NUOVE MODALITA' DI RENDICONTAZIONE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

*Il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, **Codice degli Enti del Terzo Settore**, ha sistematizzato le regole di funzionamento degli Enti no profit, che necessitavano da tempo di una revisione normativa completa. Il D.lgs. 117/17, oltre a identificare univocamente gli **Enti del terzo settore (ETS)**, determinandone in maniera chiara le caratteristiche di governance e di funzionamento, stabilisce i criteri di redazione dei rendiconti annuali, che, a regime dall'esercizio 2022, devono rappresentare dettagliatamente gli andamenti economici caratteristici degli enti (le attività istituzionali), distinguendoli dalle attività commerciali, straordinarie e raccolte fondi. Ciò che prima (il rendiconto annuale) era relegato ad un mero adempimento amministrativo, sostanzialmente privo di regole precise di redazione, con l'entrata in vigore del D.Lgs 117/17 diventa uno strumento informativo completo indirizzato a tutti gli **stakeholders** degli enti associativi interessati. In parallelo al D.Lgs. 117/17, che detta le principali regole generali di redazione, il principio contabile OIC 35, rivisto con le regole definitive per il bilancio di esercizio 2022, fornisce i dettagli tecnici e i contenuti obbligatori del Bilancio ETS ordinario e del rendiconto semplificato di cassa, per gli enti con entrate annuali inferiori a € 220.000. Il presente contributo vuole introdurre i concetti principali di redazione delle due forme di bilancio, individuandone le categorie di enti destinatari, cercando di fare un breve stato dell'arte della normativa di riferimento.*

I PRINCIPI GENERALI DEL D.LGS. 117/17 E LE DEFINIZIONI DI ENTI DEL TERZO SETTORE

L'importanza della iniziativa associativa dei cittadini.
L'articolo 1 e l'articolo 4 del D.lgs. 117 forniscono le principali definizioni e criteri di individuazioni degli **Enti del terzo settore**.
Di particolare rilevanza risulta quanto stabilito dal citato articoli n. 1: *"Al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione, il presente Codice provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore*".
Il legislatore dimostra un grande interesse alla salvaguardia dell'iniziativa autonoma dei cittadini, finalizzata alla valorizzazione di concetti alla base della nostra società civile, quali appunto la coesione e protezione sociale, l'inclusione, lo sviluppo della persona.

Dunque, il "*riordino e la revisione organica*" ricercato dal D.lgs. è esplicitamente finalizzato all'attuazione di altissimi principi giuridici costituzionali quali:

- I diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo che nelle sue aggregazioni associative (art. 2 della Costituzione);
- La pari dignità sociale di tutti i cittadini ed uguaglianza davanti alla legge senza alcuna distinzione (art. 3 della Costituzione);
- Il diritto generalizzato dei cittadini al lavoro, ovvero

la promozione delle condizioni che possano rendere effettivo questo diritto (art. 4 della Costituzione);

- La promozione dello sviluppo culturale, scientifico e tecnologico, insieme alla tutela dell'ambiente e del paesaggio (art. 9 della Costituzione);
- La tutela del libero diritto associativo, entro i limiti del citato art. 18 della Costituzione;
- La conferma del principio della sussidiarietà sancito dall'art. 118 della Costituzione.

È estremamente significativo, oltre che entusiasmante, che il legislatore abbia sostanzialmente affermato che parte attiva nella realizzazione pratica, tutela e sviluppo dei principi fondamentali della Costituzione, sia la libera iniziativa associativa del cittadino. Parallelamente il D.lgs. 117 prende anche coscienza della grave carenza normativa preesistente, che ha reso necessario un riordino e coordinamento generale, vista l'importanza del compito sociale, culturale, formativo, assistenziale assegnato all'iniziativa associativa privata.

Quali sono gli Enti del Terzo Settore?

L'articolo 4 del D.lgs. 117 elenca le tipologie di enti associativi che possono essere considerati come Enti del Terzo Settore, liberando il campo a qualsiasi dubbio interpretativo. I tre commi di cui è composto il citato articolo definiscono prima in positivo (comma 1), poi in negativo (comma 2 e 3) quali sono gli enti cui è indirizzato il Codice del Terzo settore.

Comma 1

"***SONO ENTI DEL TERZO SETTORE*** *le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante*

lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore".

Dalla lettura del primo comma dell'art. 4, oltre all'elenco tassativo degli enti che rientrano nel campo di applicazione del D.lgs. 117, viene definito il primo requisito di individuazione che è la mancanza dello scopo di lucro e il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e in generale di utilità sociale, proprio in applicazione dei citati articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118 della Costituzione inseriti nell'art. 1. Il comma 1 chiarisce ulteriormente che queste finalità possono essere perseguite come azione volontaria, erogazioni gratuite di beni o servizi, scambio di beni o servizi, cioè secondo le modalità che dovranno essere isolate e singolarmente rendicontate all'interno dei bilanci speciali previsti per gli ETS. Ogni singola modalità di perseguimento dell'interesse generale dovrà quindi trovare piena rappresentazione, se applicata ovviamente, in apposite sezioni dei bilanci così come redatti ai sensi di OIC 35. Infine, il requisito finale individuato dal primo comma dell'art. 1 è l'iscrizione del "Registro Unico degli Enti del Terzo Settore", di cui però non si tratterà nel presente contributo.

Comma 2

*"**NON SONO ENTI DEL TERZO SETTORE** le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'articolo 32, comma 4. Sono esclusi dall'ambito di applicazione del presente comma i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome*

di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta. Sono altresì escluse dall'ambito di applicazione del presente comma le associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipab derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990, e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207, in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest'ultima.

Comma 3

"Agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, nonché delle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6 a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul

patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6”
Al di là della mera elencazione di cosa non può essere considerato ETS, l’aspetto interessante della formulazione dell’art. 4 del D.lgs. 117 è che il perimetro di applicazione del Codice ETS risulta assolutamente definito e non più offuscato da problemi e nebbie interpretative. L’elenco dei soggetti inseriti nell’comma 1 copre integralmente tutte le forme associative possibili previste, con finalità non profit, cui è indirizzata la presente normativa e i nuovi l’obblighi di rendicontazione economico-finanziaria definiti dagli articoli 13, 14 e 15 del D.lgs.117 e regolati dal principio contabile OIC 35.

GLI OBBLIGHI AMMINISTRATIVI E CONTABILI DEGLI ETS

Le nuove prescrizioni in tema di rendicontazione e di tenuta delle scritture contabili e dei libri sociali sono inserite negli articoli 13, 14 e 15 del D.lgs. 117/17.

Art. 13 – Scritture contabili e Bilancio di Esercizio
L’art. 13 definisce al comma 1 elenca le sezioni obbligatorie contenute nel bilancio ordinario degli ETS, individuando nello Stato Patrimoniale, Rendiconto di Gestione e Relazione di Missione i documenti che devono essere redatti da tutti gli ETS obbligati alla redazione del bilancio in forma ordinaria. La Relazione di Missione in particolare deve illustrare il contenuto delle poste di bilancio, l’andamento economico e gestionale dell’Ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie. Tale previsione lascia intendere che la Relazione di Missione assume una funzione informativa fondamentale, in quanto al suo interno gli amministratori dovranno con precisione comunicare al pubblico i dettagli di svolgimento della vita associativa, che prima non necessitavano di alcuna formalizzazione. La descrizione delle

modalità di perseguimento dello scopo associativo dovrà rappresentare le attività svolte in ambito solidaristico, commerciale e di raccolta fondi.
Le varie aree di attività così individuate dovranno essere separatamente isolate e per ciascuna di esse nel Rendiconto di Gestione si dovrà isolare il risultato economico autonomo, ovvero l'apporto economico- finanziario della singola attività alla generale attività di gestione dell'Ente.
Gli Enti che svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente nella forma dell'impresa commerciale (Società Cooperative) sono altresì obbligate alla tenuta delle scritture contabili nelle forme ordinarie previste per le società di capitali, ovvero al deposito del bilancio di esercizio al Registro delle Imprese e al RUNTS.
Il secondo comma dell'art. 13 consente agli enti con entrate inferiori a € 220.000,00 la possibilità di redigere un rendiconto semplificato, redatto secondo il principio di cassa. Rimane tuttavia facoltativa la decisione di redigere in qualsiasi caso il rendiconto annuale nella forma ordinaria individuata dal primo comma dell'articolo 13 in commento (stato patrimoniale, rendiconto di gestione e relazione di missione).

Art. 14 – Il Bilancio Sociale
L'art. 14, indirizzato solamente agli ETS che hanno entrate uguali o superiori a € 1.000.000,00, introduce l'obbligo di redazione del Bilancio Sociale, che deve essere redatto secondo le linee guida del MISE contenute nel DM del 04/07/2019, facilmente reperibile dal sito del Ministero. Il Bilancio Sociale non è oggetto del presente contributo, ma vale la pena ricordare che il suo contenuto è indirizzato a tutti gli stakeholders interessati alla vita dell'ente (associati, lavoratori, volontari, utenti, ecc. ecc.) e per questa ragione costituisce un importantissimo mezzo di comunicazione esterna degli ETS.
Mediante semplici ricerche in rete sono reperibili moltissimi Bilanci Sociali, i cui contenuti e schemi sono i più

disparati. L'elemento comune a tutti rimane però l'estrema attenzione alla rappresentazione degli effetti benefici prodotti sulle comunità locali, quantificabili spesso anche in termini economici (si pensi al beneficio sociale prodotto da cooperative di lavoro, di assistenza ad anziani, scuole dell'infanzia, associazioni culturali, associazioni di assistenza a disabili, associazioni sportive ecc. ecc.). I contenuti dei Bilanci Sociali contengono comunemente una rielaborazione dei risultati economici (contenuti nei documenti di bilancio ufficiali) in termini di indici, tabelle esplicative, segmentazione delle categorie di utenti, cui vengono affiancate descrizioni qualitative dell'attività svolta, case history, interviste agli utenti dei servizi, ovvero qualsiasi altra informazione che gli Organi Amministrativi ritengano importante ed essenziale comunicare.
I Bilanci Sociali, che permettono un'ampia libertà espositiva, rappresentano lo strumento più utile a comunicare in maniera efficace le attività istituzionali dei singoli enti all'esterno, anche a lettori non qualificati; per questa ragione si ritiene debbano essere curati con estrema attenzione e precisione, affinché possano essere utilizzati come valido (ed economico) strumento di comunicazione di marketing, oltre che base di partenza di qualsiasi attività di *fundraising.*
Seppure obbligatori solo per ETS di certe dimensioni, molte amministrazioni regionali (Lombardia in primis) hanno reso il Bilancio Sociale obbligatorio, intuendo proprio l'enorme importanza comunicativa di questo documento.

Art. 15 – I libri sociali obbligatori
Tutti gli ETS, senza distinzione dimensionale sono obbligati alla tenuta dei seguenti libri sociali:

- Libro degli associati o aderenti;
- Libro delle deliberazioni dell'assemblea degli associati;
- Libro delle deliberazioni dell'Organo Amministrativo e

dell’Organo di Controllo se nominato;

L’atto costitutivo dell’ente definisce il diritto del singolo associato alla visione dei libri sociali, ad eccezione degli enti costituiti nella forma dell’impresa commerciale (società cooperative, per le quali valgono le norme relative alle società di capitali).

OIC 35 – IL BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

L’art. 13 del D.lgs. 117 definisce due schemi distinti di Bilancio ETS, l’uno ordinario applicabile dalla generalità dei soggetti interessasti, l’altro applicabile solo per quelli di minori dimensioni, con entrate inferiori a € 220.00,00, redatto secondo il principio di cassa.
Il principio contabile OIC 35, aggiornato al febbraio 2022, stabilisce nel dettaglio i criteri e le modalità tecniche di redazione dei due schemi di bilancio, oltre che i postulati di bilancio e relativi contenuti.

Postulati di Base
I postulati di base del bilancio ETS individuati dal principio sono due:

1. Destinatari del documento: sono tutti i soggetti interessati alla vita dell’ente associativo che intendono donare, quindi senza alcuna aspettativa di ritorno economico, il proprio tempo (volontari) o il proprio denaro sotto forma di donazione. Tale postulato rende quindi necessario rendicontare con trasparenza l’utilizzo delle risorse ricevute (nel rendiconto di gestione) e il risultato delle attività istituzionali dell’ente cui contribuiscono i volontari.
2. Presupposto della continuità: come per le società commerciali, anche gli Amministratori delle ETS devono costantemente verificare la sussistenza del presupposto

della continuità in un orizzonte temporale di almeno 12 mesi. Per questa valutazione, suggerisce il principio, possono essere utilizzati anche strumenti di budget previsionale annuale, dai quali si evinca la presenza delle risorse necessarie a garantire la sopravvivenza dell'ente

Lo schema di Bilancio ordinario ETS

L'appendice B del Principio in commento contiene gli schemi di base di Stato Patrimoniale e di Rendiconto di Gestione annuale, l'appendice C elenca invece il contenuto obbligatorio della Relazione di Missione.

Di seguito si riportano gli schemi completi proposti da OIC.

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	**31/12/2022**	**31/12/2021**
STATO PATRIMONIALE ATTIVO		
A) Quote associative o rapporti ancora dovuti	**0**	**0**
B) Immobilizzazioni:		
I. Immobilizzazioni immateriali:	0	0
1) Costi di impianto e di ampliamento	0	0
2) Costi di sviluppo	0	0
3) Diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno	0	0
4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	0	0
5) Avviamento	0	0
6) Immobilizzazioni in corso e acconti	0	0
7) Altre	0	0
Totale	**0**	**0**
II. Immobilizzazioni materiali:	0	0
1) Terreni e fabbricati	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
2) Impianti e macchinari	0	0
3) Attrezzature	0	0
4) Altri beni	0	0
5) Immobilizzazioni in corso e acconti	0	0
Totale	**0**	**0**
III. Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:	0	0
1) Partecipazioni in:	0	0
a) Imprese controllate	0	0
b) Imprese collegate	0	0
c) Altre imprese	0	0
2) Crediti:	0	0
a) Verso imprese controllate:	0	0
1) Crediti verso imprese controllate esigibili entro l'esercizio successivo	0	0
2) Crediti verso imprese controllate esigibili oltre l'esercizio successivo	0	0
b) Verso imprese collegate:	0	0
1) Crediti verso imprese collegate esigibili entro l'esercizio successivo	0	0
2) Crediti verso imprese collegate esigibili oltre l'esercizio successivo	0	0
c) Verso altri enti del Terzo settore:	0	0
1) Crediti verso altri enti del Terzo settore esigibili entro l'esercizio successivo	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
2) Crediti verso altri enti del Terzo settore esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
d) Verso altri:	0	0
1) Crediti verso altri esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
2) Crediti verso altri esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
3) Altri titoli	0	0
Totale	**0**	**0**
B) TOTALE IMMOBILIZZAZIONI	**0**	**0**
C) Attivo circolante:		
I. Rimanenze:	0	0
1) Materie prime, sussidiarie e di consumo	0	0
2) Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	0	0
3) Lavori in corso su ordinazione	0	0
4) Prodotti finiti e merci	0	0
5) Acconti	0	0
Totale	**0**	**0**
II. Crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo:	0	0
1) Verso utenti e clienti:	0	0
a) Crediti verso utenti e clienti esigibili entro l’esercizio successivo	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
b) Crediti verso utenti e clienti esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
2) Verso associati e fondatori:	0	0
a) Crediti verso associati e fondatori esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti verso associati e fondatori esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
3) Verso enti pubblici:	0	0
a) Crediti verso enti pubblici esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti verso enti pubblici esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
4) Verso soggetti privati per contributi:	0	0
a) Crediti verso soggetti privati per contributi esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti verso soggetti privati per contributi esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
5) Verso enti della stessa rete associativa:	0	0
a) Crediti verso enti della stessa rete associativa esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti verso enti della stessa rete associativa esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
6) Verso altri enti del Terzo settore:	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
a) Crediti verso altri enti del Terzo settore esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti verso altri enti del Terzo settore esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
7) Verso imprese controllate:	0	0
a) Crediti verso imprese controllate esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti verso imprese controllate esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
8) Verso imprese collegate:	0	0
a) Crediti verso imprese collegate esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti verso imprese collegate esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
9) Crediti tributari:	0	0
a) Crediti tributari esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti tributari esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
10) Crediti da 5 per mille:	0	0
a) Crediti da 5 per mille esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Crediti da 5 per mille esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
11) Imposte anticipate	0	0
12) Crediti verso altri	0	0
a) Crediti verso altri esigibili entro l’esercizio successivo	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
b) Crediti verso altri esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
Totale	**0**	**0**
III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:	0	0
1) Partecipazioni in imprese controllate	0	0
2) Partecipazioni in imprese collegate	0	0
3) Altri titoli	0	0
Totale	**0**	**0**
IV. Disponibilità liquide:	0	0
1) Depositi bancari e postali	0	0
2) Assegni	0	0
3) Denaro e valori in cassa	0	0
Totale	**0**	**0**
C) TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE	**0**	**0**
D) Ratei e risconti attivi	**0**	**0**
TOTALE ATTIVO	**0**	**0**
STATO PATRIMONIALE PASSIVO		
A) Patrimonio netto:		
I. Fondo di dotazione dell’ente	0	0
II. Patrimonio vincolato	0	0
1) Riserve statutarie	0	0
2) Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali	0	0
3) Riserve vincolate destinate da terzi	0	0
III. Patrimonio libero	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
1) Riserve di utili o avanzi di gestione	0	0
2) Altre riserve	0	0
IV. Avanzo/disavanzo dell'esercizio	0	0
A) TOTALE	**0**	**0**
B) Fondi per rischi e oneri:		
1) Per trattamento di quiescenza e obblighi simili	0	0
2) Per imposte, anche differite	0	0
3) Altri	0	0
B) TOTALE	**0**	**0**
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	**0**	**0**
D) Debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:		
1) Debiti verso banche:	0	0
a) Debiti verso banche esigibili entro l'esercizio successivo	0	0
b) Debiti vesto banche esigibili oltre l'esercizio successivo	0	0
2) Debiti verso altri finanziatori:	0	0
a) Debiti verso altri finanziatori esigibili entro l'esercizio successivo	0	0
b) Debiti verso altri finanziatori esigibili oltre l'esercizio successivo	0	0
3) Debiti verso associati e fondatori per finanziamenti:	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
a) Debiti verso associati e fondatori per finanziamenti esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Debiti verso associati e finanziatori per finanziamenti esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
4) Debiti verso enti della stessa rete associativa:	0	0
a) Debiti verso enti della stessa rete associativa esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Debiti verso enti della stessa rete associativa esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
5) Debiti per erogazioni liberali condizionate:	0	0
a) Debiti per erogazioni liberali condizionate esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Debiti per erogazioni liberali condizionate esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
6) Acconti:	0	0
a) Acconti esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Acconti esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
7) Debiti verso fornitori:	0	0
a) Debiti verso fornitori esigibili entro l’esercizio successivo	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
b) Debiti verso fornitori esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
8) Debiti verso imprese controllate e collegate:	0	0
a) Debiti verso imprese controllate e collegate esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Debiti verso imprese controllate e collegate esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
9) Debiti tributari:	0	0
a) Debiti tributari esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Debiti tributari esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
10) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale:	0	0
a) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0
11) Debiti verso dipendenti e collaboratori:	0	0
a) Debiti verso dipendenti e collaboratori esigibili entro l’esercizio successivo	0	0
b) Debiti verso dipendenti e collaboratori esigibili oltre l’esercizio successivo	0	0

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ORDINARIO ETS	31/12/2022	31/12/2021
12) Altri debiti:	0	0
a) Altri debiti esigibili entro l'esercizio successivo	0	0
b) Altri debiti esigibili oltre l'esercizio successivo	0	0
D) TOTALE	**0**	**0**
E) Ratei e risconti passivi	0	0
TOTALE PASSIVO	**0**	**0**

Lo schema di stato patrimoniale presenta significative differenze rispetto ai Bilanci Ordinari delle società di capitali soprattutto in relazione alla classificazione di crediti e debiti dell'Ente, dove assume un'importanza espositiva fondamentale la distinzione delle poste creditorie e debitore per singolo stakeholder. Si rileva in particolare la necessità di indicare separatamente debiti o crediti vantati nei confronti degli associati, di altri enti della medesima rete associativa, verso altri Enti del Terzo Settore, unitamente alle usuali categorie di debiti e crediti verso l'erario, verso istituti di previdenza, verso fornitori.
Questa particolare classificazione ovviamente soddisfa il primo dei due postulati del bilancio, cioè la finalità informativa a favore di particolari categorie di soggetti terzi, che non sono presenti nei bilanci delle società *profit.*
Per assicurare la corretta informativa e la tutela degli interessi di queste categorie di stakeholder del non profit, il principio contabile obbliga ad una rendicontazione di patrimonio ad essi dedicata con specifica e separata indicazione.

	31/12/2022	31/12/2021		31/12/2022	31/12/2021
RENDICONTO GESTIONALE					

	31/12/2022	31/12/2021		31/12/2022	31/12/2021
ONERI E COSTI			**PROVENTI E RICAVI**		
A) Costi e oneri da attività di interesse generale			**A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale**		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori	0	0
2) Servizi	0	0	2) Proventi dagli associati per attività mutuali	0	0
3) Godimento beni di terzi	0	0	3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori	0	0
4) Personale	0	0	4) Erogazioni liberali	0	0
5) Ammortamenti	0	0	5) Proventi del 5 per mille	0	0
5-bis) Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali	0	0	6) Contributi da soggetti privati	0	0
6) Accantonamenti per rischi ed oneri	0	0	7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi	0	0
7) Oneri diversi di gestione	0	0	8) Contributi da enti pubblici	0	0
8) Rimanenze iniziali	0	0	9) Proventi da contratti con enti pubblici	0	0

	31/12/2022	31/12/2021		31/12/2022	31/12/2021
9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali	0	0	10) Altri ricavi, rendite e proventi	0	0
10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali	0	0	11) Rimanenze finali	0	0
Totale	**0**	**0**	**Totale**	**0**	**0**
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)	**0**	**0**
B) Costi e oneri da attività diverse			**B) Ricavi, rendite e proventi da diverse attività**		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori	0	0
2) Servizi	0	0	2) Contributi da soggetti privati	0	0
3) Godimento beni di terzi	0	0	3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi	0	0
4) Personale	0	0	4) Contributi da enti pubblici	0	0
5) Ammortamenti	0	0	5) Proventi da contratti con enti pubblici	0	0

	31/12/2022	31/12/2021		31/12/2022	31/12/2021
5-bis) Svalutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali	0	0	6) Altri ricavi, rendite e proventi	0	0
6) Accantonamenti per rischi ed oneri	0	0	7) Rimanenze finali	0	0
7) Oneri diversi di gestione	0	0			
8) Rimanenze iniziali	0	0			
Totale	**0**	**0**	**Totale**	**0**	**0**
			Avanzo/disavanzo di attività diverse (+/-)	**0**	**0**
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			**C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi**		
1) Oneri per raccolte fondi abituali	0	0	1) Proventi da raccolte fondi abituali	0	0
2) Oneri per raccolte fondi occasionali	0	0	2) Proventi da raccolte fondi occasionali	0	0
3) Altri oneri	0	0	3) Altri proventi	0	0
Totale	**0**	**0**	**Totale**	**0**	**0**
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi (+/-)	**0**	**0**

	31/12/2022	31/12/2021		31/12/2022	31/12/2021
D) Costi ed oneri da attività finanziarie e patrimoniali			**D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali**		
1) Su rapporti bancari	0	0	1) Da rapporti bancari	0	0
2) Su prestiti	0	0	2) Da altri investimenti finanziari	0	0
3) Da patrimonio edilizio	0	0	3) Da patrimonio edilizio	0	0
4) Da altri beni patrimoniali	0	0	4) Da altri beni patrimoniali	0	0
5) Accantonamenti per rischi ed oneri	0	0	5) Altri proventi	0	0
6) Altri oneri	0	0			
Totale	**0**	**0**	**Totale**	**0**	**0**
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)	**0**	**0**
E) Costi ed oneri di supporto generale			**E) Proventi di supporto generale**		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Proventi da distacco del personale	0	0
2) Servizi	0	0	2) Altri proventi di supporto generale	0	0
3) Godimento beni di terzi	0	0			

	31/12/2022	31/12/2021		31/12/2022	31/12/2021
4) Personale	0	0			
5) Ammortamenti	0	0			
5-bis) Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali	0	0			
6) Accantonamento per rischi ed oneri	0	0			
7) Altri oneri	0	0			
8) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali	0	0			
9) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali	0	0			
Totale	**0**	**0**	**Totale**	**0**	**0**
Totale oneri e costi	**0**	**0**	**Totale proventi e ricavi**	**0**	**0**
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)	**0**	**0**
			Imposte	0	0
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)	**0**	**0**
COSTI E PROVENTI FIGURATIVI					

	31/12/2022	31/12/2021		31/12/2022	31/12/2021
Costi figurativi			**Proventi figurativi**		
1) Da attività di interesse generale	0	0	1) Da attività di interesse generale	0	0
2) Da attività diverse	0	0	2) Da attività diverse	0	0
Totale	**0**	**0**	**Totale**	**0**	**0**

Il Rendiconto di Gestione rappresenta la grande novità introdotta dal D.lgs. 117/17 e da OIC 35, in quanto costituisce una rappresentazione della gestione economica degli ETS appositamente pensata per meglio informare all'esterno sui risultati delle singole aree di attività possibili. Il rendiconto infatti contrappone costi e ricavi isolati per singole categorie di attività, secondo lo schema normativo descritto dagli articoli 5, 6 e 7 del D.lgs. 117. In particolare, nel rendiconto di gestione devono essere autonomamente rappresentati i risultati economici:

- Dell'attività istituzionale dell'ente, definite nell'art. 5 del D.lgs 117/17 come *attività di interesse generale*, cioè quelle attività svolte per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- Delle *attività diverse*, definite dall'art 6 del D.lgs 117/17 come attività collaterali alle precedenti, previste dallo statuto, secondarie e strumentali allo svolgimento delle attività istituzionali di interesse generale dell'ente;
- Delle *raccolte Fondi*, art. 7 del D.Lgs. 117/17, cioè il complesso delle attività ed iniziative poste in essere al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva;

- Delle Attività finanziarie e patrimoniali;
- Delle attività di supporto generale alle attività di interesse generale.

La struttura del rendiconto di gestione è evidentemente finalizzata a delimitare il perimetro economico dell'attività istituzionale rispetto a tutte le attività secondarie e di supporto che lo sostengono. L'informativa così strutturata fornisce informazioni complete in merito al secondo postulato indicato da OIC 35, quello della continuità. Appare evidente che la struttura del rendiconto informa immediatamente sul risultato dell'attività caratteristica dell'ente rispetto alle altre attività, consentendo con immediatezza di comunicare problemi di sostenibilità che emergerebbero in caso di risultato un sostentamento economico derivante unicamente da raccolte fondi o da attività diverse.

Il Rendiconto di Cassa.

Il Comma 2 dell'art. 13 del D.lgs 117/17 consente agli Enti di minori dimensioni, con entrate inferiori a € 220.000,00, di redigere un rendiconto semplificato redatto con criterio contabile di cassa. Il principio contabile OIC 35 non fornisce uno schema di riferimento di rendiconto di cassa, lasciando libertà di compilazione ai singoli operatori. Tale scelta, tuttavia, non implica una totale libertà di rendicontazione, in quanto seppur costituito da logiche di contabilizzazione estremamente semplificate, il criterio di cassa non è svincolato da precise regole di rappresentazione contabile.

Non essendo presente nel OIC 35 uno schema di riferimento di rendiconto di cassa, di seguito si riporta un esempio di rendiconto di gestione per cassa, redatto secondo corretta tecnica contabile, nel rispetto della classificazione delle attività degli ETS proposta dagli articoli 5, 6 e 7 del D.lgs. 117.

	Esercizio rendicontato	**Esercizio precedente**		**Esercizio rendicontato**	**Esercizio precedente**
Uscite			Entrate		

	Esercizio rendicontato	Esercizio precedente		Esercizio rendicontato	Esercizio precedente
A) Uscite da attività di interesse generale			A) Entrate da attività di interesse generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori	0	0
2) Servizi	0	0	2) Entrate dagli associati per attività mutuali	0	0
3) Godimento beni di terzi	0	0	3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori	0	0
4) Personale	0	0	4) Erogazioni liberali	0	0
5) Uscite diverse di gestione	0	0	5) Entrate del 5 per mille	0	0
			6) Contributi da soggetti privati	0	0
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi	0	0
			8) Contributi da enti pubblici	0	0
			9) Entrate da contratti con enti pubblici	0	0
			10) Altre entrate	0	0
Totale uscite da attività di interesse generale	**0**	**0**	**Totale entrate da attività di interesse generale**	**0**	**0**
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)	0	**0**

	Esercizio rendicontato	Esercizio precedente		Esercizio rendicontato	Esercizio precedente
B) Uscite da attività diverse			B) Entrate da attività diverse		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori	0	0
2) Servizi	0	0	2) Contributi da soggetti privati	0	0
3) Godimento beni di terzi	0	0	3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi	0	0
4) Personale	0	0	4) Contributi da enti pubblici	0	0
5) Uscite diverse di gestione	0	0	5) Entrate da contratti con enti pubblici	0	0
			6) Altre entrate	0	0
Totale uscite da attività diverse	**0**	**0**	**Totale entrate da attività diverse**		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		**0**
C) Uscite da attività di raccolta fondi			C) Entrate da attività di raccolta fondi		
1) Uscite per raccolte fondi abituali	0	0	1) Entrate da raccolte fondi abituali	0	0
2) Uscite per raccolte fondi occasionali	0	0	2) Entrate da raccolte fondi occasionali	0	0
3) Altre uscite	0	0	3) Altre entrate	0	0
Totale uscite da attività di raccolta fondi			**Totale entrate da attività di raccolta fondi**		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi (+/-)	**0**	**0**

	Esercizio rendicontato	Esercizio precedente		Esercizio rendicontato	Esercizio precedente
D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali			D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari	0	0	1) Da rapporti bancari	0	0
2) Su investimenti finanziari	0	0	2) Da altri investimenti finanziari	0	0
3) Su patrimonio edilizio	0	0	3) Da patrimonio edilizio	0	0
4) Su altri beni patrimoniali	0	0	4) Da altri beni patrimoniali	0	0
5) Altre uscite	0	0	5) Altre entrate	0	0
Totale uscite da attività finanziarie e patrimoniali	**0**	**0**	**Totale entrate da attività finanziarie e patrimoniali**	**0**	**0**
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)	**0**	**0**
E) Uscite di supporto generale			E) Entrate di supporto generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Entrate da distacco del personale	0	0
2) Servizi	0	0	2) Altre entrate di supporto generale	0	0
3) Godimento beni di terzi	0	0			
4) Personale	0	0			
5) Altre uscite	0	0			
Totale uscite di supporto generale	**0**	**0**	**Totale entrate di supporto generale**	**0**	**0**

	Esercizio rendicontato	Esercizio precedente		Esercizio rendicontato	Esercizio precedente
Totale uscite della gestione	**0**	**0**	**Totale entrate della gestione**	**0**	**0**
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)	**0**	**0**
			Imposte	0	0
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti (+/-)	**0**	**0**
Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi			Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi		
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale	0	0	1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale	0	0
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse	0	0	2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse	0	0
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali	0	0	3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali	0	0

	Esercizio rendicontato	Esercizio precedente		Esercizio rendicontato	Esercizio precedente
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti	0	0	4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti	0	0
Totale uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi	**0**	**0**	**Totale entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi**	**0**	**0**
			Imposte	0	0
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti (+/-)	0	0
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti (+/-)	0	0
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti (+/-)	0	0
			Avanzo/disavanzo complessivo (+/-)	**0**	**0**
			Cassa e banca		
			Cassa	0	0

	Esercizio rendicontato	Esercizio precedente		Esercizio rendicontato	Esercizio precedente
			Depositi bancari e postali	0	0
COSTI E PROVENTI FIGURATIVI					
Costi figurativi			Proventi figurativi		
1) da attività di interesse generale	0,00	0,00	1) da attività di interesse generale	0,00	0,00
2) da attività diverse	0,00	0,00	2) da attività diverse	0,00	0,00
Totale costi figurativi	**0,00**	**0,00**	**Totale proventi figurativi**	**0,00**	**0,00**

Lo schema di rendiconto di cassa, nel rispetto delle disposizioni contenute negli articoli 5, 6 e 7 del D.Lgs. 117/17, deve riportare separatamente i risultati finanziari delle attività di interesse generale, delle attività diverse, delle raccolte fondi, delle attività di supporto a quelle generali; in aggiunta dovranno essere previste apposite sezioni nelle quali riepilogare movimentazione di carattere puramente patrimoniale che abbia avuto un riflesso finanziario. A puro titolo esemplificativo e non esaustivo, in queste sezioni dovranno essere riportate le movimentazioni finanziarie (rappresentate in termini di entrate e uscite di cassa) relative a investimenti, disinvestimenti, rimborsi di passività. La somma algebrica degli avanzi/disavanzi delle singole gestioni costituirà il risultato finale di avanzo/disavanzo di gestione dell'ente.

Conclusioni

La riforma della disciplina degli Enti del terzo settore va accolta con assoluto favore, soprattutto in quanto interviene in un ambito di attività dei cittadini che in passato era

governato da poche regole, confuse e frammentate in vari provvedimenti normativi, difficilissime da sintetizzare. Anche gli stessi consulenti spesso e volentieri non accoglievano di buon grado le richieste di assistenza provenienti da associazioni ed enti di volontariato, proprio in quanto lo studio delle casistiche presentate non era semplice e strutturabile.
Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 117/17 queste problematiche sono risultate parzialmente superate con un unico provvedimento, contenente la maggior parte delle indicazioni utili alla gestione degli ETS. In particolare, la normativa sul Bilancio e la rendicontazione annuale degli ETS hanno uniformato le modalità di redazione dei Bilanci annuali che, a partire dal bilancio dell'esercizio 2022, dovranno essere tutti redatti nel rispetto delle nuove regole contenute nel D.lgs 117/17 e nel principio contabile OIC 35.

Adamo Cacchione, Senior Partner di CA Accounting