riferimento alle attività previste da statuto, identificabile nel Codice TS come le attività di interesse generale ex art.5;
 - nell'attività accessoria, diversa da quella istituzionale (il discrimine è sempre lo statuto), identificabile con le attività diverse di cui all'art.6;
 - nell'attività promozionale o di raccolta fondi, dove tra le altre attività, potrebbero confluire i rendiconti delle raccolte di fondi ex art.48;
 - Invariate le aree finanziarie e patrimoniale e quella di supporto generale.Dovrebbe essere inserita apposita area dove iscrivere proventi ed oneri delle sole attività commerciali (l'art.87 prevede obbligo della [contabilità separata](#)).

ATTIVO

A) CREDITI VERSO ASSOCIATI PER VERSAMENTO QUOTE

B) IMMOBILIZZAZIONI

I - Immobilizzazioni immateriali

- 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

II - Immobilizzazioni materiali

- 1) terreni e fabbricati
- 2) impianti e attrezzature
- 3) altri beni
- 4) immobilizzazioni in corso e acconti

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

- 1) partecipazioni in imprese collegate e controllate
- 2) partecipazioni in imprese diverse
- 2) crediti
- 3) altri titoli

C) ATTIVO CIRCOLANTE

I - Rimanenze:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo,
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati,
- 3) lavori in corso su ordinazione,
- 4) prodotti finiti e merci,
- 5) materiale generico contribuito da terzi e da utilizzare in occasione di attività di fund-raising
- 6) acconti;

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

- 1) verso clienti,
- 2) Crediti per liberalità da ricevere
- 3) Crediti verso aziende non profit collegati o controllati
- 4) Crediti verso imprese collegate o controllate
- 5) verso altri

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni
- 2) altri titoli

IV - Disponibilità liquide

- 1) depositi bancari e postali;
- 2) assegni;
- 3) denaro e valori in cassa;

D) RATEI E RISCONTI

PASSIVO

A) PATRIMONIO NETTO:

I – Patrimonio libero

- 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

II – Fondo di dotazione dell'azienda (se previsto)

III – Patrimonio vincolato

- 1) Fondi vincolati destinati da terzi
- 2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali
- 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
- 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 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
- indicazione degli impegni assunti dall'azienda non profit
- indicazione dei beni di terzi presso l'azienda non profit
- indicazione dei beni dell'azienda non profit presso terzi
- indicazione delle promesse (intenzioni) di contributo.

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

Oneri

1) Oneri da attività tipiche

- 1.1) Materie prime
- 1.2) Servizi
- 1.3) Godimento beni di terzi
- 1.4) Personale
- 1.5) Ammortamenti
- 1.6) Oneri diversi di gestione

2) Oneri promozionali e di raccolta fondi

- 2.1) Raccolta 1
- 2.2) Raccolta 2
- 2.3) Raccolta 3
- 2.4) Attività ordinaria di promozione

3) Oneri da attività accessorie

- 3.1) Materie prime
- 3.2) Servizi
- 3.3) Godimento beni di terzi
- 3.4) Personale
- 3.5) Ammortamenti
- 3.6) Oneri diversi di gestione

4) Oneri finanziari e patrimoniali

- 4.1) Su prestiti bancari
- 4.2) Su altri prestiti
- 4.3) Da patrimonio edilizio
- 4.4) Da altri beni patrimoniali

5) Oneri straordinari

- 5.1) Da attività finanziaria
- 5.2) Da attività immobiliari
- 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

Risultato gestionale positivo

Proventi

1) Proventi da attività tipiche

- 1.1) Da contributi su progetti
- 1.2) Da contratti con enti pubblici
- 1.3) Da soci ed associati
- 1.4) Da non soci
- 1.5) Altri proventi

2) Proventi da raccolta fondi

- 2.1) Raccolta 1
- 2.1) Raccolta 2
- 2.2) Raccolta 3
- 2.4) Altri

3) Proventi da attività accessorie

- 3.1) Da contributi su progetti
- 3.2) Da contratti con enti pubblici
- 3.3) Da soci ed associati
- 3.4) Da non soci
- 3.5) Altri proventi

4) Proventi finanziari e patrimoniali

- 4.1) Da depositi bancari
- 4.2) Da altre attività
- 4.3) Da patrimonio edilizio
- 4.4) Da altri beni patrimoniali

5) Proventi straordinari

- 5.1) Da attività finanziaria
- 5.2) Da attività immobiliari
- 5.3) Da altre attività

7) Altri proventi

Risultato gestionale negativo

Considerazioni...

- 🧠 Anche la **relazione di missione** dovrebbe trovare una sua disciplina specifica nella modulistica ministeriale perché appare ancora dubbia la funzione che deve avere questo documento: potrebbe avere la funzione tipica della **nota integrativa** oppure funzione di **relazione di gestione**. Probabilmente potremmo essere piacevolmente sorpresi in caso di realizzazione di un documento che racchiuda in se entrambe le funzioni, anche in un'ottica di semplificazione degli adempimenti per gli enti di minori dimensioni. Ipotesi non da escludere considerando che le prime bozze del decreto 117/2017 prevedevano sia la Relazione di Missione sia la Nota integrativa.

- 🧠 Sulla base delle norme del Codice TS, la relazione di missione dovrebbe comunque indicare:
 - Le informazioni generali e la missione perseguita dall'ente;
 - Le attività di interesse generale ex art.5 e il carattere secondario e strumentale delle attività diverse ex art.6;
 - Indicazione della sezione del RUNTS in cui l'ente è iscritto;
 - I criteri applicati per la valutazione delle voci di bilancio;
 - Le movimentazione delle voci di patrimonio netto;
 - La descrizione delle erogazioni liberali ricevute con eventuali vincoli;
 - I compensi spettanti agli amministratori e organi di controllo;
 - L'analisi della gestione, l'andamento economico e finanziario e la prevedibile evoluzione;
 - Un rendiconto e una relazione per ciascuna raccolta pubblica di fondi ex art.79;
 - La proposta di destinazione dell'avanzo o copertura del disavanzo.

grazie