



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Aosta – 10 Giugno 2011

## Rendicontazione economico-finanziaria e sociale degli enti non profit

**Prof. Matteo Pozzoli**

*Ufficio studi della Presidenza del Consiglio Nazionale dei  
Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*

**La rendicontazione e il  
controllo indipendente degli  
enti non profit**



# L'intervento

- **Introduzione**
- Le norme di legge in materia di rendicontazione
- La prassi
- Il controllo



# Le Anp dal punto di vista giuridico (1/2)

- ***A livello giuridico, rientrano tra le Anp:***
- **associazioni riconosciute (art.14 e segg. c.c.);**
- **fondazioni riconosciute (art.14 e segg. c.c.);**
- **associazioni e fondazioni non riconosciute (art.36 e segg. c.c.);**
- **comitati (art.39 e segg. c.c.);**
- **fondazioni e associazioni bancarie, nel caso di non esercizio in via prevalente della gestione delle partecipazioni nella banca (D. lgs. n.356 del 20.11.90 – Decreto Amato e D. Lgs. n.461 del 23.12.99 – Decreto Ciampi-)**
- **organizzazioni di volontariato (Legge 11.08..1991, n.266);**
- **cooperative sociali (legge 8.11.1991, n.381);**
- **Ipab - Istituzioni di pubblica assistenza e beneficenza privatizzate (Legge 17.07.1890, n.381 – L.8/11/2000 n.328);**



# Le Anp dal punto di vista giuridico (2/2)

- **enti ecclesiastici cattolici (Legge 20.05.1985, n.222);**
- **enti religiosi di altre confessioni (v. intese e accordi tra lo Stato Italiano e le diverse confessioni religiose);**
- **organizzazioni non governative (Ong) (Art. 28, Legge 26.02.1987, n. 49);**
- **enti di promozione sociale (art.3, comma 6, Legge 25.08.1991, n.287);**
- **enti lirici (D.lgs. 29.06.1996, n.367);**
- **enti di formazione professionale (legge n. 845 del 1978);**
- **istituti di patronato (Legge 804/97, 112/1980, Dpr 1017/86);**
- **enti di promozione sociale (Legge 7.12.2000 n.383).**



# L'intervento

- Introduzione
- Le norme di legge in materia di rendicontazione
- La prassi
- Il controllo



# Le norme di legge in materia di rendicontazione (1/3)

- Associazioni:
  - Art.18, c.c in cui si rinvia all'art.1713, “obbligo di rendiconto”, che impone agli amm. di rendere conto del proprio operato
  - art.20, c.c., l'assemblea deve approvare il bilancio al termine di ogni esercizio
- Organizzazioni di volontariato: vi è un obbligo generico di redazione del bilancio senza dare indicazioni significative in merito a contenuti e struttura. Si prevede che debbano “... risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti”
- Cooperative sociali: soggette alla disciplina in bilancio delle Spa



## Le norme di legge in materia di rendicontazione (2/3)

- Onlus: art.20 bis del DPR 600/73, inserito dal D.Lgs. 460/97, in cui è richiesta la tenuta di una contabilità generale e sistematica che consenta di redigere annualmente il bilancio dell'azienda, da cui risultino la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, dell'azienda stessa, distinguendo le attività istituzionali da quelle direttamente connesse
- Enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi: obbligo di rendicontazione delle attività di raccolta pubblica di fondi
- Enti lirici: Dlgs 367/1996 per la redazione del bilancio



## Le norme di legge in materia di rendicontazione (3/3)

- Partiti politici: legge 2/1997 per un modello di bilancio, contenuto della Nota integrativa e Relazione della gestione
- Fondazioni bancarie: Atto ministeriale del 19 aprile 2001
- Organizzazione che esercitano l'impresa sociale: Dlgs 155/2006 e decreti attuativi





# L'intervento

- Introduzione
- Le norme di legge in materia di rendicontazione
- La prassi
- Il controllo



# La prassi

- Raccomandazioni CNDC (2000-2007)
- Agenzia per le Onlus (2008-)
- Tavolo tecnico di Agenzia per le Onlus-  
CNDCEC-OIC (2010-)

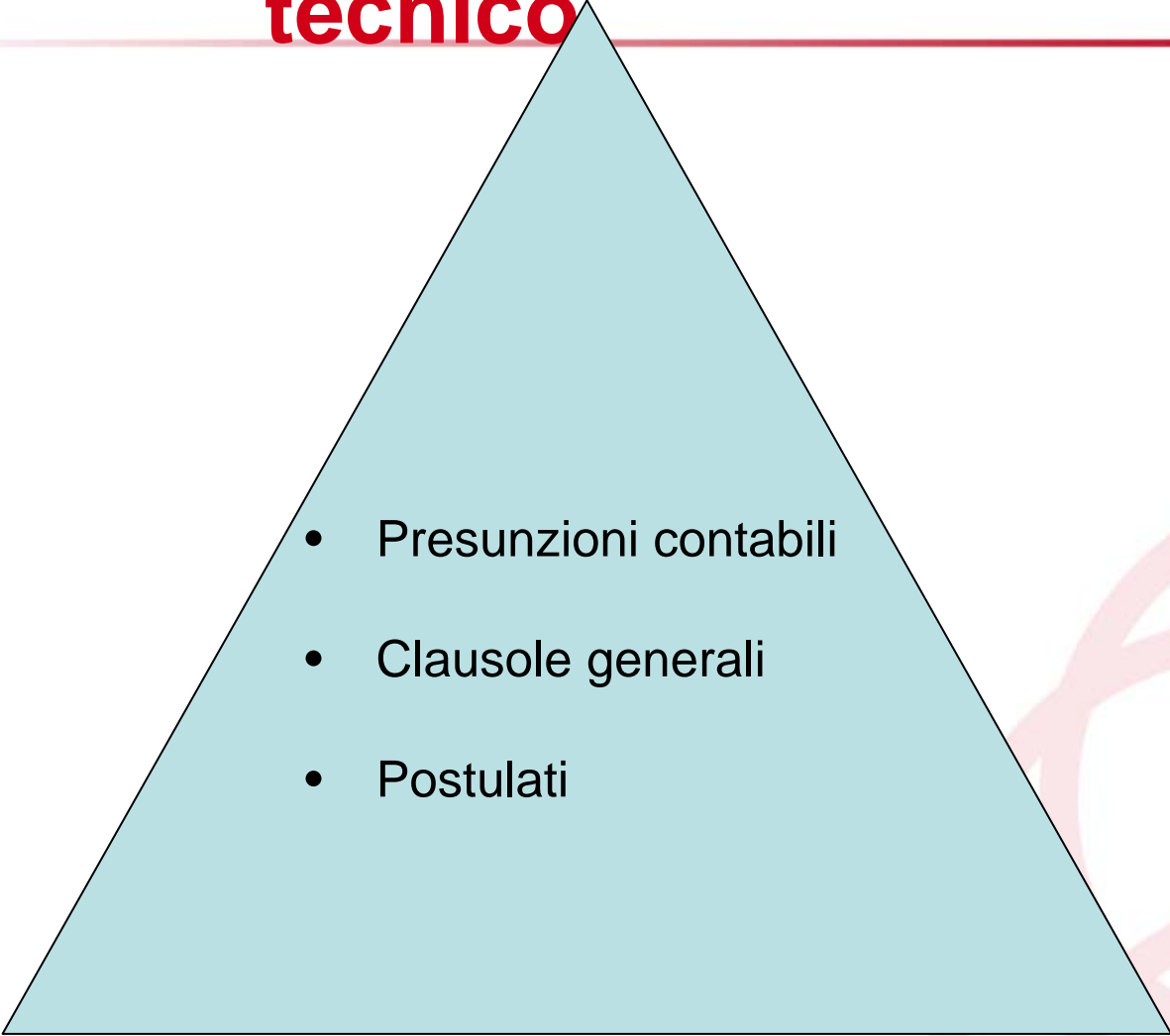


# Il sistema informativo-contabile delle Anp

- La comunicazione e la conoscenza di informazioni sull'impiego delle risorse ai diversi *stakeholder*
- La ricerca di un'azione guida e di indirizzo all'attività, in quanto consente di:
  - Sviluppare un'efficace azione guida sul piano direzionale e operativo
  - Svolgere una funzione di coordinamento e integrazione dell'azione dei diversi organi e delle differenti unità aziendali
  - Realizzare un confronto sistematico tra obiettivi e risultati raggiunti
- Il raggiungimento di condizioni di trasparenza e *accountability*



# Lo schema dei postulati del Tavolo tecnico

- 
- Presunzioni contabili
  - Clausole generali
  - Postulati



# Le presunzioni contabili

- Continuità aziendale
- Competenza economica
  - Logica di correlazione tra proventi e oneri



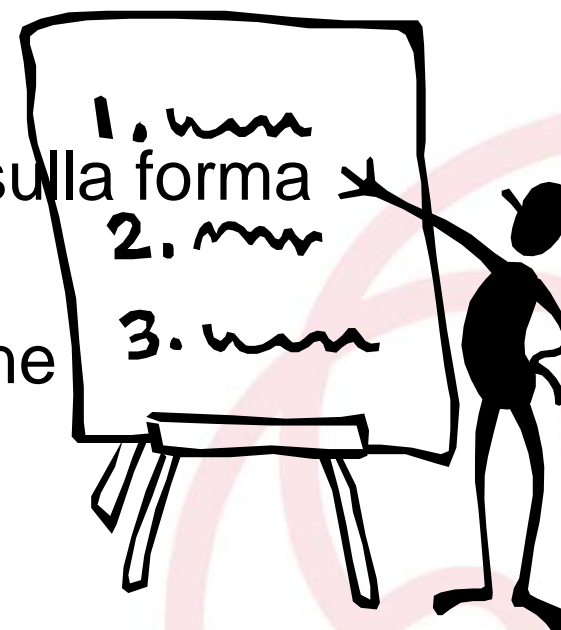
# Le clausole generali

- In casi eccezionali tali clausole possono prevedere una deroga all'applicazione dei principi contabili
- Esposizione chiara
- Veridicità
- Correttezza
- Accountability



# I postulati del bilancio

- Comprensibilità
- Imparzialità (neutralità)
- Significatività
- Prudenza
- Prevalenza della sostanza sulla forma
- Comparabilità e coerenza
- Verificabilità dell'informazione
- Annualità
- Principio del costo



# Schemi di bilancio (d'esercizio): Agenzia per le Onlus e CNDC

- I documenti che compongono il bilancio di esercizio sono i seguenti:
  - stato patrimoniale
  - rendiconto gestionale
  - nota integrativa
  - relazione di missione





# Stato patrimoniale

$$\text{Attivo} = \text{Passivo} + \text{Netto}$$



**NB:** se l'azienda svolge un'attività accessoria a quella statutaria  
devono essere predisposte 2 colonne degli importi



# Rendiconto gestionale

- Il Rendiconto gestionale è un documento atto a rappresentare il risultato gestionale di periodo conseguito dall'impresa sociale
- I componenti positivi di reddito, in virtù della specifica natura dell'Enp, si suddividono in ricavi, contropartita delle operazioni di scambio effettuate tra l'impresa sociale e un altro soggetto, e i proventi, non derivanti da rapporti di scambio, bensì da donazioni, lasciti, contribuzioni, ecc.
- I ricavi/proventi e i costi/oneri devono essere classificati nelle aree gestionali individuate nell'elenco di seguito riportato:
  - attività tipica o di istituto
  - attività promozionale e di raccolta fondi
  - attività accessoria
  - attività di gestione finanziaria e patrimoniale
  - attività di supporto generale



# O n e r i

<b>1) Oneri da attività tipiche</b> 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	<b>1) Proventi da attività tipiche</b> 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
<b>2) Oneri promoz. e raccolta fondi</b> 2.1) Raccolta 1 2.2) Raccolta 2.3) Raccolta 3 2.4) Attività ordinaria di promozione	<b>2) Proventi da raccolta fondi</b> 2.1) Raccolta 1 2.2) Raccolta 2 2.3) Raccolta 3 2.4) Altri
<b>3) Oneri da attività accessorie</b> 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	<b>3) Proventi da attività accessorie</b> 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
<b>4) Oneri finanziari e patrimoniali</b> 4.1) Su prestiti bancari 4.2) Su altri prestiti 4.3) Da patrimonio edilizio 4.4) Da altri beni patrimoniali	<b>4) Proventi finanziari e patrimoniali</b> 4.1) Da depositi bancari 4.2) Da altre attività 4.3) Da patrimonio edilizio 4.4) Da altri beni patrimoniali
<b>5) Oneri straordinari</b> 5.1) Da attività finanziaria 5.2) Da attività immobiliari 5.3) Da altre attività	<b>5) Proventi straordinari</b> 5.1) Da attività finanziaria 5.2) Da attività immobiliari 5.3) Da altre attività
<b>6) Oneri di supporto generale</b> 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	
<b>7) Altri oneri</b>	<b>7) Altri proventi</b>
<b><i>Risultato gestionale positivo</i></b>	<b><i>Risultato gestionale negativo</i></b>

# p r o v e n t i

## La rendicontazione delle “piccole”

- Le imprese sociali minori possono redigere un solo prospetto secondo il criterio di cassa denominato *Rendiconto degli incassi e dei pagamenti*, a cui viene allegato un prospetto della situazione patrimoniale in luogo dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale



# Principi contabili applicati: CNDCEC (sino al Tavolo tecnico...)

- La Commissione Aziende non profit del CNDC ha emanato, a partire dal 2001, 12 documenti:
  - Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit
  - 1. Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit
  - 2. La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit
  - 3. La Nota integrativa e la Relazione di missione
  - 4. Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti di patrimonio netto
  - 5. I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit
  - 6. Le immobilizzazioni
  - 7. Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione
  - 8. I conti d'ordine
  - 9. Il bilancio di gruppo
  - 10. Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati
  - Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit



# Criteri di valutazione

- Il costo storico
  - Costo di acquisto
  - Costo di produzione
- Il costo corrente
- Il presunto valore di realizzo
- Il valore attuale
- Il fair value



# Alcune criticità valutative: le immobilizzazioni

- L'Agenzia per le Onlus distingue, ai fini della determinazione del criterio di valutazione, tra:
  - immobili istituzionali rispetto agli immobili adibiti ad attività commerciali
  - immobili strumentali all'attività istituzionale rispetto a quelli patrimonializzati a reddito
- Qualora esista un costo la regola principale per la valutazione degli immobili può essere quella del costo storico altrimenti è necessario individuare criteri alternativi accettabili
- Per gli ammortamenti la determinazione è necessaria solo per gli immobili strumentali, allorché vi sia produzione di servizi a cui gli immobili stessi concorrono, e vi sia un effettivo deperimento economico del bene stesso; la stessa determinazione non è valida, di contro, con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali



# L'intervento

- Introduzione
- Le norme di legge in materia di rendicontazione
- La prassi
- **Il controllo**





# Il controllo negli enti non profit

- Il controllo negli Enp è obbligatorio quando:
  - la disciplina speciale (per es., imprese sociali) o tributaria (per es., Onlus) richiede la presenza di un soggetto indipendente incaricato di compiti di controllo, o
  - lo statuto prevede la figura del collegio dei revisori o di altro organo monocratico o collegiale incaricato del controllo



# La proposta

Requisiti	Attività di vigilanza	Revisione contabile
Enp che non superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività due dei tre parametri dell'art. 2435-bis, c.c., ridotti della metà	Organo monocratico	Organo monocratico
Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435-bis, c.c., ridotti della metà e che non superano due dei tre parametri dell'art. 2435-bis, c.c.	Organo collegiale	Organo collegiale
Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri dell'art. 2435-bis, c.c.	Organo collegiale	Revisore (Società di revisione)



# DI 78/2010...

- L'articolo 6, comma 2, della DI 78/2010 ha previsto che «... la partecipazione agli organi collegiali, anche di amministrazione, degli enti, che comunque ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche, nonché la titolarità di organi dei predetti enti è onorifica; essa può dar luogo esclusivamente al rimborso delle spese sostenute ove previsto dalla normativa vigente; qualora siano già previsti i gettoni di presenza non possono superare l'importo di 30 euro a seduta giornaliera. La violazione di quanto previsto dal presente comma determina responsabilità erariale e gli atti adottati dagli organi degli enti e degli organismi pubblici interessati sono nulli. Gli enti privati che non si adeguano a quanto disposto dal presente comma non possono ricevere, neanche indirettamente, contributi o utilità a carico delle pubbliche finanze, salva l'eventuale devoluzione, in base alla vigente normativa, del 5 per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche»



## ...e il parere del CNDCEC

- L'attività di revisione è una funzione professionale imprescindibile
- Se il legislatore avesse voluto intendere anche i «controllori», lo avrebbe specificato



# Requisiti

- Indipendenza
- Autonomia
- Contenuto e livello professionale



# Attività di vigilanza e revisione

- Il criterio utilizzato per definire le modalità con cui pianificare ed eseguire l'attività di controllo è fondato sull'analisi del rischio (*risk approach*)
- L'attività di controllo deve perciò partire dall'accertamento della esistenza e della congruità di un appropriato sistema di rilevazione amministrativa e contabile
- L'attività di controllo genericamente intesa deve essere pianificata ed eseguita in conformità alle dimensioni nonché alla complessità delle operazioni poste in essere
  - Si può assumere che se le dimensioni dell'organizzazione aumentano anche la complessità concernente l'attività dell'organo di controllo possa aumentare



# Attività di vigilanza: finalità

- verificare il rispetto delle norme di legge e delle disposizioni statutarie
- verificare la consistenza del patrimonio aziendale
- verificare il regolare svolgimento delle operazioni di gestione
- effettuare i controlli previsti dalla normativa fiscale
- verificare l'esistenza di procedure e sistemi gestionali adeguati alla dimensione e all'attività svolta dall'Enp



# Attività di vigilanza: controllo legale e statutario

- Controllo legale: rispetto delle previsioni normative del codice civile e della disciplina speciale, delle disposizioni locali
- Controllo statutario: verifica della coerenza tra norme di legge e disposizioni statutarie nonché la corretta applicazione da parte dell'ente di queste ultime (e dell'eventuale regolamento)
- Deve verificare anche:
  - la salvaguardia del patrimonio dell'ente
  - assenza di lucro soggettivo in via diretta e indiretta
  - chiara identificabilità dei soggetti ai quali è delegato il potere di agire in nome e per conto dell'ente con particolare riferimento al potere di rappresentanza
  - verifica delle corrette ed efficienti modalità di reperimento ed erogazione delle risorse

N.B.: non si parla di controllo dell'efficacia istituzionale





# Attività di vigilanza: controllo delle aree di rischio

- Controllo delle operazioni collocate in ambiti particolarmente delicati per l'attività svolta e che possono recare danni patrimoniali, economici e di credibilità all'Enp
- Primo passo: identificazione e classificazione delle aree di rischio potenziale oggi individuabili sia dal punto di vista soggettivo degli interlocutori (pubblici e privati, profit e non profit) sia da quello oggettivo dell'attività intrapresa



# Attività di vigilanza: controllo fiscale

- Include tutte le verifiche che devono essere poste in essere dall'organo di controllo per il rispetto della normativa fiscale, con particolare riferimento alle disposizioni sull'imposizione diretta e indiretta
- Fra i principali controlli in materia fiscale si annoverano quelli sui requisiti formali e sostanziali, sia per gli enti non commerciali, sia per le Onlus
- A titolo esemplificativo, in caso di Onlus, l'organo di revisione verificherà:
  - la natura giuridica dell'ente
  - i requisiti formali e sostanziali relativi alle attività istituzionali
  - i requisiti formali e sostanziali relativi alle attività connesse
  - il rispetto del divieto di lucro soggettivo anche in forma indiretta secondo quanto previsto dalla pertinente disciplina
- Particolare attenzione deve essere prestata all'adempimento del mantenimento delle scritture fiscali e del rispetto delle comunicazioni alla Agenzia delle Entrate (ad esempio, il modello EAS).



# Revisione contabile

- Insieme di operazioni di controllo contabile e amministrativo effettuabili attraverso l'applicazione del presente documento che l'organo di revisione deve porre in essere per predisporre una relazione sul bilancio
- Controllo della corretta impostazione del piano dei conti, in ordine alle attività esercitate ed alla natura dell'ente
- Corretta identificazione ed esposizione delle poste e dei parametri eventualmente previsti dalla legge ai fini civilistici o fiscali.
- Corrispondenza tra le scritture contabili e i dati risultanti dal bilancio
- Verifica che il patrimonio dell'Enp sia esistente ed adeguato a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte e la possibilità di continuare a svolgere la propria attività



# Revisione contabile

- Rispetto delle disposizioni di legge o della **prassi** previste per la redazione del bilancio o rendiconto
- Analisi dell'esposizione e rappresentazione in bilancio
  - Controllo dell'esistenza e della valorizzazione delle giacenze di magazzino
  - Controllo dell'esistenza, effettiva consistenza ed esigibilità dei crediti
  - Controllo delle obbligazioni correnti ed implicite dell'Enp
- A tale fine è opportuno esaminare anche le sezioni descrittive dell'ente nonché le modalità di esposizione (macro-classi, classi, voci e sottovoci) delle aree dei documenti del bilancio
- L'attività di revisione si sostanzia nella redazione di una relazione



# Saluti

pozzoli@commercialisti.it

