



## Schemi di bilancio emanati dall'Agencia delle onlus

di **Giorgio Gentili\*** e **Manila Antomarioni\***

**L'**Agencia delle onlus ha emanato le "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit". Nel presente articolo viene effettuata una sintesi di tale documento.

L'Agencia ha pubblicato le Linee guida allo scopo di promuovere la redazione di bilanci che possono fornire a tutti i soggetti interessati (società civile, consumatori, fornitori, finanziatori, donatori, dipendenti, volontari ecc.) le più chiare informazioni sull'attività di carattere sociale e ideale svolta dagli enti, innanzitutto attraverso il bilancio di esercizio, e anche attraverso ulteriori e specifici documenti quali il bilancio di missione.

Il bilancio di esercizio degli enti non profit non può essere redatto facendo riferimento agli schemi e alle regole delle imprese a scopo lucrativo, in ragione delle differenze genetiche esistenti fra i due soggetti.

Anche la prassi, attraverso i documenti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, già dal 2001, ha evidenziato la necessità di redigere documenti di bilancio ad *hoc* per gli enti non profit.

In questa ottica l'Agencia per le onlus, consapevole della necessità di adottare bilanci adeguati alle caratteristiche proprie degli enti non profit, che divergono in modo marcato

dalle imprese commerciali, ha redatto le Linee guida allo scopo di spingere gli enti alla redazione di bilanci uniformi, che consentano anche confronti nel tempo e fra i vari soggetti, oltre che di cominciare a introdurre le regole principali per la valutazione delle poste più importanti del bilancio di esercizio.

Il documento in oggetto non è vincolante, ma si auspica che gli enti vi si adeguino.

### I SOGGETTI INTERESSATI

L'espressione "enti non profit" riassume sinteticamente numerosi tipi di soggetti che svolgono, con diversa forma giuridica, attività caratterizzate da rilevanza ideale e sociale, senza finalità di lucro.

Si fa seguire un elenco non esaustivo dei soggetti interessati al documento:

- associazioni riconosciute (artt. 14 ss. del codice civile);
- fondazioni riconosciute (artt. 14 ss. del codice civile);
- associazioni non riconosciute (artt. 36 ss. del codice civile);
- comitati (artt. 39 ss. del codice civile);
- fondazioni bancarie (L. 30.7.1990 n. 218 - D.Lgs. 20.11.1990, n. 356, D.Lgs. 17.5.1999 n. 153 e D.M. 18.5.2004, n. 150);
- organizzazioni di volontariato (L. 11.08.1991, n. 266);
- cooperative sociali (L. 08.11.1991, n. 381);

- associazioni sportive (L. 16.12.1991, n. 398);
- ong (organizzazioni non governative) (art. 28, L. 26.02.1987, n. 49);
- enti di promozione sociale (art. 3, comma 6, L. 25.08.1991, n. 287 e L. 07.12.2000, n. 383);
- enti lirici (D.Lgs. 29.06.1996, n. 367);
- imprese cooperative (artt. 2511-2545 del codice civile e leggi speciali);
- società di mutuo soccorso (L. 15.04.1886 n. 3818);
- centri di formazione professionale (L. 21.12.1978, n. 845);
- istituti di patronato (L. 30.3.2001 n. 152, L. 27.3.1980, n. 112, Dpr 22.12.1986, n. 1017);
- onlus (organizzazioni non lucrative di utilità sociale - D.Lgs. 4.12.1997 n. 460).

### CONTENUTO DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Le categorie così sommariamente descritte e indicate individuano i soggetti ai quali si propone di redigere il bilancio di esercizio qui presentato.

Nel formulare la proposta degli schemi di bilancio, si è assunto come punto di partenza il "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit", elaborato nel 2001 dal Consiglio nazionale dell'Ordine dei dottori commercialisti, rispetto al quale sono state apportate modifiche e integrazioni apparse opportune anche in base all'esperienza di applicazione di questi anni.

I documenti di bilancio, che saranno successivamente illustrati, sono:

- stato patrimoniale;
- rendiconto gestionale;
- nota integrativa;
- relazione di missione.

I quattro documenti sopra elencati costituiscono, nel loro complesso, il bilancio di esercizio.

I soggetti con proventi e ricavi

annui inferiori a 100.000 euro potranno redigere, in luogo dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale, un rendiconto finanziario predisposto secondo criteri di cassa cui dovrà essere allegato un prospetto sintetico delle attività patrimoniali in essere alla data di bilancio (rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale).

## LO STATO PATRIMONIALE

Lo schema di stato patrimoniale individuato per gli enti non profit va redatto secondo quanto previsto per le società dall'art. 2424 del codice civile, con alcune modifiche e aggiustamenti che tengano conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio di tali realtà aziendali.

In particolare, nello schema proposto si rilevano le seguenti significative differenze rispetto a quello previsto per le imprese commerciali. Infatti, sono stati superati tutti i riferimenti alle società controllanti che, in forza del carattere di autogoverno degli enti non profit, non possono esistere; sono rimasti, invece, i crediti per quote associative da incassare, con riferimento agli enti associativi.

Inoltre, con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto si è ritenuto di evidenziare:

- il patrimonio libero che è costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie;
- il fondo di dotazione che, se previsto statutariamente, può essere sia libero sia vincolato in funzione delle indicazioni statutarie;
- il patrimonio vincolato che è composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli organi istituzionali.

Nello schema di stato patrimoniale possono essere anche aggiunte ulteriori voci se necessario. In ogni caso, occorre conservare le macroclassi.

## IL RENDICONTO GESTIONALE

Lo scopo fondamentale del rendiconto gestionale è quello di rappresentare il risultato gestionale (positivo o negativo) di periodo e di illustrare, attraverso il confronto tra proventi/ricavi e costi/oneri di competenza dell'esercizio, come si sia pervenuti al risultato di sintesi.

Nello schema di rendiconto gestionale si distinguono i ricavi, quali contropartite di scambi, dai proventi che non derivano da rapporti di scambio.

L'attività di rendicontazione negli enti 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 attraverso le quali l'ente ha acquisito e impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività. Il rendiconto gestionale a proventi/ricavi e costi/oneri informa, pertanto, sulle modalità con le quali le risorse sono state acquisite e impiegate nel periodo, con riferimento alle cosiddette "aree gestionali". Le aree gestionali dell'azienda non profit individuate sono:

- attività tipica o di istituto. Si tratta dell'attività istituzionale svolta dall'azienda non profit seguendo le indicazioni previste dallo statuto;
- 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;
- attività accessoria. Si tratta di attività diversa da quella istituzionale ma complementare rispetto alla stessa in quanto in grado di garantire all'ente non profit risorse utili a perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto;
- 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;
- attività di supporto generale. Si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.

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'ente non profit prevede, nel proprio assetto istituzionale, la presenza di soci, associati o aderenti, le transazioni con i soci sono rilevate separatamente da quelle con i non soci. L'Agenzia delle onlus ha previsto due schemi di rendiconto gestionale: uno semplificato di pura cassa, per le aziende di piccole dimensioni, e uno di competenza, per le aziende che superano la soglia dei 100.000 euro di ricavi/proventi annui. Per queste ultime, allo scopo di dare opportune informazioni circa l'aspetto economico della gestione, è stato prescelto il rendiconto gestionale a proventi, ricavi e oneri, che permette un'informazione più efficace sulla provenienza e sull'utilizzo delle risorse.

Per gli enti che svolgono una rilevante attività produttiva tipica è consigliato allegare al rendiconto gestionale, per tale attività economica rilevante, un conto economico in forma scalare secondo lo schema di cui all'art. 2425 codice civile.

## RENDICONTO DEGLI INCASSI, DEI PAGAMENTI E SITUAZIONE PATRIMONIALE PER GLI ENTI MINORI

I soggetti con ricavi e proventi in-

feriori a 100.000 euro annui potranno redigere, in luogo dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale, un solo prospetto: il rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale.

Il rendiconto è suddiviso in due sezioni:

- sezione A, Incassi e Pagamenti;
- sezione B, Situazione Attività e Passività.

La “sezione A” (incassi e pagamenti) riporta i flussi monetari in entrata e in uscita, manifestatisi nel corso del periodo amministrativo. I valori sono confrontati con quelli dell’esercizio precedente e sono distinti a seconda che siano relativi alla “gestione corrente” o alla “gestione in conto capitale”.

La “sezione B” del prospetto fornisce le informazioni sulle più significative voci che compongono l’attivo e il passivo dell’azienda non profit. Le attività sono suddivise in tre categorie, da B1 a B3, mentre le passività sono rappresentate da B4:

- B1- Fondi liquidi, che rappresentano il saldo della tesoreria e dei conti correnti, bancari e postali, come risultano dalla contabilità al termine dell’esercizio;

- B2 - Attività finanziarie, che individuano gli eventuali investimenti in titoli delle disponibilità liquide;

- B3 - Attività detenute per la gestione dell’ente, che raccolgono i beni ad utilizzo pluriennale, oltre che l’eventuale magazzino di proprietà dell’ente non profit;

- B4 - Le passività espongono i debiti dell’azienda non profit con l’indicazione dell’ammontare dovuto ed, eventualmente, della scadenza.

### NOTA INTEGRATIVA

La nota integrativa costituisce un pilastro del bilancio d’esercizio degli enti non profit.

Preliminarmente è opportuno osservare che la nota integrativa deve contenere le informazioni circa la data di costituzione dell’ente, i riferimenti civilistici, legislativi speciali e fiscali.

Allo scopo di meglio illustrare e integrare i dati e le informazioni contenute nello stato patrimoniale e nel rendiconto della gestione, la nota integrativa deve indicare i criteri adottati nella valutazione delle voci di bilancio e specificare se gli stessi sono variati rispetto all’eser-

cizio precedente.

La nota integrativa deve offrire, attraverso un quadro sinottico, il dettaglio esplicativo delle variazioni delle voci più significative dello stato patrimoniale, ivi compresi i conti d’ordine.

### LA RELAZIONE DI MISSIONE

La Relazione di missione ha la funzione di integrare gli altri documenti di bilancio per garantire un’adeguata rendicontazione sull’operato dell’ente e sui risultati ottenuti, con una prospettiva centrata sul perseguimento della missione istituzionale.

La Relazione di missione deve fornire informazioni rispetto a tre ambiti principali:

- missione e identità dell’ente;
- attività istituzionali, volte al perseguimento diretto della missione;
- attività “strumentali”, rispetto al perseguimento della missione istituzionale (attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale). ■

*\*Studio FDZ di Ancona, Hepta Consulenza Srl di San Severino Marche (Mc) e Sireco srl di Roma*

**PROGETTAZIONE E REALIZZAZIONE IMPIANTI ELETTRICI CIVILI  
E INDUSTRIALI - IMPIANTI TV - SISTEMI D'ALLARME**

