



**LINEE GUIDA DI COMPORTAMENTO
DEGLI ENTI E ISTITUTI
NO – PROFIT
BENEFICIARI DI FINANZIAMENTO IN AMBITO CULTURALE,
TURISTICO E SPORTIVO**

**LINEE GUIDA DI COMPORTAMENTO E SCHEMI RIVOLTI AGLI ENTI NO-PROFIT
FINANZIATI DALLA REGIONE PIEMONTE, RELATIVAMENTE AGLI AMBITI
CULTURALE, TURISTICO E SPORTIVO**

INDICE

1. PRINCIPI GENERALI	3
1.1. Obiettivi del Documento e Soggetti Interessati	3
1.2. Aree di Analisi e di Intervento	5
1.3. Principi Contabili.....	8
1.4. Principi di Controllo	9
2. DOCUMENTI DI BILANCIO.....	10
2.1. Contenuto del bilancio di esercizio.....	10
2.2. Lo Stato Patrimoniale.....	10
2.3. Il Rendiconto Gestionale	11
2.4. Il Conto Economico Gestionale.....	13
2.5. Semplificazione per gli enti minori: Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale.	13
2.6. La Nota integrativa	14
2.7. La Relazione di missione	17
3. CRITERI DI VALUTAZIONE	19
3.1. Premessa	19
3.2. Il patrimonio degli enti e le erogazioni liberali	20
3.3. La valutazione degli immobili	21
3.4. La rappresentazione delle attività immobilizzate	22
3.5. Criteri di rappresentazione delle acquisizioni di beni durevoli a titolo oneroso	23
3.6. Acquisizioni di beni durevoli a titolo gratuito	23
3.7. Il trattamento contabile dei contributi ricevuti.....	25
3.8. L'analisi degli eventi legati alla gestione dei contributi.....	26
3.9. La determinazione dei residui di fine esercizio	27
4. SISTEMI E PROCEDURE DI CONTROLLO.....	29
4.1. Premessa	29
4.2. Attività di revisione	29
4.3. Verifica straordinaria dell'Organo di Revisione	30
5. SISTEMI E PROCEDURE DI RENDICONTAZIONE DEI CONTRIBUTI REGIONALI.....	31
5.1. Criteri generali di ammissibilità a contributo dei costi di progetti finanziati.....	31
APPENDICE	33
Schemi di Bilancio.....	33
Stato Patrimoniale.....	34
Stato Patrimoniale per macroclassi	37
Rendiconto Gestionale.....	39
Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale	40
Schema di Verifica dell'Organo di Revisione.....	42
Schema di Verifica Straordinaria dell'organo di Revisione	50
GLOSSARIO.....	59
NOTE BIBLIOGRAFICHE	61

1. PRINCIPI GENERALI

1.1. Obiettivi del Documento e Soggetti Interessati

Il settore no-profit raccoglie numerosi tipi di soggetti che svolgono, con diversa forma giuridica, attività caratterizzate da rilevanza ideale e sociale, senza finalità di lucro.

A livello giuridico vi rientrano diversi soggetti individuati dal Codice Civile o da leggi speciali.

Riportiamo di seguito un elenco esemplificativo ma non esaustivo di soggetti:

- Associazioni riconosciute
- Associazioni non riconosciute
- Fondazioni riconosciute
- Comitati
- Organizzazioni di volontariato
- Cooperative sociali
- Associazioni sportive
- ONG
- Enti di promozione sociale
- Enti lirici
- Società di mutuo soccorso
- Centri di formazione professionale
- Istituti di patronato
- ONLUS

Questi soggetti svolgono attività di vario genere , normalmente di alto contenuto sociale e caratterizzate dall'assenza dello scopo di lucro e dalla presenza di importanti ricadute positive sulla collettività quali attività di assistenza, in campo sanitario, culturali, sportive dilettantistiche, di ricerca, di formazione, educative, di tutela dei beni artistici, di tutela dei beni ambientali ed altre.

Proprio in virtù dell'alto profilo ideale e dell'importante funzione nella vita pubblica di questi enti, gli Enti Locali ovvero lo Stato contribuiscono al sostentamento dei medesimi, anche in misura importante.

Il Codice Civile disciplina tali enti non inquadrando però organicamente la fattispecie soprattutto sotto il profilo amministrativo contabile né sotto il profilo del controllo , forse perché in passato tali figure giuridiche non avevano la rilevanza attuale e perché l'assenza dello scopo di lucro dovrebbe in sé garantire la legittimità dei comportamenti.

Gli enti non lucrativi in quanto destinatari di contributi regionali sono soggetti economici e pertanto soggetti ai principi e alle regole di corretta amministrazione e gestione contabile.

Deve essere comunque garantita la coerenza tra attività svolta e perseguimento degli obiettivi istituzionali.

Ove si gestisce denaro pubblico è ormai pacifico che sia necessaria :

- A) una rappresentazione trasparente ed esaustiva dell'attività, ottenuta attraverso una gestione contabile precisa e virtuosa che passa attraverso il recepimento di corretti principi contabili e l'impostazione di una contabilità strutturata in base alle dimensioni dell'ente
- B) una rendicontazione articolata per progetto realizzato, caratterizzata dalla presenza a monte di una chiara programmazione
- C) una forma di controllo esterno che verifichi come ultima fase, ex post, la regolarità della gestione al fine di garantire :

- a) I donatori privati , per le liberalità
- b) Lo stato, e le altre amministrazioni pubbliche, per gli eventuali contributi e per le agevolazioni fiscali
- c) La collettività servita

Le fasi sopra individuate integrano un corretto iter contabile che viene descritto mutuando e riprendendo i principi di orientamento dalle raccomandazioni inerenti le aziende no-profit emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, dall'atto di indirizzo dell'Agenzia delle Onlus, dalle linee guida redatte dal Csv.Net (Centri di servizio del volontariato) e dagli altri gruppi di interesse in materia.

Le indicate fonti, con opportuni adattamenti e integrazioni, sono riprese formalmente nei paragrafi successivi.

1.2. Aree di Analisi e di Intervento

Le aree della gestione che saranno esaminate sono le seguenti:

- **Area Amministrativa**
- **Area contabile**
- **Area sociale**
- **Area fiscale**
- **Area gestione operativa**
- **Area gestione del personale**
- **Area gestione dei diritti patrimoniali e beni inventariali**

Area Amministrativa

1. L'atto costitutivo e lo statuto devono essere formalizzati e contenere:
 - 1.1. l'indicazione dello scopo e della missione dell'ente;
 - 1.2. l'indicazione degli organi sociali con la previsione di un organo esecutivo, di un organo assembleare (per gli enti associativi) e di un organo di controllo qualificato;
 - 1.3. le indicazioni previste dalla normativa (civile, fiscale, previdenziale ecc) di riferimento.
2. Gli atti sociali devono essere tempestivamente comunicati agli organi preposti al controllo ed alla verifica.
3. La "struttura organizzativa" deve essere articolata in modo da evidenziare, con chiarezza e precisione, i processi formativi delle decisioni aziendali ai diversi livelli in relazione alle dimensioni dell'ente, alle risorse umane e alla strategia perseguita.
4. Gli organi amministrativi devono essere regolarmente istituiti con esplicito riferimento
 - 4.1. alla effettiva costituzione degli organi stessi;
 - 4.2. alla legittima composizione degli organi mediante verifica dei requisiti di eleggibilità o di nomina dei suoi componenti;
 - 4.3. al rispetto della durata degli organi;
 - 4.4. alla misura della remunerazione se prevista dallo statuto.
5. Relativamente agli organi di amministrazione, direzione e controllo, non devono sussistere possibili e potenziali situazioni di conflitto di interessi. Deve essere garantito il regolare funzionamento degli organi rispetto
 - 5.1. alle formalità di convocazione degli organi;
 - 5.2. ai quorum costitutivi e alle relative procedure di accertamento delle presenze;
 - 5.3. alla esistenza di libri verbali degli organi collegiali;
 - 5.4. alla puntuale verbalizzazione delle adunanze degli organi.
6. Devono essere emanati idonei, completi ed efficaci regolamenti per il funzionamento dell'ente e carte dei servizi per garantire la trasparenza della gestione.

Area contabile

1. Deve esistere una struttura amministrativa interna o esterna deputata alla tenuta della contabilità e dotata di procedure di rilevazione dei fatti amministrativi, di archiviazione e conservazione della documentazione amministrativo-contabile.
2. Qualora la funzione amministrativo-contabile sia esternalizzata deve esistere un regolare contratto per l'affidamento della gestione.

3. L'impianto contabile deve garantire:
 - 3.1. una formalizzata previsione dei fatti di gestione (fonti e impieghi) per l'esercizio di un controllo autorizzatorio di responsabilità nella elaborazione delle decisioni;
 - 3.2. la sistematica, tempestiva, corretta e documentata rilevazione di ogni evento gestionale;
 - 3.3. la separata evidenza delle liberalità e delle donazioni;
 - 3.4. la corretta impostazione del piano dei conti, in ordine alle attività esercitate ed alla natura dell'ente;
 - 3.5. l'evidenza della consistenza patrimoniale dell'ente e dei vincoli eventualmente gravanti sul patrimonio;
 - 3.6. il rispetto delle previsioni normative laddove siano previste forme di bilancio o rendiconto obbligatorie;
 - 3.7. la corretta gestione della tesoreria con particolare riferimento ai rapporti di c/c bancario, postale e alla "piccola" cassa contante.

Area sociale

1. Per gli enti a base associativa deve essere garantito il rispetto delle procedure di ammissione e cancellazione dei soci, nonché la puntuale annotazione dei soci iscritti in apposito libro.

Area fiscale

1. Qualora sia esercitata un'attività commerciale deve essere tenuta una contabilità separata nel rispetto degli adempimenti amministrativi conseguenti a tale posizione.
2. Deve esistere una struttura operativa interna o esterna deputata alla tenuta della contabilità separata e dotata di procedure gestionali atte a garantire l'esatto adempimento delle obbligazioni fiscali e di archiviazione e conservazione della documentazione.
3. Qualora la funzione fiscale sia esternalizzata deve esistere un regolare contratto per il suo affidamento.

Area gestione operativa

1. Deve essere rispettato il principio della separazione delle funzioni di indirizzo, gestione e controllo con specifica evidenza per le funzioni di contabilità e tesoreria.
2. Deve essere istituito in funzione dell'attività e delle dimensioni dell'ente un sistema di controllo interno atto a valutare:
 - 2.1. dal punto di vista dell'efficacia istituzionale, l'adeguatezza della quantità e della qualità degli interventi posti in essere;
 - 2.2. dal punto di vista dell'efficienza la relazione tra le risorse impiegate per la sopravvivenza e lo sviluppo della organizzazione (area della raccolta fondi, dell'amministrazione ecc) e le risorse impiegate nelle aree istituzionali tipiche;
 - 2.3. dal punto di vista dell'economicità, l'esistenza e il permanere dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario, che consente all'ente no-profit di porre in essere le condizioni operative necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali.

Area gestione del personale

1. Deve essere garantito il corretto trattamento retributivo, fiscale, previdenziale e assistenziale al personale dipendente e ai collaboratori che ad ogni titolo prestano la propria attività a favore dell'ente.
2. Deve essere altresì garantita adeguata copertura assicurativa tanto per eventuali danni prodotti nell'attività svolta, quanto per eventuali danni subiti nell'espletamento delle stesse attività.

Area gestione dei diritti patrimoniali e beni inventariali

1. I beni materiali ed immateriali di proprietà dell'ente devono essere adeguatamente inventariati e devono essere adottate idonee misure atte a garantirne una adeguata conservazione. I beni materiali ed immateriali di proprietà di terzi ma nella disponibilità dell'azienda devono essere adeguatamente inventariati e devono essere adottate idonee misure – anche assicurative - atte a garantirne una adeguata conservazione per l'integrale restituzione al proprietario ovvero a garantire un adeguato risarcimento in caso di distruzione, sottrazione o deperimento.
2. Le disponibilità finanziarie e liquide dell'ente, devono essere adeguatamente custodite e devono essere individuati i soggetti legittimati a disporre con titolo di legittimazione conforme alle previsioni di legge e di statuto.
3. Devono essere individuati i soggetti dotati di poteri gestori e significativamente, del potere di assumere obbligazioni di qualunque natura per conto ed in nome dell'ente, nell'ambito di un bilancio preventivo, e tali poteri devono essere legittimamente attribuiti in base alla legge o allo statuto.
4. Devono essere accertabili i crediti dell'ente nonché se questi siano esigibili e puntualmente esatti.
5. Devono essere accertabili le obbligazioni dell'ente nonché se queste siano puntualmente assolte.

1.3. Principi Contabili

- Gli enti devono adottare una gestione contabile disciplinata secondo le forme di seguito descritte nel presente documento.
- Ogni fatto amministrativo trasposto in contabilità deve essere supportato e documentato da documenti giustificativi analitici ed inerenti.
- La documentazione contabile deve essere conservata ordinatamente
- A fine esercizio, nel termine statutariamente previsto e comunque entro e non oltre il sesto mese dalla data di chiusura dell'esercizio stesso, occorre produrre un documento riassuntivo, illustrativo di quanto è avvenuto secondo le forme di seguito descritte, capace comunque di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente a cura dell'organo direttivo ed approvato dall'assemblea
- Tale documento deve essere integrato da informazioni complementari atte ad illustrare meglio l'attività
- La valutazione delle voci contabili deve essere improntata a criteri di prudenza
- Il criterio base contabile può essere di cassa o di competenza e da ciò discende l'impostazione contabile
- Entro l'ultimo mese dell'esercizio antecedente all'esercizio di competenza va redatto un documento che illustri a preventivo l'ideale impostazione dell'attività con l'impegno delle risorse che si presume di disporre, soprattutto se costituite da contributi pubblici
- E' ammessa una gestione provvisoria nei limiti delle risorse accertate disponibili
- Tale preventivo va gestito per progetto, ogni variazione di allocazione va riprogrammata e riapprovata.

1.4. Principi di Controllo

Il controllo va operato secondo le seguenti modalità:

- a. controllo di legittimità
- b. controllo di merito

Il controllo di legittimità prevede che l'organo di controllo vigili sull'osservanza della legge e dello statuto , sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguato assetto organizzativo , amministrativo e contabile adottato e sul suo concreto funzionamento.

Il controllo di merito ,ovvero revisione contabile, prevede :

- a) Verifica con cadenza trimestrale della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione
- b) Verifica che il documento riassuntivo della gestione corrisponda alle risultanze delle scritture contabili
- c) Espressione di un giudizio di conformità in apposita relazione

Tale serie di verifiche possono essere espletate seguendo i documenti in appendice.

2. DOCUMENTI DI BILANCIO

2.1. Contenuto del bilancio di esercizio

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

- 1) Stato Patrimoniale
- 2) Rendiconto gestionale
- 3) Nota integrativa
- 4) Relazione di missione

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

Si osserva che, per gli enti che svolgono rilevante attività produttiva tipica, il documento n. 2 potrà essere integrato con un apposito Conto Economico gestionale atto a rappresentare i costi ed i ricavi di ciascuna di tali attività specifiche. Un apposito Conto Economico Gestionale separato potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale), ai fini di una maggiore chiarezza dell'informazione.

I soggetti con contributi regionali 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).

Le istituzioni no-profit rette in forma societaria (cooperative sociali ed imprese sociali in forma societaria), le quali devono redigere gli schemi di bilancio previsti dal codice civile per la loro forma giuridica, potranno utilizzare tali schemi anche ai fini della disciplina qui esposta.

Per i bilanci degli enti vale il principio della continuità di applicazione dei modelli e dei criteri al fine di renderli confrontabili. I criteri di valutazione, per la redazione del bilancio di esercizio, non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe al principio di continuità nell'applicazione dei criteri di valutazione, sono consentite in casi eccezionali e dovranno essere adeguatamente motivate e spiegate in Nota Integrativa, indicando anche l'eventuale influenza che ha sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato dell'esercizio.

2.2. Lo Stato Patrimoniale

Lo schema di Stato Patrimoniale individuato per le istituzioni no-profit tiene conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio degli enti no-profit.

In particolare, lo schema proposto rileva le seguenti significative caratteristiche:

- non vi sono riferimenti alle società controllanti che in forza del carattere di autogoverno degli enti no-profit non possono esistere;
- Sono presenti, invece, i crediti per quote associative da incassare, con riferimento agli enti associativi;
- con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto si è ritenuto di evidenziare:
 - il fondo di dotazione iniziale;

- il patrimonio libero che è costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie libere;
- il patrimonio vincolato che è composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli Organi istituzionali e dalle riserve statutarie vincolate.

Sono, inoltre, indicati i conti d'ordine relativi agli impegni, alle garanzie e ai beni di terzi o presso terzi.

Nello schema di Stato Patrimoniale proposto non si ritiene di separare il patrimonio dedicato all'attività istituzionale, rispetto a quello dedicato all'attività accessoria¹.

Si propone, quindi, lo schema di Stato Patrimoniale riportato in Appendice-

Si osserva che lo schema può essere utilizzato dagli enti solo per le voci che interessano in quanto sono state movimentate nel periodo. Possono essere anche modificate, raggruppate o aggiunte ulteriori voci se necessario, dandone rilievo nella Nota integrativa. In ogni caso, **occorre conservare le macroclassi**.

Viene proposto in appendice anche uno schema sintetico di Stato Patrimoniale per macroclassi.

2.3. 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. È questo un risultato complesso che misura l'andamento economico della gestione ma anche il contributo dei proventi e degli oneri non legati a rapporto di scambio.

Il risultato gestionale economico delle istituzioni no-profit – le quali non orientano i propri comportamenti gestionali secondo le logiche del mercato capitalistico, ed anche quando ciò avvenisse, lo fanno strumentalmente rispetto ad altri fini - è il risultato del confronto fra impiego e destinazione dei fattori produttivi (costi di gestione) da un lato, ed i ricavi (che si possono definire tali solo se si formano nello scambio) ed i proventi (contribuzioni, lasciti, donazioni ecc.) dall'altro. Esso assume il significato economico di sintesi per orientare i comportamenti gestionali nella logica del consumo di erogazione per il raggiungimento dei propri fini istituzionali.

Considerate le diverse ragioni che generano i componenti positivi del risultato gestionale, nello schema di Rendiconto Gestionale si distinguono i ricavi, quali contropartite di scambi, dai proventi che non derivano da rapporti di scambio. Occorre ricordare che comunque anche i ricavi, frutto di scambi di mercato, spesso non sono determinati in funzione dei prezzi mediamente praticati, bensì a valori inferiori, in relazione allo scopo ideale che origina il rapporto commerciale che vede coinvolto l'ente no-profit.

¹ In molti casi le aziende no-profit accanto all'attività istituzionale possono svolgere anche attività cosiddette accessorie (o strumentali).

Sotto l'aspetto meramente patrimoniale, occorre precisare che per lo svolgimento dell'attività accessoria, l'ente no-profit può fare uso:

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

Nella realtà italiana difficilmente si gestiscono due patrimoni separati e distinti.

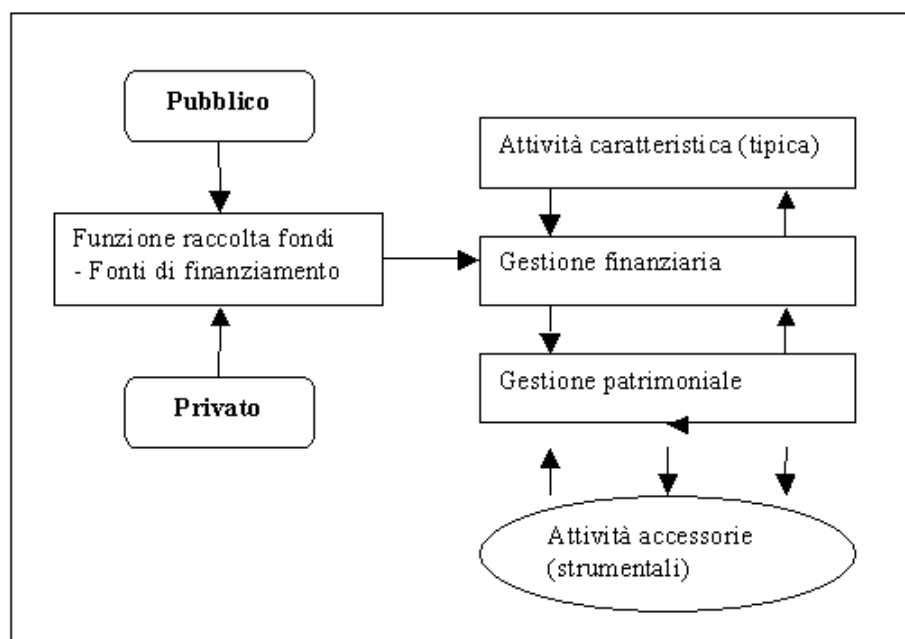
Non sembra necessario, ai fini civilistici, qualora l'azienda no-profit utilizzi per lo svolgimento dell'attività accessoria lo stesso patrimonio impiegato per quella istituzionale, frazionare il medesimo nella quota-parte afferente l'attività istituzionale e in quella afferente invece l'attività accessoria: 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.

Di conseguenza, l'attività di rendicontazione negli enti no-profit ha come scopo principale quello di informare i terzi sull'attività posta in essere dall'ente nell'adempimento della missione istituzionale ed ha, come oggetto, le modalità attraverso le quali l'ente ha acquisito ed 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 ed impiegate nel periodo, con riferimento alle cosiddette "aree gestionali". Le aree gestionali degli enti no-profit corrispondono a segmenti di attività omogenei che possono essere rappresentati come segue:

- **attività tipica o di istituto.** Si tratta dell'attività istituzionale svolta dall'ente no-profit seguendo le indicazioni previste dallo statuto;
- **attività promozionale e di raccolta fondi.** Si tratta di attività svolte dall'ente 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 alla stessa in quanto in grado di garantire all'ente no-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 istituzionale;
- **attività di supporto generale.** Si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'ente che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne assicura la continuità.

Le interrelazioni tra le diverse gestioni sono in sintesi rappresentate dallo schema che segue:



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 no-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.

Nel presente documento sono stati previsti due schemi di Rendiconto Gestionale: uno schema di rendiconto semplificato di pura cassa per gli enti minori ed uno schema di Rendiconto Gestionale di competenza per gli enti che superano la soglia di 100.000,00 euro di ricavi/proventi annui. Per questi ultimi, allo scopo di dare opportune informazioni circa l'aspetto economico della gestione, è stato prescelto il Rendiconto Gestionale a proventi, ricavi ed oneri, che permette un'informazione più efficace sulla provenienza e sull'utilizzo delle risorse. La descrizione delle aree tiene conto delle caratteristiche gestionali degli enti.

Si propone uno schema di Rendiconto Gestionale avente le seguenti caratteristiche:

- rappresentazione dei valori a sezioni contrapposte preferita rispetto a quella scalare. Tale scelta deve essere valutata nei suoi aspetti positivi (immediata visualizzazione dei componenti positivi e negativi) e nei suoi limiti (impossibilità di evidenziare i risultati intermedi, che, se significativi, possono comunque essere indicati in nota integrativa o in appositi prospetti allegati);
- classificazione dei proventi in base alla loro origine (ad esempio, da contributi su progetti, da contratti con enti pubblici, da raccolta fondi ecc.);
- classificazione degli oneri ripartiti per aree gestionali. Ad esempio il costo del personale non è indicato nel valore complessivo - che peraltro può essere rappresentato nel conto economico gestionale o nella nota integrativa – ma viene ripartito in relazione alle aree gestionali (attività tipiche, attività accessorie, supporto generale).

Si fa inoltre presente che la suddivisione degli oneri e proventi tra diverse aree gestionali può comportare difficoltà nella ripartizione dei componenti economici "comuni" a più aree gestionali (es.: costo del personale, costi per servizi, costi per ammortamenti, costi per affitti, ecc.). Operativamente, si ritiene che non vi siano problemi a scomporre i costi comuni nelle diverse aree gestionali e ad indicare nella nota integrativa le metodologie adottate, per gli enti dotati di contabilità analitica o di un'adeguata struttura amministrativa. Nel caso di enti che non dispongono di una contabilità analitica, e qualora vi siano costi comuni significativi, può essere utile allegare al bilancio di esercizio una tabella che espliciti il criterio di ripartizione degli oneri.

2.4. Il Conto Economico Gestionale

Gli enti che svolgono una rilevante attività produttiva tipica (gestioni ospedaliere, assistenziali, scolastiche, di ricerca, ecc.), possono predisporre ad integrazione del Rendiconto Gestionale, per tale attività economica rilevante, un Conto Economico in forma scalare secondo lo schema di cui all'art. 2425 c.c. atto a rappresentare i costi e i ricavi di tale attività produttiva. In tal modo, si possono apprezzare più incisivamente l'aspetto economico della gestione ed i risultati intermedi. Le risultanze di detto conto confluiranno nel Rendiconto Gestionale a sezioni contrapposte, nell'area gestionale delle attività tipiche. Apposito Conto Economico Gestionale separato potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale), ai fini di una maggiore chiarezza dell'informazione.

2.5. Semplificazione per gli enti minori: Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale.

I soggetti con ricavi e proventi inferiori a 100.000,00 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 cui schema è stato riportato in appendice.

Il Rendiconto è suddiviso in due sezioni:

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

La sezione A (incassi e i pagamenti) riporta i flussi monetari in entrata ed 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". Per facilitare la collocazione dei valori nel prospetto si sono individuate le principali voci componenti. Tale classificazione è da considerarsi indicativa: gli enti minori potranno quindi suddividere le proprie voci di entrata e di spesa nelle modalità più adeguate alla propria attività ed alle eventuali disposizioni legislative che ne regolano il bilancio, ferma restando la distinzione generale tra le aree di entrata e di spesa contraddistinta dalle sigle A1, A2, A4, A5.

Gli incassi e i pagamenti della "gestione corrente" sono quelli che si realizzano in modo definitivo nel corso dell'esercizio, mentre quelli riferibili alla "gestione in conto capitale" conseguono a variazioni di natura patrimoniale negli investimenti, nei disinvestimenti, nell'accensione e nel rimborso dei prestiti. Le variazioni monetarie riconducibili alla gestione in conto capitale influenzano, nella sezione B del prospetto, i correlati valori delle Attività e delle Passività.

Il sub-totale degli incassi della gestione corrente (A1) può essere confrontato con quello dei pagamenti (A4) per evidenziare le condizioni di equilibrio, o meno, nel reperimento delle fonti e degli impieghi del capitale monetario; mentre il totale degli incassi (A3), meno il totale dei pagamenti (A6) dà la differenza che, sommata algebricamente ai "fondi liquidi iniziali" (A7), fornisce l'importo dei "fondi liquidi di fine anno" (A8) che dovranno coincidere, o essere riconciliati, con le risultanze dei saldi dei conti accesi alle liquidità, tesoreria (o cassa), più i conti correnti (bancari e postale).

La sezione B del prospetto fornisce le informazioni sulle più significative voci che compongono l'attivo e il passivo dell'ente no-profit, senza un vincolo di quadratura; a tal fine non sono evidenziati i totali delle attività e delle passività.

Le Attività sono suddivise in tre categorie :

B1- Fondi liquidi, che rappresentano il saldo della tesoreria e dei conti correnti, bancari e postale, come risultano dalla contabilità al termine dell'esercizio; il loro importo deve concordare con quello del punto A8, sezione A, "fondi liquidi a fine anno";

B2- Attività monetarie e finanziarie, che individuano i crediti (ad es. derivanti da attività istituzionale ed accessoria) e 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 le eventuali rimanenze di magazzino di proprietà dell'ente no-profit: tali beni possono essere semplicemente elencati o anche, a discrezione dell'ente, valorizzati, scegliendo liberamente ma in modo omogeneo per tutti i beni tra il costo e il valore corrente. E' ammessa un'esposizione di sintesi delle principali voci con la conservazione del dettaglio fra i documenti amministrativi.

Le Passività (B4) espongono i debiti dell'ente no-profit con l'indicazione dell'ammontare dovuto ed, eventualmente, della scadenza; anche per i debiti, se occorre un maggior livello di dettaglio, si procederà con un documento amministrativo specifico.

2.6. La Nota integrativa

Ove siano significativi, la nota integrativa deve indicare:

1. informazioni generali sull'ente ed in particolare: denominazione, data di costituzione, principali ambiti di attività, sede/i operativa/e, regime fiscale applicato, ogni altra informazione di carattere generale considerata rilevante;
2. i principi adottati per la redazione del bilancio di esercizio;
3. i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio di esercizio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
4. i criteri di valutazione adottati per le immobilizzazioni materiali e immateriali, e in particolare per i marchi, oltreché la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse. Andranno anche indicate la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali e materiali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati gestionali, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati gestionali dell'esercizio. Laddove esistenti dovranno anche essere indicate un apposito prospetto le caratteristiche quali-quantitative ed il valore stimato dei beni immobili utilizzati a titolo gratuito dall'ente per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali;

Per i marchi, se non di proprietà, occorre specificare l'ammontare dei canoni corrisposti per il loro utilizzo ed i soggetti beneficiari.

5. la composizione delle voci: «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» e «oneri pluriennali», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
6. le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo, almeno con riferimento alle macroclassi;
7. l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile, o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito; le medesime informazioni devono essere fornite nel caso in cui l'ente partecipi al fondo di dotazione di altri enti no-profit;
8. l'ammontare dei crediti e dei debiti scaduti indicando la ragione del ritardo nei pagamenti;
9. distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni dell'ente, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
10. la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» dello Stato Patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
11. le voci di patrimonio netto, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione con specifica indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
12. gli impegni non risultanti dallo Stato Patrimoniale, le notizie sulla composizione e natura di tali impegni, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria

- dell'ente, specificando quelli relativi a imprese controllate e collegate; le medesime informazioni devono essere fornite nel caso in cui l'ente partecipi al fondo di dotazione di altri enti no-profit;
13. una breve descrizione della politica di raccolta fondi e degli effettivi proventi introitati evidenziando il costo della raccolta;
 14. le metodologie adottate per la ripartizione dei costi comuni fra le aree gestionali individuate nel Rendiconto Gestionale;
 15. in un apposito prospetto informazioni dettagliate sui servizi e sui beni ricevuti a titolo gratuito per la successiva distribuzione gratuita o vendita, evidenziando, per ciascuna categoria di beni, le quantità iniziali, gli aumenti, le diminuzioni e le quantità finali;
 16. un'indicazione quantitativa degli apporti dati dal lavoro volontario (numero di volontari, ore impiegate...);
 17. il dettaglio della voce «altri proventi e ricavi » distinto tra categorie di attività, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
 18. un dettaglio delle voci che compongono i Proventi finanziari e patrimoniali, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
 19. il dettaglio delle voci che compongono i Proventi Straordinari e gli Oneri Straordinari, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
 20. il dettaglio degli eventuali compensi e rimborsi spese a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili, illustrandone le ragioni;
 21. le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;
 22. tutti i contratti stipulati con le Pubbliche Amministrazioni con specifica indicazione dell'amministrazione contraente, della durata, dell'oggetto e dell'importo;
 23. informazioni di dettaglio relativamente a sovvenzioni, donazioni, atti di liberalità, erogazioni di beni o di servizi in favore di altri enti durante l'esercizio. La nota integrativa dovrà, al minimo, indicare la denominazione dell'ente sovvenzionato, le motivazioni della sovvenzione ed il suo valore;
 24. laddove l'ente lavora per progetti, in appositi prospetti il dettaglio dei costi sostenuti e dei correlati proventi conseguiti per ciascun "progetto", con specifica indicazione del saldo risultante;
 25. ogni transazione effettuata nel corso dell'esercizio con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi, denominati parti correlate nel mondo no-profit² specificando per

² Per parti correlate si intende:

ciascuna transazione: la denominazione della parte correlata; la descrizione della relazione fra l'ente e la parte correlata; la descrizione della transazione; l'ammontare della transazione; una sintesi, alla data di redazione del bilancio di esercizio, dell'insieme delle attività e della passività – inclusi eventuali fondi rischi – degli oneri e dei ricavi/proventi conseguenti alle avvenute transazioni con ciascuna singola parte correlata; ogni altro elemento che si ritiene utile a meglio comprendere l'effetto delle transazioni con parti correlate sulla situazione patrimoniale e finanziaria nonché sul risultato gestionale dell'ente.

* * *

Gli enti con ricavi e proventi inferiori a 100.000 Euro annui potranno non redigere la nota integrativa ovvero redigerla secondo uno schema ridotto e semplificato.

Essa dovrà in ogni caso contenere:

- i principi di redazione e criteri di valutazione delle singole poste, anche con riferimento ad eventuali scostamenti di valore da un anno all'altro operate nella valutazione delle immobilizzazioni tecniche (materiali ed immateriali) e finanziarie, oltreché la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse;
- i beni detenuti a titolo gratuito, nonché la loro movimentazione per macroclassi, se beni fungibili (descrizione e valore, con specifica indicazione del criterio adottato);
- il valore dei crediti e debiti assistiti da garanzie reali;
- le fidejussioni prestate e il sistema degli impegni in genere;
- le voci del patrimonio netto, distinguendo tra patrimonio vincolato e non;
- il valore dei debiti e crediti di durata residua superiore a cinque anni;
- il dettaglio delle voci riferite a sopravvenienze attive e passive e a proventi oneri straordinari;
- gli eventuali compensi e rimborsi spesa riconosciuti a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili;
- le operazioni con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi denominati parti correlate nel mondo profit³.

2.7. La Relazione di missione

La Relazione di missione è il documento che accompagna il bilancio in cui gli Amministratori espongono e commentano le attività svolte nell'esercizio, oltreché le prospettive sociali. Essa ha la funzione di esprimere il giudizio degli Amministratori sui risultati conseguiti, di determinare la destinazione del risultato stesso, se positivo, e la copertura – e/o i provvedimenti relativi – se il risultato è negativo.

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 informativa

-
- ogni amministratore dell'ente;
 - ogni persona o ente che abbia il potere di nominare o rimuovere un numero significativo di amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni o che ha il potere di dare direttive agli amministratori in ordine all'assunzione delle loro decisioni;
 - ogni società, impresa o ente che sia controllato dall'ente (per la nozione di controllo si rinvia a quanto stabilito dal codice civile) ed ogni amministratore di tale società, impresa o ente;
 - ogni dipendente o volontario dell'ente che ha l'autorità o la responsabilità di dirigere o controllare le attività principali e le risorse dell'ente;
 - ogni persona che è stretto familiare (intendendosi per stretto familiare il parente entro il 3° grado e l'affine entro il 2°) di una persona la quale è parte correlata all'ente.

³ Vedi nota precedente.

centrata sul perseguimento della missione istituzionale, esprimendosi sulle prospettive di continuità aziendale.

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).

Per ciascuno degli ambiti sopra menzionati si può procedere ad una più o meno dettagliata rendicontazione in relazione alle dimensioni dell'ente. Di seguito si danno indicazioni, in termini generali, che possono essere adattate in base alle esigenze dell'ente e dei suoi interlocutori.

In primo luogo, deve essere esplicitata la missione che costituisce il riferimento fondamentale per l'analisi della coerenza e dell'efficacia dell'operato dell'ente. In particolare, devono essere puntualmente individuate:

- le finalità istituzionali, che esprimono la ragion d'essere dell'ente in termini sia di "problemi" che questo vorrebbe contribuire a risolvere o affrontare, sia di cambiamenti che vorrebbe determinare attraverso la svolgimento delle sue attività;
- il sistema di valori e di principi che qualifica le finalità e, unitamente a queste, orienta le scelte strategiche ed i comportamenti operativi dei membri dell'ente;
- le principali tipologie di attività attraverso le quali l'ente intende perseguire le finalità istituzionali, coerentemente con il sistema di valori e principi.

Nell'esplicitare la missione dovrebbero inoltre essere messi in rilievo:

- i soggetti primariamente interessati all'operato dell'ente (*stakeholder*);
- l'ambito territoriale di riferimento per l'ente;
- le caratteristiche distintive dell'ente, rispetto ad altri che svolgono attività analoghe.

La rendicontazione sull'identità dell'organizzazione deve essere integrata da informazioni su:

- compagine sociale, precisandone consistenza e composizione;
- sistema di governo e controllo, illustrando l'articolazione, la responsabilità e la composizione degli organi e le regole che determinano il funzionamento; quando rilevante rispetto alle previsioni statutarie, approfondimento sugli aspetti relativi alla democraticità interna e alla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;
- risorse umane, precisando consistenza e composizione in relazione alle diverse tipologie (personale retribuito, volontari, giovani in servizio civile, ecc.).

La rendicontazione sulle attività istituzionali, volte a perseguire in via diretta la missione, deve essere articolata per "macro-aree di intervento". Con tale termine si intende un insieme di attività istituzionali aggregate sulla base di criteri di rilevanza rispetto alla missione dell'ente e di comprensione da parte degli *stakeholder* interessati ai risultati sociali raggiunti.

Per ogni macro-area devono essere descritte le diverse attività realizzate, prendendo in esame, in modo tra loro coordinato, i seguenti elementi:

- bisogni rispetto ai quali l'ente è intervenuto e soggetti destinatari;
- obiettivi, strategie, programmi di intervento;
- risultati raggiunti, in termini di quantità e qualità delle realizzazioni prodotte (*outcome*) e, per quanto possibile, una corretta misurazione, degli effetti determinati rispetto ai bisogni identificati.

Sulla base di tali elementi si dovrebbe condurre un'analisi che metta in evidenza anche eventuali criticità di:

- efficacia, intesa come capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati e di soddisfare i bisogni e le aspettative dei soggetti cui è indirizzata l'azione;
- efficienza, intesa come capacità di minimizzare le risorse utilizzate a parità di risultati ottenuti;
- coerenza con gli impegni assunti (nella missione, nella carta dei servizi, ecc.).

A tal fine, possono essere utilizzati specifici indicatori per misurare gli aspetti individuati come rilevanti e per effettuare un confronto tra i valori ottenuti nell'esercizio in esame e altri valori di riferimento (quali: valori di esercizi precedenti, obiettivi predefiniti, standard di riferimento, *benchmark*, ecc.).

La rendicontazione sulle attività "strumentali" (attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale, attività accessorie) deve in particolare prendere in esame:

- la loro capacità di sostenere il perseguimento della missione;
- la loro efficienza;
- la coerenza con la missione, i valori e principi dichiarati.

In particolare per l'attività di raccolta fondi si devono:

- indicare i costi sostenuti, rapportandoli all'ammontare della raccolta stessa;
- fornire informazioni relativamente alla coerenza tra l'utilizzo dei fondi raccolti e le dichiarazioni contenute nei messaggi di raccolta fondi; qualora non sia stato possibile rispettare gli impegni assunti, ne deve essere data adeguata giustificazione, indicando l'utilizzo effettuato.

3. CRITERI DI VALUTAZIONE

3.1. Premessa

Il bilancio negli enti no-profit evidenzia peculiarità che implicano la necessità di inquadrare gli specifici temi valutativi nel più generale sistema di rendicontazione degli enti no-profit.

Al riguardo, il presente documento oltre ad alcune indicazioni generali sulle più significative poste, riporta le indicazioni specifiche sulla rappresentazione delle attività di enti no-profit così come predisposte dal Gruppo di Lavoro Csv.Net nell'ottobre 2008 che analizzano in modo puntuale le fattispecie di erogazioni di contributi da parte di Enti pubblici a favore di enti ed associazioni chiamate poi alla successiva rendicontazione delle risorse ricevute.

Si pone invece, in via preliminare, il problema di informare correttamente gli *stakeholder* della missione compiuta e in divenire. In fondo, si può in generale affermare che il problema della definizione dei principi contabili per gli enti no-profit si pone prevalentemente per dare certezza e continuità alle valutazioni, ai fini della revisione di bilancio ed anche ai fini di consentire, comunque, nel tempo confronti utili di una serie di bilanci da parte di tutti i terzi lettori potenziali dell'informativa contabile di sintesi.

Indubbiamente cambia l'ottica dell'informazione, in quanto, rispetto alle imprese si pone il problema di informare correttamente altri portatori di interesse quali i donatori, i fruitori dei servizi, e anche il pubblico dei potenziali utilizzatori dell'attività dell'ente.

Inoltre, occorre osservare che le generali considerazioni fatte sulle valutazioni devono trovare concreta attuazione nei vari casi, che ricomprendono situazioni molto diverse, dalle grandi

fondazioni di erogazione, agli enti patrimonializzati che gestiscono attività sociali (per esempio, scuole, case di riposo, ospedali, ecc.), alle associazioni di persone senza patrimoni o con scarsi beni patrimoniali, alle cooperative sociali, ecc.. Sembra, quindi, opportuno che si stabiliscano le finalità generali dei bilanci degli enti (continuità della gestione, conservazione del patrimonio, competenza economica e/o finanziaria, quest'ultima per i piccoli enti, ecc.) e ci si limiti ad affermare taluni principi di base per l'individuazione dei criteri di valutazione delle più importanti poste del bilancio, come patrimonio netto e immobilizzazioni, rinviando, per le altre poste ai criteri di valutazione delle imprese (art. 2426 c.c.) in attesa della statuizione di specifici criteri di valutazione per gli enti no-profit.

3.2. Il patrimonio degli enti e le erogazioni liberali

Il patrimonio netto in generale nelle aziende, ed anche negli enti no-profit, ha la caratteristica natura di "fondo di scopo", che deve cioè essere destinato a copertura del fabbisogno, per spesa corrente e di investimento, costituito per raggiungere le particolari finalità dell'azienda medesima. Anche negli enti no-profit non vengono meno le tradizionali funzioni del patrimonio come riserva di risorse, volta a garantire la continuità della gestione e a tutelare gli interessi di terzi creditori. Tali finalità, però, rivestono minore importanza rispetto alla necessità che i fondi siano destinati al raggiungimento degli scopi ideali dell'ente, tanto più in quanto negli stessi, a differenza che nelle imprese commerciali, è generalmente di scarso rilievo, se non inesistente, la possibilità di autofinanziamento attraverso i ricavi per la cessione di beni e servizi.

Sotto il profilo normativo la natura del patrimonio netto negli enti no-profit non trova una disciplina adeguata, salvo poche disposizioni del codice civile e di talune norme tributarie.

Le accennate disposizioni non danno rilevanza al diritto patrimoniale dei partecipanti o dei fondatori, sia in termini di possibilità di trasferimento della propria quota, sia di destinazione del patrimonio residuo di liquidazione: tali diritti, infatti, o sono esclusi o se ne rinvia il regolamento alle disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto.

In altri termini i fondatori e i partecipanti all'attività degli enti non vantano un diritto patrimoniale assoluto sui fondi patrimoniali conferiti. In generale, valgono i seguenti principi:

- 1) i beni che residuano, esaurita la liquidazione, non sono devoluti ai partecipanti e/o ai fondatori;
- 2) in caso di recesso, i partecipanti non hanno alcun diritto sul patrimonio dell'ente.

L'affievolimento dei diritti patrimoniali dei fondatori e dei partecipanti negli enti pone in evidenza la natura del patrimonio netto come "fondo di scopo", che va definitivamente destinato al raggiungimento dello "scopo statutario", in quanto esso consente in modo durevole l'acquisizione dei necessari fattori produttivi aventi natura sia corrente che di investimento.

Ne consegue che, in assenza di una specifica disciplina civilistica del bilancio degli enti, non è comunque possibile un rinvio alle norme che riguardano la redazione del bilancio per le società commerciali perché, queste ultime, non hanno come obiettivo solo quello di difendere il patrimonio come "fondo di scopo", ma anche quello di tutelare sia gli interessi di garanzia a favore dei terzi creditori, che quelli patrimoniali e reddituali dei singoli soci.

Per tali ragioni, negli enti appare opportuno che i principi contabili e le conseguenti rilevazioni evidenzino il carattere del Patrimonio Netto come "fondo di scopo".

Ai fini strettamente contabili sia gli incrementi che gli utilizzi possono essere seguiti attraverso l'uso alternativo di due tecniche ragionieristiche di rilevazione:

- a) imputazione diretta di incrementi e utilizzi al fondo patrimoniale di scopo, senza nessun transito al Rendiconto Gestionale;
- b) transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni riguardanti il ricevimento dei fondi e l'accantonamento al fondo patrimoniale di scopo.

Si ritiene che la seconda alternativa del transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni sia quella che meglio si adatta ai contributi ordinari ricevuti da terzi senza vincoli e a titolo di liberalità⁴. L'imputazione diretta al fondo patrimonio netto è, invece, necessaria nel caso di donazioni di fondi vincolati o di donazioni di fondi patrimoniali rilevanti non iscrivibili fra quelli denominati di raccolta fondi⁵.

Le liberalità si possono distinguere in:

- a) non vincolate;
- b) vincolate.

Le liberalità non vincolate sono quelle "erogate senza che un vincolo o una condizione, imposta dal donatore, ne limitino l'utilizzo". Esse sono erogazioni liberali di più soggetti, ciascuna generalmente di entità non rilevante e vanno allocate nella c.d. raccolta di fondi.

Nel caso siano gli amministratori o gli associati, nella loro autonomia, a decidere di applicare un vincolo alle liberalità ricevute, al termine dell'esercizio, le liberalità che non risultino ancora utilizzate possono essere girate al conto patrimonio netto.

Le liberalità vincolate sono quelle "assoggettate per volontà del donatore o, comunque, di un terzo esterno, a una serie di restrizioni, di vincoli che ne limitano l'utilizzo in modo temporaneo o permanente."

Tali liberalità vanno rilevate direttamente ad incremento del Patrimonio Netto.

Per completare i principi contabili, occorre anche stabilire come contabilizzare le donazioni di beni e l'utilizzo dei fondi vincolati.

Nel caso di donazioni di beni patrimoniali (immobili o titoli) essi potrebbero essere valorizzati al valore catastale o corrente (ad es. peritale) con contropartita diretta al conto Patrimonio Netto⁶.

Si è detto che i fondi vincolati vengono iscritti con imputazione diretta al patrimonio netto. Qualora le donazioni vincolate fossero numerose e coinvolgessero, quindi, la realizzazione di specifici e diversi progetti, occorrerà seguire la realizzazione dei progetti stessi attraverso una vera e propria contabilità per progetti. Ciò può essere fatto con uno specifico allegato di bilancio, che illustri l'evoluzione dei fondi vincolati, componenti il patrimonio netto, o anche attraverso appositi conti d'ordine.

In merito alle quote associative si rileva che le stesse sono di norma proventi che confluiscono al rendiconto gestionale in quanto finanziano la gestione corrente, Tuttavia nei casi in cui i patti statutari o regolamentari prevedano un contributo associativo per la struttura dell'ente, la quota – o parte di essa – se non attinente la gestione ordinaria, confluisce al Patrimonio Netto, in posta separata.

3.3. La valutazione degli immobili

⁴ Il documento n. 4 del Consiglio Nazionale dei dottori Commercialisti sugli enti no-profit ha stabilito che "Per liberalità si intende qualsiasi forma di erogazione volontaria a un ente no-profit di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore. La causa del trasferimento è, quindi, da individuare nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'azienda no-profit". Si tratta di erogazioni volontarie non sinallagmatiche, cioè senza contropartite.

⁵ Tale interpretazione è condivisa dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti nella raccomandazione relativa alla valutazione e all'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende no-profit (Documento n.2 del CNDC sugli enti no-profit).

⁶ Tale impostazione è stata scelta anche per gli enti pubblici locali con il D.lgs 18 agosto 2000 n. 267 che all'art. 230 stabilisce le regole di valutazione degli elementi del patrimonio degli enti.

L'utilizzo di beni immobili è generalmente fondamentale per la gestione degli enti, sia con riferimento ai c.d. beni strumentali, cioè direttamente utilizzati dall'ente, che a quelli da reddito.

E' bene dire subito che date le caratteristiche dell'azienda no-profit, sebbene le valutazioni di cui trattasi non appaiano così rilevanti per la vita dell'ente, è tuttavia fondamentale stabilire in modo chiaro i principi utili al controllo contabile del bilancio e al fine di consentire, attraverso l'uso di principi costanti nel tempo, analisi razionali e confronti di serie storiche di bilanci.

Non esistono ancora principi generalmente accettati per le aziende no-profit, ma è opportuno che gli Amministratori degli enti si riferiscano, per quanto possibile, alle regole delle imprese in quanto tali valutazioni influenzano il Patrimonio netto, che è posto a presidio dell'attività dell'ente per garantire la continuità della gestione nel tempo. Si sottolinea che un'adeguata stima consente meglio di fungere da "memoria" delle acquisizioni e delle donazioni ricevute nel tempo, fattispecie tipica che ha da sempre alimentato le attività no-profit.

Possono aiutare, nelle scelte dei criteri di valutazione, le classificazioni fatte dalla dottrina aziendalistica. Ad esempio, andranno distinti gli immobili istituzionali rispetto a quelli adibiti eventualmente ad attività commerciali; ancora andranno distinti quelli strumentali all'attività istituzionale (l'edificio della casa di riposo ad esempio) rispetto a quelli patrimonializzati da reddito. Tali distinzioni debbono aiutare anche ai fini di stabilire le regole di valutazione di tali beni.

La regola principale può essere il costo storico, ma in taluni casi, quando non vi è un costo (si pensi alle donazioni) occorre individuare criteri alternativi accettabili. Appare in tali casi ragionevole fare ricorso ai valori catastali o a stime peritali, al fine di evidenziarne il valore influenzante il Patrimonio netto.

Spesso gli enti iscrivono tali beni a valore simbolico (1 €), ma ciò falsa agli occhi dei terzi il reale valore patrimoniale. Ciò che conta, comunque, è che nelle relazioni di bilancio e/o nella nota integrativa siano esplicitate le caratteristiche dei beni immobili e le metodologie di valutazione adottate, di modo che il lettore del bilancio possa, con cognizione di causa, interpretare la composizione del patrimonio e giudicare l'entità del Patrimonio netto.

Il tema delle valutazioni di bilancio assume, invece, una rilevanza più marcata, anche ai fini gestionali, allorché si affronta il tema degli ammortamenti dei beni materiali, anche in considerazione della connessa funzione di autofinanziamento della gestione, che a tali componenti si collega.

Il problema della determinazione di corretti ammortamenti non si pone per tutti i beni pluriennali materiali, ma solo per alcuni. Gli ammortamenti sono necessari, infatti, 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; non ha, invece, la medesima valenza con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali.

Tenuto conto di quanto sopra vediamo ora quale può essere la corretta rappresentazione contabile.

3.4. La rappresentazione delle attività immobilizzate

Rispetto alle problematiche legate alla rappresentazione della situazione patrimoniale degli Enti, particolare rilievo assume la questione relativa al contenuto delle immobilizzazioni della sezione dell'Attivo dello stato Patrimoniale e il contenuto del Patrimonio netto dell'Ente.

Per quanto riguarda l'acquisizione di beni durevoli (sia immobili che mobili) appare in linea di principio legittimo l'impiego dei fondi assegnati dalla Regione. con l'ovvio criterio del limite della congruenza con gli scopi perseguiti e con il risultato atteso.

Esiste un **vincolo di destinazione** oggettiva dei beni acquisiti con i fondi assegnati dalla Regione, a differenza di quelli acquisiti con risorse proprie dell'Ente (provenienti cioè da fonte diversa) e da quelli acquisiti a titolo gratuito.

3.5. Criteri di rappresentazione delle acquisizioni di beni durevoli a titolo oneroso

L'acquisizione di immobilizzazioni - beni materiali o immateriali - costituisce una tipologia di transazioni già esaustivamente codificate (rispettivamente) nei principi contabili n. 16 e n. 24 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri ai quali si rimanda per la definizione e la classificazione delle stesse.

Tali principi sono quindi applicabili anche quando tali acquisizioni a titolo oneroso di immobilizzazioni materiali o immateriali siano effettuate dagli Enti a nulla rilevando la destinazione di detti beni.

Il bene acquistato da considerarsi immobilizzazione avrà come contropartita il sorgere del debito verso il fornitore del bene stesso, debito che, in seguito, verrà saldato nei modi ordinari (tramite banca o c/c postale).

Criteri di valutazione

Le immobilizzazioni acquisite a titolo oneroso, a sensi dell'art. 2426 del Codice Civile, sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi.

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali

I beni considerati immobilizzazioni acquisiti a titolo oneroso dovranno essere ammortizzati secondo piani di ammortamento stabiliti in funzione dell'utilizzazione dei beni stessi all'interno dell'attività tipica dell'Ente.

I beni che sono temporaneamente non utilizzati devono essere ugualmente ammortizzati.

L'ammortamento andrà sospeso per quei beni non utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare.

Sono esclusi i terreni, i fabbricati civili, le collezioni di oggetti d'arte e, in generale tutti quei beni la cui utilità non si esaurisce.

La rilevazione degli ammortamenti avverrà secondo le normali tecniche contabili.

Il valore di beni acquisiti a titolo oneroso verrà esposto tra le immobilizzazioni nella sezione dell'Attivo dello Stato patrimoniale al netto dei fondi ammortamento.

3.6. Acquisizioni di beni durevoli a titolo gratuito

Criteri di rilevazione

Per ragioni di prudenza, nel principio contabile n. 24 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri si prescrive che le acquisizioni a titolo gratuito di immobilizzazioni immateriali non debbano essere iscritte nell'attivo patrimoniale per mancanza di un costo e di altri attendibili elementi valutativi.

Per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito, nel principio contabile n. 16 dei Consigli

Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri si prevede che siano contabilizzate nel momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce al donatario, in quanto è con tale passaggio che vengono trasferiti i rischi ed i benefici relativi a questi beni. Se non ancora avvenuto il definitivo trasferimento, le immobilizzazioni vengono iscritte tra i conti d'ordine.

Le immobilizzazioni materiali devono essere iscritte nell'attivo patrimoniale e devono partecipare al processo di ammortamento, alla pari delle immobilizzazioni acquisite a titolo oneroso.

Criteri di valutazione

Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito devono essere valutate al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse al momento dell'acquisizione, al netto degli oneri e dei costi (sostenuti e da sostenere) affinché le stesse possano essere utilizzate durevolmente.

Secondo il principio contabile n. 16 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, in un sistema contabile a valori storici, l'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile. Nello stesso principio contabile si afferma la necessità dell'ammortamento delle immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito.

Nel documento n. 93 del F.a.s.b. si sostiene la necessità dell'ammortamento di questi beni in quanto essi forniscono benefici all'Ente sia se acquisiti a titolo oneroso, sia a titolo gratuito.

Le immobilizzazioni materiali devono essere sempre ammortizzate, indipendentemente dal titolo del loro acquisto.

Criteri di rappresentazione

Nel principio contabile n. 16 si prevede che il valore netto delle immobilizzazioni oggetto di donazione (valore di mercato al netto degli oneri e dei costi per l'acquisizione) deve avere come contropartita un provento nel conto economico che, nelle imprese *profit*, ha natura straordinaria in quanto l'attività dell'impresa è improntata a relazioni economiche di scambio.

Negli Enti no-profit, i proventi derivano erogazioni da parte di Enti pubblici o da eventuali campagne di raccolta fondi e quindi l'acquisizione gratuita di un bene, da considerarsi immobilizzazione, può essere assimilata a tali proventi che hanno natura ordinaria.

Si ritengono corretti i seguenti due modi alternativi di rappresentazione in bilancio:

- a. il bene da considerarsi immobilizzazione ricevuto in donazione avrà come contropartita un provento ordinario.
- b. le donazioni di beni da considerarsi immobilizzazioni possono non transitare nel conto economico, mediante l'appostazione diretta a riserva del controvalore dell'immobilizzazione stessa.

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

I beni considerati immobilizzazioni pervenuti a seguito di donazioni dovranno essere ammortizzati secondo piani di ammortamento stabiliti in funzione dell'utilizzazione dei beni all'interno dell'attività tipica dell'Ente.

I beni che sono temporaneamente non utilizzati devono essere ugualmente ammortizzati.

L'ammortamento andrà sospeso per quei beni non utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare.

Sono esclusi i terreni, i fabbricati civili, le collezioni di oggetti d'arte e, in generale tutti quei beni la cui utilità non si esaurisce.

Qualora la donazione dei beni costituenti immobilizzazioni, sia stata rappresentata in base al criterio di cui al punto a) del precedente paragrafo, allora il provento dovrà essere sospeso e rinviato ai futuri esercizi (proventi anticipati). La rilevazione degli ammortamenti avverrà secondo le normali tecniche contabili.

Le quote di proventi anticipati saranno imputate al conto economico in base al piano di ammortamento stabilito per l'immobilizzazione: in questo modo l'effetto dell'ammortamento sarà annullato dall'imputazione delle quote di proventi anticipati al conto economico.

Nel caso sub b), la rilevazione dell'ammortamento avverrà sempre secondo le normali tecniche contabili, ma la riserva relativa alle immobilizzazioni ricevute in donazione sarà utilizzata annualmente in funzione del piano di ammortamento stabilito per le stesse.

Nota integrativa e relazione sulla gestione

I criteri di rilevazione, di valutazione e di rappresentazione delle acquisizioni a titolo gratuito di beni costituenti immobilizzazioni devono essere separatamente evidenziati nella sezione relativa alle immobilizzazioni.

Deve essere indicato altresì l'ammontare delle acquisizioni avvenute a titolo gratuito nell'esercizio con separata indicazione di quelle avvenute, allo stesso titolo, nell'anno precedente.

Allo stesso modo devono essere riportati i criteri e le modalità di ammortamento adottati per questa tipologia di beni nonché eventuali deroghe e modifiche dei criteri utilizzati negli esercizi precedenti (per esempio la sospensione del processo di ammortamento).

Nella relazione sulla gestione devono essere evidenziate, con indicazione anche dei dati relativi agli anni precedenti:

- le modalità di impiego dei beni acquisiti a titolo gratuito
- i mutamenti di destinazione dei beni
- le incompatibilità con l'attività dell'Associazione o con i vincoli posti dai donatori
- eventuali piani di dismissione dei beni ricevuti e ritenuti non più utilizzabili dall'Associazione

3.7. Il trattamento contabile dei contributi ricevuti

Altro tema di rilievo è rappresentato dalle modalità di trattamento dei contributi ricevuti dalla Regione.

Considerato infatti il significativo impatto della voce "contributi" nel bilancio degli Enti no-profit, riteniamo opportuno fornire alcuni criteri di classificazione e sistemi di contabilizzazione finalizzati a uniformarne il trattamento contabile.

Ciò anche alla luce delle numerose perplessità sollevate in merito dalle Associazioni e delle accertate difformità di trattamento contabile riscontrate nelle analisi comparate dei diversi bilanci.

Le diverse modalità di contabilizzazione dei contributi hanno determinato nel tempo una "non comparabilità" di voci significative dei bilanci delle Associazioni con particolare riguardo alle poste di Patrimonio netto, alla valorizzazione dei cespiti, ai proventi ed agli accantonamenti.

Il criterio di contabilizzazione dei contributi ricevuti è quello della competenza temporale con evidenza delle somme ricevute "per origine", in linea con quanto raccomandato dall'Agenzia per le Onlus nel recente documento pubblicato nel maggio 2008.

Nei bilanci degli enti è opportuno evidenziare il totale dei contributi ricevuti, riportando in apposite sottovoci il valore dei contributi rinvenienti dai singoli Erogatori.

Sotto il profilo contabile occorre poi verificare la distinzione del quantum deliberato tra erogazioni destinate alle attività operativo-istituzionale dell'esercizio (Contributi in c/Esercizio) ed erogazioni destinate all'acquisizione di beni durevoli d'investimento (contributi in C/Capitale).

Detta distinzione è di fondamentale importanza ai fini della corretta classificazione dei contributi.

In particolare:

- per i contributi in C/esercizio destinati alle attività operative-istituzionali, alla copertura cioè degli oneri della gestione corrente, si prevede l'imputazione diretta del contributo ad una voce "Proventi";
- Per i contributi in C/Capitale destinati all'acquisizione di beni di investimento che non costituiscono proventi, bensì minori costi per beni ed attrezzature, il contributo confluirà direttamente in una voce di patrimonio netto vincolato senza transitare, in prima battuta, dal Rendiconto Gestionale. Questo tipo di contributo, che di fatto annulla l'impatto che l'operazione di acquisto avrebbe sul Rendiconto Gestionale dell'esercizio (ammortamento), necessita di un'operazione contabile a fine esercizio con la quale si attribuirà una quota di proventi dell'esercizio pari al valore degli ammortamenti registrati stornando lo stesso valore dal Fondo del patrimonio netto vincolato. In questo modo gli oneri relativi all'ammortamento verranno controbilanciati dai suddetti proventi attribuiti all'esercizio, annullandone l'impatto sul risultato gestionale e riequilibrando la situazione economica dell'operazione.

3.8. L'analisi degli eventi legati alla gestione dei contributi

Di seguito si riportano i principali eventi che determinano la gestione dei contributi, per i quali l'Ente dovrà provvedere ad apposite rilevazioni contabili.

Occorre precisare che la cronologia degli eventi sotto riportata segue uno schema logico puramente teorico. Nella prassi operativa spesso gli eventi descritti non seguono rigidamente tale cronologia, ma possono ripetersi ed intrecciarsi durante l'esercizio a seconda delle specifiche regole adottate nelle singole operazioni (es: liquidazione dei contributi per tranches, richiesta da parte dell'Ente di integrazioni alla programmazione, ecc...). In ogni caso ciascun evento descritto, a prescindere dal momento in cui si verifica, determina precisi obblighi e diritti in capo ai soggetti coinvolti che necessitano di trovare adeguato riscontro nella contabilità dell'Ente.

- a) **Delibera di assegnazione da parte della Regione:** la Regione delibera il quantum dei contributi erogandi ed il periodo di "competenza degli stessi" con separazione dei contributi in C/esercizio e C/Capitale. In questa fase viene quantificata in maniera certa l'entità delle risorse a disposizione dell'Ente per la realizzazione del progetto. Sotto il profilo contabile la delibera di assegnazione della Regione permette quindi all'Ente di annoverare l'entità dei proventi per la quota relativa ai contributi in C/esercizio, e nel Patrimonio Vincolato la quota relativa ai contributi in C/capitale. Contestualmente l'Ente accenderà un credito verso la Regione;
- b) **Delibera di liquidazione da parte della Regione:** la Regione delibera la liquidazione (in toto o in tranches) dei contributi precedentemente assegnati dando disposizione ai propri uffici di versare le somme di propria competenza all'Ente. Sotto il profilo contabile occorrerà diminuire il credito verso la Regione per l'importo liquidato e accendere i crediti nei confronti dei singoli Istituti eroganti;
- c) **Incasso dei contributi:** l'Ente incassa le somme assegnate e liquidate dalla Regione ed effettivamente versate. Sotto il profilo contabile si storeranno i crediti verso l'Istituto erogante ed aumenteranno le disponibilità liquide;

- d) **Impiego dei contributi:** svolgimento delle attività relative alla programmazione ammessa a finanziamento dall'Ente (attività e investimenti) con conseguente impiego delle risorse assegnate (ma non necessariamente incassate);
- e) **Determinazione dei residui:** l'Ente ridetermina, con riferimento a ciascun fine esercizio i contributi di competenza correlandoli agli oneri effettivamente maturati. L'Ente tratta i "residui" deliberati ma ancora non spesi o "impegnati" per le varie attività in corso verificando eventuali carenze e/o eccedenze tra quantum dei contributi assegnati e quantum di contributi utilizzati. Sotto il profilo contabile la rilevazione dei residui verrà trattata nel paragrafo successivo a questo interamente dedicato.

3.9. La determinazione dei residui di fine esercizio

Per "residui su contributi regionali deliberati" intendiamo, in generale, i contributi deliberati e dunque contabilizzati quali proventi d'esercizio (per contributi in C/esercizio) o Fondi del Patrimonio Vincolato (per contributi in C/Capitale), per i quali non vi sono alla chiusura del periodo amministrativo corrispondenti oneri accertati da parte dell'Ente.

Osservato che il principio prescelto per la contabilizzazione dei "fatti di gestione" degli Enti deve essere quello della competenza temporale e che detto principio prevede anche il rispetto della correlazione oneri/proventi, a ciascun fine esercizio si renderanno necessarie operazioni di assestamento sulla determinazione dei contributi regionali contabilizzati per il 100% del loro ammontare in fase di delibera.

Vista la diversità di trattamento tra i contributi in C/esercizio e in C/Capitale si è preferito affrontare il tema dei residui in maniera separata nel paragrafo seguente.

In questa sede è opportuno evidenziare che in entrambi i casi i contributi assegnati dalla Regione hanno un chiaro vincolo di destinazione permanente, pertanto le eventuali eccedenze rilevate a fine esercizio (date dalla differenza positiva tra l'entità dei contributi ricevuti e l'entità degli oneri effettivamente sostenuti) non generano un avanzo di gestione di pertinenza dell'Ente, ma mantengono lo stesso vincolo di destinazione che li ha generati. Sotto il profilo del trattamento contabile si ritiene quindi opportuno evidenziare un risultato gestionale dell'esercizio non influenzato dalle eccedenze generate sui contributi assegnati dalla Regione per i quali si prevede l'allocatione in bilancio in appositi conti dello Stato patrimoniale. In questo modo la gestione dell'Associazione derivante dai contributi assegnati dalla Regione chiuderà sempre in pareggio e il risultato gestionale complessivo dell'Ente sarà dato esclusivamente dall'eventuale gestione extra contributi regionali.

Trattamento contabile dei residui su contributi in C/esercizio

Sotto il profilo contabile i residui di fine esercizio possono dividersi in due tipologie:

- a) Residui da attività impegnate e non concluse: gli oneri correlati ai contributi deliberati non sono ancora maturati (il bene non è consegnato, il servizio non è reso ecc..) ma saranno sostenuti in seguito in quanto oggetto di apposita delibera di impegno di spesa assunta dall'organo amministrativo dell'Ente;
- b) Residui da attività concluse: gli oneri correlati ai contributi deliberati non sono ancora maturati né mai matureranno perché la specifica attività/progetto è conclusa o non è mai stata realizzata e non si prevede la sua realizzazione in futuro.

Nella prima ipotesi, nel rispetto del principio di correlazione oneri/proventi, si dovranno rinviare agli esercizi futuri, mediante la tecnica contabile del **risconto**, i proventi i cui oneri correlati saranno sostenuti in esercizi successivi.

Nella seconda ipotesi, contestualmente alla chiusura dell'esercizio, con riferimento alla programmazione complessivamente svolta, si rileveranno gli eventuali eccessi e/o carenze delle spese sostenute rispetto a quelle accordate (quantum contributi regionali deliberati).

In caso di riscontro di eccedenze dei contributi assegnati rispetto alla somma di "oneri sostenuti" accertata con riferimento all'attività complessiva, i "residui" dei contributi regionali determineranno a fine esercizio, il sorgere di una passività.

La voce in questione, che potrà essere denominata in accordo con gli uffici eroganti "**Fondo per attività future da programmare**", costituisce un'eccedenza di risorse assegnate rispetto agli oneri effettivamente sostenuti, eccedenza che potrà essere eventualmente impiegata per le programmazioni future dell'Ente. Al contrario eventuali eccedenze di spesa rispetto ai contributi assegnati dalla Regione relativi alla programmazione ammessa a finanziamento confluiranno quali oneri d'esercizio e incideranno nel risultato gestionale dell'Ente.

Trattamento contabile dei residui su contributi in C/capitale

Anche per i contributi in C/Capitale i residui di fine esercizio possono rientrare nelle due fattispecie di cui ai punti a) e b) del precedente paragrafo.

Rispetto al caso a) relativo ad eccedenze rinvenibili su attività impegnate ma non concluse (quindi ad acquisti di beni non ancora perfezionati ma per i quali l'organo amministrativo dell'Ente ha assunto apposita delibera di spesa), non si ritiene opportuno rinviare all'esercizio successivo la quota relativa ad impegni di spesa che si concretizzeranno nel corso dell'esercizio successivo, in quanto i contributi di cui si sta trattando sono collocati nel Patrimonio Vincolato dell'Associazione e non rappresentano proventi. Il vincolo di destinazione sul valore dei contributi impegnati rimane tale alla data di chiusura dell'esercizio pertanto si ritiene preferibile collocare nella sezione del passivo tali somme con separata indicazione in apposito fondo denominato "**Fondo per contributi C/Capitale per investimenti futuri**".

Rispetto al caso b) relativo ad eccedenze rinvenibili su attività concluse (quindi ad acquisti di beni durevoli di investimento che hanno generato economie rispetto alla previsione di spesa), la procedura contabile che si suggerisce non si discosta da quella descritta per i contributi in C/esercizio. Sarà quindi opportuno evidenziare le eventuali eccedenze nel "**Fondo per attività future da programmare**" alla stregua dei residui provenienti da contributi in c/esercizio.

Evidentemente, anche in questo caso, eventuali eccedenze di spesa rispetto ai contributi assegnati dalla Regione relativi alla programmazione ammessa a finanziamento confluiranno quali oneri d'esercizio e incideranno nel risultato gestionale dell'Ente.

Si sottolinea che i due fondi citati "Fondo per contributi C/Capitale per investimenti futuri" e "Fondo per attività future da programmare", pur essendo collocati entrambi nella sezione del passivo dello Stato patrimoniale, hanno una valenza profondamente diversa. Il primo evidenzia somme disponibili per l'Ente già alla riapertura dell'esercizio successivo per l'acquisto dei beni durevoli d'investimento il cui impegno di spesa è stato assunto nell'esercizio precedente; il secondo evidenzia somme che saranno disponibili solo dopo una riprogrammazione delle stesse in accordo con l'ente Regione.

Di seguito si propone uno schema di sintesi del trattamento contabile dei residui sui contributi assegnati dalla Regione.

Tipologia di contributi	residui da attività impegnate e non concluse	Residui da attività concluse
Contributi in C/esercizio	Risconti passivi	Fondo da attività future da programmare
Contributi in C/Capitale	Fondo per contributi C/Capitale per investimenti futuri	

4. SISTEMI E PROCEDURE DI CONTROLLO

4.1. Premessa

Il presente documento intende dettare linee guida generali per l'implementazione di un sistema di controllo. Tale documento si ispira oltre che al Codice Civile agli artt. 2403 e ss., ai principi di revisione contabile, emanati dal CNDCEC, che statuiscono le norme etico-professionali del revisore contabile in base alle quali, lo stesso, può esercitare il proprio giudizio professionale e le norme di stesura della relazione di certificazione. Il revisore verifica l'osservanza dei principi di cui all'art. 2403 del Codice Civile.

La certificazione di un bilancio consiste nell'espressione di un giudizio professionale, raggiunto in seguito ad una revisione contabile svolta secondo i principi di revisione statuiti, sull'attendibilità con cui il bilancio stesso presenta la situazione patrimoniale finanziaria ed il risultato economico secondo i prestabiliti principi contabili.

Con l'attività di revisione si realizza un controllo del sistema informativo al fine di accertare sia la corretta applicazione procedurale, sia l'affidabilità dei dati che da tale sistema si ottengono in ordine a molteplici esigenze conoscitive.

L'attività di revisione si distingue:

- in tradizionale fondata sulla verifica della contabilità e finalizzata ad esprimere un giudizio di attendibilità sul bilancio;
- in gestionale fondata, pur non potendo prescindere dal potenziale informativo della contabilità, sulla verifica dell'efficienza, efficacia ed economicità delle operazioni.

4.2. Attività di revisione

L'Organo di Revisione deve tener conto dell'obbligo "minimo" stabilito dalla trimestralità, ma deve dedicare ai controlli le risorse necessarie e compatibili con le dimensioni e l'organizzazione.

L'Organo di Revisione nel corso delle verifiche periodiche deve effettuare un esame delle procedure e dei sistemi contabili-amministrativi adottati attraverso sondaggi a campione per testare l'operatività del "sistema" di controllo interno. Le informazioni possono essere ottenute attraverso interviste ai responsabili di settore o unità operative, conferme esterne, conte fisiche in modo da poter valutare gli effetti sulla regolarità amministrativa e contabile e sulla corretta rilevazione degli atti di gestione nel sistema informativo.

Nel caso di tecniche di controllo inesistenti o inaffidabili l'Organo di Revisore dovrà:

- relazionare agli Organi di Governo dell'associazione l'elenco delle debolezze riscontrate nelle procedure amministrative indicando gli eventuali suggerimenti per migliorarle;
- predisporre ed eseguire i controlli di dettaglio sui dati contabili generati da tali procedure.

I controlli di dettaglio, in presenza dell'inesistenza e/o inaffidabilità delle tecniche di controllo, dovranno essere maggiormente estesi ed eseguiti con il metodo motivato del campione.

La scelta dell'estensione del campione dovrà essere fatta dall'Organo di Revisione sulla base della valutazione dei rischi di errori che possono essere generati dall'accertata assenza di valide tecniche di controllo.

Nel caso di presenza di tecniche di controllo valide o apparentemente valide, l'Organo di Revisione dovrà svolgere i necessari sondaggi ed interviste sull'effettiva applicazione di tali tecniche e sul conseguente buon funzionamento delle procedure amministrative.

Dopo aver svolto questa fase di lavoro, l'Organo di Revisione sarà in grado di decidere se:

- le procedure amministrative funzionano e sono effettivamente seguite. In questo caso potranno essere programmati controlli a campione meno estesi sui dati contabili generati da tali procedure.
- se l'organo di revisione accerta che le tecniche di controllo e, di conseguenza, le procedure amministrative sono valide solo in teoria, ma in pratica vengono costantemente disattese, dovrà operare come indicato in precedenza nell'ipotesi di tecniche di controllo inesistenti o inaffidabili.

Nell'appendice del presente documento è inserito uno schema di verifica dell'Organo di Revisione (B).

4.3. Verifica straordinaria dell'Organo di Revisione

Nell'appendice del presente documento è inserito uno schema di verifica straordinaria dell'Organo di Revisione (C).

Tale traccia di lavoro, da adattare alle specifiche esigenze di ciascuna Associazione, deve porre l'Organo di Revisione di fronte ad un minimo percorso di vigilanza che integra quanto viene fatto in sede di stesura della relazione di approvazione del bilancio/rendiconto e, nei periodi infra annuali, le usuali verifiche trimestrali, spesso solo dedicate alla verifica dei saldi di banca e di cassa. Per alcune Associazioni tale traccia potrà costituire inoltre base di supporto per valutare opportunità di crescita tenendo presente che ormai ogni piccola realtà associativa rappresenta una piccola realtà "aziendale" sul territorio con crescenti responsabilità degli stessi organi amministrativi e di controllo dinanzi a terzi, quale comunità di cittadini fruitori dei servizi, autorità locali, ..., Agenzia delle Entrate, e all'interno dell'ente.

5. SISTEMI E PROCEDURE DI RENDICONTAZIONE DEI CONTRIBUTI REGIONALI

5.1. Criteri generali di ammissibilità a contributo dei costi di progetti finanziati

I costi rilevanti per iniziative finanziate da contributi pubblici devono:

- rispettare i principi generali di ammissibilità stabiliti dalle disposizioni regionali a prescindere dalla natura e tipologia a cui questi risultano direttamente riferibili;
- rispettare i limiti e le condizioni di ammissibilità eventualmente stabilite (peraltro solo per determinate fattispecie espressamente previste) dalla normativa comunitaria;
- risultare riferibili ad una tipologia non dichiarata inammissibile dalla normativa regionale e comunitaria di riferimento.

Altresì, per essere considerati ammissibili, i costi devono essere:

- pertinenti ed imputabili ad azioni riferibili e, quindi, si deve poter verificare,
 - se sussiste una relazione specifica tra il costo sostenuto e l'attività oggetto del progetto a cui il costo si riferisce;
 - se riguardano progetti approvati e finanziati con atti dell'Amministrazione Regionale.Non sono in alcun modo ammissibili costi sostenuti per attività non ammesse a finanziamento.

- Effettivi e, quindi, si deve poter verificare,
 - se sono riferiti a spese effettivamente sostenute e corrispondenti a pagamenti effettuati. Sono considerate spese effettivamente sostenute anche quelle la cui evidenza economica non è allineata nel tempo alla movimentazione del denaro (ad esempio gli ammortamenti).
- riferibili temporalmente al periodo di vigenza del finanziamento e, quindi, si deve poter verificare,
 - se sono sostenuti nell'arco del periodo temporale di svolgimento dell'attività.

La durata dei progetti deve essere conforme a quanto stabilito nei singoli dispositivi attuativi emanati dalla Regione Piemonte.

- Comprovabili e, quindi, si deve poter verificare,
 - se sono comprovati da fatture quietanzate; ove ciò non sia possibile, devono essere comprovati da documenti contabili aventi forza probatoria equivalente. Per documento contabile avente forza probatoria equivalente si intende, nei casi in cui le norme fiscali e contabili nazionali non rendano pertinente l'emissione di fattura, ogni documento presentato per comprovare che la scrittura contabile rifletta fedelmente la realtà e sia conforme alla normativa vigente in materia di contabilità.
- Legittimi e, quindi, si deve poter verificare,
 - se sono sostenuti da documentazione conforme alle norme comunitarie e nazionali. I giustificativi di spesa, cioè, devono essere validamente emessi, in conformità a quanto disposto dalla normativa fiscale, contabile e civilistica vigente.

In ogni caso, l'illegittimità deve configurarsi quale sinonimo di violazione di legge o di altra disposizione imperativa, ivi compreso il caso di spese già cofinanziate a livello comunitario, nazionale o regionale, per evitare che si possa configurare l'ipotesi di un doppio rimborso dello stesso onere.

- contabilizzati e, quindi, si deve poter verificare,
 - se hanno dato luogo a registrazioni contabili adeguate, conformi cioè alle disposizioni di legge ed ai principi contabili. Le registrazioni contabili relative ai costi imputati ad

attività cofinanziate sono obbligatorie, e devono trovare risponidenza nei relativi giustificativi di spesa.

- contenuti nei limiti autorizzati e, quindi, si deve poter verificare,
 - se sono contenuti per importo nei limiti dei parametri eventualmente stabiliti dai dispositivi specifici della Regione.

Sono inammissibili i costi riferibili alle tipologie dichiarate espressamente tali dalla normativa comunitaria; sono altresì inammissibili anche i costi che non rispettano i principi generali di ammissibilità e le condizioni di riconoscimento.

Non sono ammessi i costi per attività delegate considerandosi delega l'affidamento, da parte del Ente destinatario di contributi regionali, a soggetti giuridici terzi delle attività ammesse al finanziamento. Deroga a tale divieto, qualora consentita in linea di principio dall'Amministrazione Pubblica referente, potrà essere contenuta esplicitamente nel progetto, nel quale l'oggetto della delega dovrà essere illustrato in modo analitico al fine di poterne valutare l'ammissibilità. Per sopraggiunti motivi, ed in casi eccezionali, essa potrà anche essere autorizzata da parte dell'Amministrazione nel corso delle attività, purché preventivamente rispetto all'espletamento delle attività oggetto della stessa delega.

APPENDICE

Schemi di Bilancio

- **Stato Patrimoniale**
- Stato Patrimoniale per macroclassi**
- Rendiconto Gestionale**
- Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale**

Schema di Verifica dell'Organo di Revisione

Schema di Verifica Straordinaria dell'Organo di Revisione

Stato Patrimoniale

ATTIVO	Dati in euro Anno t	Dati in euro Anno t-1
A) Quote associative ancora da versare		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali:		
1) costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità		
2) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
3) spese manutenzioni da ammortizzare		
4) oneri pluriennali		
5) Altre		
Totale		
II - Immobilizzazioni materiali:		
1) terreni e fabbricati		
2) impianti e attrezzature		
3) altri beni		
4) Immobilizzazioni in corso e acconti		
5)		
Totale		
III - Immobilizzazioni finanziarie		
1) partecipazioni		
2) crediti di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
3) altri titoli		
Totale		
Totale immobilizzazioni (B)		
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) acconti		
Totale		
II - Crediti:		
1) verso clienti di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) verso altri di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
Totale		
III - Attività finanziarie non immobilizzate		
1) partecipazioni		
2) altri titoli		

Direzione DB1800

Allegato B

Totale		
IV – Disponibilità liquide		
1) depositi bancari e postali		
2) assegni		
3) denaro e valori in cassa		
Totale		
Totale attivo circolante(C)		
D) Ratei e risconti		
Totale attivo		
	Dati in euro	Dati in euro
	Anno t	Anno t-1
PASSIVO		
A) Patrimonio netto		
I - Fondo di dotazione dell'ente		
II Patrimonio vincolato		
1) riserve statutarie		
2) fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali		
3) fondi vincolati destinati da terzi		
III - Patrimonio libero		
1) risultato gestionale esercizio in corso		
2) riserve accantonate negli esercizi precedenti		
Totale		
B) Fondi per rischi ed oneri		
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili		
2) altri		
Totale		
C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato		
D) Debiti		
1) debiti verso banche		
esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) debiti verso altri finanziatori		
esigibili oltre l'esercizio successivo		
3) acconti		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
4) debiti verso fornitori		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
5) debiti tributari		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
6) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
7) altri debiti		
esigibili oltre l'esercizio successivo		
Totale		
E) Ratei e risconti		
Totale passivo		

Direzione DB1800

Allegato B

CONTI D'ORDINE

- relativi agli impegni
- relativi a garanzie e altri rischi in corso
- relativi ai beni di terzi presso l'ente
- relativi a beni propri presso terzi

Stato Patrimoniale per macroclassi

		ATTIVO STATO PATRIMONIALE	
		Dati in euro	
ATTIVO		Anno T	Anno T-1
A)	Crediti verso associati per versamento quote		
B)	Immobilizzazioni		
	<i>I - Immobilizzazioni immateriali:</i>		
	<i>II - Immobilizzazioni materiali:</i>		
	<i>III - Immobilizzazioni finanziarie</i>		
	Totale immobilizzazioni (B)	€ -	€ -
C)	Attivo circolante		
	<i>I - Rimanenze:</i>		
	<i>II - Crediti:</i>		
	<i>III - Attività finanziarie non immobilizzazioni</i>		
	<i>IV - Disponibilità liquide</i>		
	Totale attivo circolante (C)	€ -	€ -
D)	Ratei e risconti		
	Totale attivo	€ -	€ -

PASSIVO STATO PATRIMONIALE

PASSIVO	Dati in euro	
	Anno T	Anno T-1
A) Patrimonio netto		
<i>I - Fondo di dotazione dell'ente</i>		
<i>II - Patrimonio vincolato</i>		
<i>III - Patrimonio libero</i>		
Totale A)	€ -	€ -
B) Fondi per rischi ed oneri	€ -	€ -
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato		
D) Debiti		
E) Ratei e risconti		
Totale passivo	€ -	€ -

CONTI D'ORDINE

- relativi agli impegni
- relativi a garanzie e altri rischi in corso
- relativi ai beni di terzi presso l'ente
- relativi a beni propri presso terzi

Rendiconto Gestionale

ONERI	Anno	Anno T-	PROVENTI E RICAVI	Anno	Anno T-
	T	1		T	1
1) Oneri da attività tipiche			1) Proventi e ricavi da attività tipiche		
1.1) Acquisti			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 e ricavi		
1.6) Oneri diversi di gestione			1.6)		
1.7)...					
2) Oneri promozionali e di raccolta fondi			2) Proventi da raccolta fondi		
2.1) Raccolta 1			2.1) Raccolta 1		
2.2) Raccolta 2			2.2) Raccolta 2		
2.3) Raccolta 3			2.3) Raccolta 3		
2.4) Attività ordinaria di promozione			2.4) Altri		
3) Oneri da attività accessorie			3) Proventi e ricavi da attività accessorie		
3.1) Acquisti			3.1) Da Attività connesse e/o gestioni commerciali accessorie		
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 e ricavi		
3.6) Oneri diversi di gestione			3.6)...		
3.7)...					
4) Oneri finanziari e patrimoniali			4) Proventi finanziari e patrimoniali		
4.1) Su rapporti bancari			4.1) Da rapporti bancari		
4.2) Su prestiti			4.2) Da altri investimenti finanziari		
4.3) Da patrimonio edilizio			4.3) Da patrimonio edilizio		
4.4) Da altri beni patrimoniali			4.4) Da altri beni patrimoniali		
4.5) Oneri straordinari			4.5) Proventi Straordinari		
5) Oneri di supporto generale					
5.1) Acquisti					
5.2) Servizi					
5.3) Godimento beni di terzi					
5.4) Personale					
5.5) Ammortamenti					
5.6) Altri oneri					
5.7)...					
Risultato gestionale positivo			Risultato gestionale negativo		

Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale

Periodo amministrativo	T	T-1
SEZIONE A Incassi e Pagamenti		
	Dati in Euro	Dati in Euro
A1 INCASSI DELLA GESTIONE		
Attività tipiche		
Raccolta di fondi		
Attività accessorie		
Incassi straordinari		
Dotazione		
Altri incassi		
sub totale		
A2 INCASSI IN C/CAPITALE		
Incassi derivanti da disinvestimenti		
Incassi da prestiti ricevuti		
sub totale		
A3 TOTALE INCASSI		
A4 PAGAMENTI DELLA GESTIONE		
Attività tipiche		
Attività promozionali e di raccolta fondi		
Attività accessorie		
Attività di supporto generale		
Pagamenti straordinari		
Altri pagamenti		
sub totale		
A5 PAGAMENTI IN CONTO CAPITALE		
Investimenti		
Rimborso prestiti		
sub totale		
A6 TOTALE PAGAMENTI		
DIFFERENZA TRA INCASSI E PAGAMENTI		
A7 FONDI LIQUIDI INIZIALI		
A8 FONDI LIQUIDI A FINE ANNO		

Periodo amministrativo

..

SEZIONE B Situazione attività e passività al termine dell'anno

Categorie	Dettagli	Euro																												
B1 FONDI LIQUIDI	<table border="1" style="width: 100%; height: 40px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table> <p style="text-align: center;">Totale fondi liquidi Concordanza con il totale sezione A8</p>					<table border="1" style="width: 100%; height: 40px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>																								
B2 ATTIVITÀ MONETARIE E FINANZIARIE	<table border="1" style="width: 100%; height: 40px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>				<table border="1" style="width: 100%; height: 40px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>																									
B3 ATTIVITÀ DETENUTE PER LA GESTIONE DELL'ENTE	<table border="1" style="width: 100%; height: 100px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>										<table border="1" style="width: 100%; height: 100px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>										<table border="1" style="width: 100%; height: 100px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>									
B4 PASSIVITÀ	<table border="1" style="width: 100%; height: 100px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>										<table border="1" style="width: 100%; height: 100px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>										<table border="1" style="width: 100%; height: 100px;"> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> <tr><td> </td></tr> </table>									

Schema di Verifica dell'Organo di Revisione

VERBALE DI RIUNIONE

Il giorno del mese didell'anno duemila....., alle ore presso la sede amministrativa in, si sono riuniti, a seguito di convocazione, i Revisori sottoscritti Signori, nominati da.....

È presente alla riunione in qualità di

Le operazioni di verifica compiute vengono analiticamente descritte di seguito.

1. Consistenza di Cassa

Viene accertata, presso la sede sociale, l'esistenza effettiva di euro= in contanti, che corrisponde alle risultanze delle registrazioni della prima nota Cassa alla data odierna così composta:

- n. da euro = euro
- n. da euro = euro
- n. da euro = euro
- n. da euro = euro
- n. da euro = euro
- n. da euro = euro

Si dà pure atto che esiste una "cassa valuta" così costituita:

- . valuta: ammontare, per un controvalore di euro=;
- . valuta: ammontare, per un controvalore di euro=;
- . valuta: ammontare, per un controvalore di euro=.

2. Conti Correnti Bancari

Vengono controllati i saldi delle schede contabili intestate ad alcuni Istituti di Credito e viene verificata la riconciliazione con gli estratti conto bancari alla stessa data. Dal controllo emerge quanto segue:

-, conto corrente n.: il saldo contabile a credito/debito di euro= alla data del risulta riconciliato con l'estratto conto alla stessa data dal quale emerge un saldo di pari importo/a credito/debito di euro=; la differenza di euro= è da imputarsi alle seguenti operazioni:

a) operazioni non risultanti nell'estratto conto:

- euro
- euro
- euro

b) operazioni non registrate in contabilità:

- euro
- euro
- euro

Vengono quindi controllate a campione alcune operazioni bancarie effettuate nell'ultimo periodo, relative ai seguenti Istituti di Credito, di cui viene giustificata idoneamente la destinazione:

➤:
Dalla verifica non emerge alcuna irregolarità.

3. Libri Sociali e Registri

Viene accertata l'esistenza presso l'associazione dei sotto elencati libri e registri, che risultano aggiornati come segue:

3.1. Libri Sociali

3.1.1. libro giornale:

non risulta vidimato inizialmente ai sensi della legge n. 383 del 18.10.2001 pubblicato in G.U. n. 248 del 24.10.2001/(oppure non risulta vidimato poiché non sussiste l'obbligo); aggiornato al a pagina, ultima registrazione n.; /(stampa su supporto cartaceo richiesta dai Revisori); /aggiornato su supporto magnetico al, ultima scrittura memorizzata n.;

3.1.2. libro inventari:

non risulta vidimato inizialmente ai sensi della legge n. 383 del 18.10.2001 pubblicato in G.U. n. 248 del 24.10.2001/(oppure non risulta vidimato poiché non sussiste l'obbligo); aggiornato a pagina, ultimo inventario trascritto relativo al bilancio al 200..;

3.1.3. libro associati:

vidimato inizialmente in data notaio /(oppure non risulta vidimato poiché non sussiste l'obbligo); aggiornato a pagina;

3.1.4. libro verbali assemblee associati:

vidimato inizialmente in data notaio /(oppure non risulta vidimato poiché non sussiste l'obbligo); aggiornato a pagina, ultimo verbale trascritto del

3.1.5. libro verbali consiglio di amministrazione:

vidimato inizialmente in data notaio /(oppure non risulta vidimato poiché non sussiste l'obbligo); aggiornato a pagina, ultimo verbale trascritto del

3.1.6. libro verbali collegio dei revisori:

vidimato inizialmente in data notaio /(oppure non risulta vidimato poiché non sussiste l'obbligo); aggiornato a pagina, ultimo verbale trascritto del

3.2. Registri Fiscali

3.2.1. registro IVA fatture emesse:

non risulta vidimato inizialmente ai sensi della legge n. 383 del 18.10.2001 pubblicato in G.U. n. 248 del 24.10.2001; /(oppure non essendo obbligatoria la tenuta dei registri ai fini IVA, vengono fatte le annotazioni delle singole fatture su un modello simile alla prima nota di cassa); risulta aggiornato a tutto il con annotazioni riportate a pagina, ultima fattura annotata n. del; /(stampa su supporto cartaceo richiesta dai Revisori); /aggiornato su supporto magnetico al, ultima fattura memorizzata n. del

3.2.2. registro IVA fatture ricevute:

non risulta vidimato inizialmente ai sensi della legge n. 383 del 18.10.2001 pubblicato in G.U. n. 248 del 24.10.2001; /(oppure non essendo obbligatoria la tenuta dei registri ai fini IVA, vengono fatte le annotazioni delle singole fatture su un modello simile alla prima nota di cassa); risulta aggiornato a tutto il con annotazioni riportate a pagina, ultima fattura annotata protocollo n.; (stampa su supporto cartaceo richiesta dal Collegio sindacale); /aggiornato su supporto magnetico al, ultima fattura memorizzata protocollo n.;

3.2.3. registro cespiti ammortizzabili:

non risulta vidimato inizialmente ai sensi della legge n. 383 del 18.10.2001 pubblicato in G.U. n. 248 del 24.10.2001; risulta aggiornato con l'iscrizione degli ammortamenti relativi al bilancio al a pagina;

3.2.4. libro unico:

.....; il libro è conservato presso, risultano i seguenti dipendenti:

ORE SETT	NOME	CONTRATTO	PROGETTO E/O INIZIATIVA

3.2.5. registro infortuni:

vidimato inizialmente in data; aggiornato a pagina; il libro è conservato presso

4. Contabilità Generale

Vengono verificate le registrazioni contabili relative al periodo, ed i Revisori si soffermano su varie operazioni scelte a campione, anche tenendo conto della loro rilevanza per importo o natura, procedendo al controllo dei documenti giustificativi e riscontrando quanto segue:

.....

5. Controllo di Bilanci Infrannuali o di Situazioni Contabili

Viene esaminato il bilancio al/la situazione ale viene rilevato quanto segue:.....

6. Controllo delle Dichiarazioni Fiscali

Vengono verificate le copie delle seguenti dichiarazioni fiscali:

6.1. modello IRAP relativo all'esercizio:

risulta ricevuta di protocollo n. / del da parte dell'Agenzia delle Entrate.

6.2. modello 770 relativo all'anno:

risulta ricevuta di protocollo n. / del da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Al termine del controllo vengono formulate le seguenti osservazioni:

.....

7. Consiglio Direttivo

Viene accertata la composizione del Consiglio Direttivo nelle seguenti persone:

- Presidente
- Vice Presidente
- Segretario
- Tesoriere
- Consigliere
- Consigliere

8. Controllo della Regolarità dei Versamenti Fiscali e Previdenziali**8.1. Versamenti Previdenziali e Fiscali**

Viene accertato il versamento dei contributi previdenziali e fiscali relativi al trimestre cui si riferisce la presente verifica e la tempestiva presentazione delle relative denunce:

Codice Tributo	Periodo di Riferimento	Importo	Banca	Data Pagamento
1001	01/2009			
1004	01/2009			
1012	01/2009			
1040	01/2009			
1038	01/2009			
3802	01/2009			
3816	01/2009			
1001	02/2009			
1004	02/2009			
1012	02/2009			
1040	02/2009			

Codice Tributo	Periodo di Riferimento	Importo	Banca	Data Pagamento
1038	02/2009			
3802	02/2009			
3816	02/2009			
1001	03/2009			
1004	03/2009			
1012	03/2009			
1040	03/2009			
1038	03/2009			
3802	03/2009			
3816	03/2009			

Tipo di Versamento	Periodo di riferimento	Importo	Banca	Data di Pagamento
INPS	01/2009			
INPS	02/2009			
INPS	03/2009			

8.2. Altri Versamenti Fiscali

Viene, infine, accertato il versamento delle seguenti imposte:

Tipo di Versamento	Periodo di riferimento	Importo	Banca	Data di Pagamento
IRAP				
.....				
.....				

9. Verifica Marchio

Viene verificata l'esistenza di un marchio ed il rispetto di quanto previsto nell'articolo 9 del Codice Etico approvato dalla Regione Piemonte in data e si rileva quanto segue:

10. Polizze Assicurative

L'associazione ha in essere le seguenti polizze incendi, furto,

- Stabile in via n. ... : Compagnia, Agenzia di, polizza n. scadente il; l'importo annuale del premio è di euro ed il versamento risulta essere seguito in datail rischio assicurativo è su fabbricati per euro, su macchinari per euro, su merci per euro, su altri rischi per euro, su automezzi per euro.....
- Assicurazione : Compagnia, Agenzia di, polizza n. scadente il; l'importo annuale del premio è di euro ed il versamento risulta essere seguito in datail rischio assicurativo è su
- Assicurazione : Compagnia, Agenzia di, polizza n. scadente il; l'importo annuale del premio è di euro ed il versamento risulta essere seguito in datail rischio assicurativo è su

11. Progetti

Vengono esaminati i seguenti progetti o iniziative rilevando quanto segue *(questa parte viene ripetuta per ogni singolo progetto o iniziativa scelto ed esaminato in base al metodo di campionamento considerando i principi della revisione contabile)*:

- **Progetto** “.....” **n.** **del**
-
-
-
- Budget progetto e/o iniziativa €.
- Costo già sostenuto euro
- Impegno di spesa euro
- Giustificazione delle variazioni.....
-
- Viene esaminata la documentazione dettagliata dei singoli progetti e/o iniziative.....
-

12. Contratti di Consulenza e Collaborazione

Vengono esaminati i rapporti di consulenza e collaborazione dell'Associazione soffermandosi su contratti scelti al campione, di importo significativo rilevando quanto segue:

- (nominativo e tipo di contratto), data di stipula, data scadenza, impegno economico.....
- (nominativo e tipo di contratto), data di stipula, data scadenza, impegno economico.....
- (nominativo e tipo di contratto), data di stipula, data scadenza, impegno economico.....

13. Contributi Regione Piemonte

Viene rilevato che l'importo deliberato dalla Regione Piemonte per l'Associazione è pari ad euro e viene esaminato il suo utilizzo

14. Considerazioni Finali

Evidenza di eventuali criticità riscontrate

.....

- **Esame Preventivo Bilancio**
- **Esame Consuntivo Bilancio**

La riunione ha avuto termine alle ore, previa redazione, lettura ed approvazione del presente verbale.

Direzione DB1800

Allegato B

Torino,

REVISORI VERBALIZZANTI

(.....)

(.....)

(.....)

SCHEMA DI VERIFICA STRAORDINARIA DELL'ORGANO DI REVISIONE

Legenda:

SI = RISPOSTA POSITIVA **NO** = RISPOSTA NEGATIVA **SR**(Senza risposta) = in base alle verifiche e alle informazioni disponibili, non è stato possibile fornire una risposta positiva o negativa alla domanda.

V = VINCOLANTE **NV** = NON VINCOLANTE **ASS.** = ASSOCIAZIONE

	VERIFICA				INDICAZIONE OPERATIVA		NOTE
1.	VERIFICA DELLO STATUTO DELL'ASS.						
1.1	L'ASS. ha un proprio statuto e/o un proprio regolamento?				Verificare l'ultimo statuto vigente	V	
1.2	In quale modalità è stato redatto/modificato ?					V	
	a) atto pubblico;						
	b) scrittura privata autenticata;						
	c) scrittura privata registrata;						
	d) altra forma;						
2.	ORGANIZZAZIONE E GOVERNANCE				Per "governance" si intende l'Assetto istituzionale, inteso come struttura organizzativa che pone in essere e persegue i fini istituzionali		
2.1	Organi Amministrativi / Organi di Controllo dell'Associazione						
2.1.1	Gli organi sociali e le funzioni ad essi attribuiti rispettano lo statuto e o i regolamenti interni? Gli organi amministrativi in carica sono stati nominati correttamente dall'assemblea?	SI	NO	SR	Verifica che lo statuto e/o i regolamenti interni declinino ruoli e responsabilità dei diversi organi; verificare inoltre l'esistenza di un organigramma interno dell'ASS. con l'attribuzione di specifiche funzioni come da delibera assemblea;	V	
2.1.2	E' esplicitamente prevista la gratuità delle cariche nello statuto dell'ASS.?	SI	NO	SR	Verifica del rispetto dello statuto	NV	
2.1.3	Per gli attuali componenti degli organi amministrativi, le relative cariche attribuite rispettano le delibere di nomina del Consiglio Direttivo, dell'Assemblea...?	SI	NO	SR	Deve esistere un elenco delle relative cariche anche accessibile dall'esterno a garanzia di terzi;	V	
2.1.4	La durata delle cariche degli organi sociali sono conformi allo statuto e/o ai regolamenti/i interno/i ?	SI	NO	SR	Verifica che tali condizioni siano conformi a quanto (se) previsto nello statuto / regolamento e che siano strumentali al perseguimento del fine istituzionale	NV	
2.1.5	Verifica congruità del numero dei membri del consiglio con quanto previsto dallo statuto e verifica eventuali rapporti di parentela tra gli stessi/dipendenti in conflitto di interessi con l'attività istituzionale dell'ente.	SI	NO	SR	Organigramma dell'ente <----> 770	V	
2.1.6	I componenti degli organi amministrativo sono privi di interessi economici personali nell'organizzazione	SI	NO	SR	Verificare non solo l'esistenza di tali rapporti ma anche la loro effettiva influenza ;		
2.1.7	Rispetto della democraticità del rinnovo degli organi sociali	SI	NO	SR	Verifica rispetto del criterio democratico elettivo delle attuali elezioni cariche, statuto, regolamento	V	
2.1.8	Avvenuta comunicazione all'Agenzia delle Entrate del legale rappresentante in carica dell'ASS.	SI	NO	SR	Verifica ultima variazione effettuata	NV	
2.1.9	L'organo di controllo interno, revisori / sindaci, è stato eletto nel rispetto delle norme statutarie e non ha rapporti di conflitto di interesse con i membri del consiglio direttivo ?	SI	NO	SR	Verifica statuto per eleggibilità e per lo svolgimento dell'attività di controllo (istituzione libro, redazioni verbali di verifica, approvazione rendiconto / bilancio di esercizio ?	V	

	VERIFICA				INDICAZIONE OPERATIVA		NOTE
--	----------	--	--	--	-----------------------	--	------

	VERIFICA			INDICAZIONE OPERATIVA	NOTE	
2.2	Regolamenti e procedure operative per gli organi dirigenziali					
2.2.1	Esistono regolamenti e procedure operative per i consiglieri ?	SI	NO	S R	Verificare l'esistenza del rispetto di specifici regolamenti o codici etici	NV
2.2.2	I regolamenti e o le procedure operative sono conformi alle disposizioni normative e statutarie? Esistono specifici regolamenti per le operazioni di raccolta fondi ?	SI	NO	S R	Verificare tale conformità nonché l'esistenza di verbali, protocolli, che consentano di verificare l'osservanza delle disposizioni normative in specie per la raccolta fondi;	NV
2.3	Organizzazione interna					
2.3.1	Esiste un sufficiente grado di organizzazione interna dell'ente - organigramma aggiornato dell'ASS. ?	SI	NO	S R	Verifica che è stato redatto un organigramma cartaceo o elettronico dell'ente a disposizione di terzi;	V
2.3.2	Esistono Regolamenti e procedure operative riguardanti l'attività istituzionale :				I regolamenti devono essere formalizzati e contenere specifiche indicazioni su :	NV
	a) la redazione del bilancio ?	SI	NO			V
	b) la redazione di un budget o delle previsioni di bilancio ?	SI	NO		Verificare l'esistenza	V
	c) esistono confronti tra budget e risultati raggiunti ?	SI	NO		Verificare l'esistenza	NV
	d) le iniziative promozionali ?	SI	NO		Verificare l'esistenza	V
	e) la pianificazione di investimenti ed interventi di manutenzione straordinaria ?	SI	NO		Verificare l'esistenza	NV
	f) acquisti – fornitori ; In caso di acquisti o interventi di manutenzione di importo rilevante sono confrontate diverse offerte ? Gli ordinativi di rilevante importo sono autorizzati a mezzo apposita delibera ?	SI	NO		Verificare l'esistenza e l'applicazione di un regolamento sulla trasparenza e sulla pubblicità degli acquisti. Verifica statuto e poteri dei legali rappresentanti	V
	g) l'eventuale assunzione e il licenziamento di personale dipendente?	SI	NO		Verificare l'esistenza	NV
	h) i rimborsi spese ?	SI	NO		Verificare l'esistenza e la procedura di riconoscimento	V
	i) il sistema di comunicazione interna (convocazioni) ?	SI	NO		Verificare l'esistenza (avvisi in bacheca,...) ed il rispetto delle norme statutarie (assemblee,...)	NV
2.3.3	Esiste un responsabile per il rispetto delle norme sulla privacy ?	SI	NO		Verifica	V
2.3.4	Se vi è del personale dipendente si applicano disposizioni nel rispetto della L. 626 ? E' nominato un responsabile ?	SI	NO			NV
2.3.5	Esistono procedure regolamentari e di controllo precise e coerenti per i singoli progetti finanziati mediante liberalità ?	SI	NO		Deve esistere un regolamento specifico; voce di conto dedicata a specifiche liberalità ottenute,	V
2.4	Risorse Dipendenti					
2.4.1	Personale / rapporti di lavoro autonomo					
2.4.1.1	L'ASS. utilizza personale dipendente, assimilato a dipendente, collaborazioni coordinate, a progetto o collaborazioni occasionali nello svolgimento della propria attività ? Vi è l'ausilio di un consulente del lavoro ?	SI	NO	S R	Nel caso di presenza di personale dipendente / o assimilato verificare il consulente del lavoro incaricato dello svolgimento degli adempimenti in materia di lavoro;	NV

	VERIFICA			INDICAZIONE OPERATIVA		NOTE
2.4.1.2	Verifica della tempistica dei versamenti contributivi e delle ritenute:	SI	NO	S R	Incrocio : verifica degli F24 e della contabile di banca – c.c. dell'ente; verifica del rispetto dei termini di versamento;	V
2.4.1.3	Verifica di presentazione del 770 a mezzo intermediario abilitato	SI	NO	S R	Verifica della presentazione del modello 770 (n. dipendenti,...) – ricevuta di presentazione	V
2.4.1.4	E' possibile riscontrare che non esistano rapporti di parentela (solo entro il terzo grado - verificare) tra collaboratori/personale dipendente e componenti degli organi direttivi e di controllo ?	SI	NO	S R	Confronta che non esistano legami in conflitto tra organi direttivi e rapporti di dipendenza o collaborazione dell'ASS.	NV
2.4.1.5	Si utilizzano tabelle per i rimborsi spese del personale? Lettere di incarico / autorizzazioni per le trasferte	SI	NO	S R	Verificare l'esistenza di criteri e regole scritte per la determinazione dell'ammontare dei rimborsi spese del personale (amministratori, collaboratori) ed il loro rispetto;	NV (1)
2.4.1.6	Verificare che l'eventuale personale dipendente non sia iscritto tra i Soci o faccia parte del Consiglio Direttivo;	SI	NO	S R	Verifica	V
2.4.2	Procedure per l'effettuazione di investimenti, per la richiesta di finanziamenti, per l'uso di beni in locazione di terzi;					
2.4.2.1	E' prevista una procedura per l'affidamento a terzi di determinati servizi onerosi per l'ASS. ?	SI	NO	S R	Verificare l'esistenza e l'applicazione di una procedura per l'affidamento di servizi di particolare rilievo per la realizzazione dell'attività dell'ASS.	NV
2.4.2.2	I locali utilizzati dall'ASS. sono regolamentati da appositi contratti di locazione o comodato registrati?	SI	NO	S R	Verifica contratto	V
2.4.2.3	Vi sono rapporti, anche indiretti, tra proprietari degli immobile e componenti dell'ASS. ?	SI	NO	S R	Verifica locatore e locatario; se il locatore è una società verificare la compagine sociale di questa;	V
2.4.2.4	Vi sono finanziamenti erogati all'Associazione da membri dell'ASS. o emessi da banche ma garantiti da essi ?	SI	NO	S R		NV
2.4.2.5	I proventi derivanti da contributi e da attività con vincolo di destinazione sono correttamente destinati dall'Associazione a?	SI	NO	S R	Esistenza di specifiche procedure in proposito e verifica campionaria su alcuni casi specifici circa la corretta applicazione	V

	VERIFICA				INDICAZIONE OPERATIVA		NOTE
3	COMUNICAZIONE ECONOMICO – FINANZIARIA E SOCIALE						
3.1	LINEAMENTI GENERALI – SISTEMA CONTABILE						
3.1.1	Il sistema contabile è un insieme di rilevazioni analitiche e sistematiche dei fatti di gestione ? Alla fine di ciascun periodo amministrativo sono stampati appositi registri e situazioni riepilogative ?	SI	NO	S R	Occorre verificare che il sistema riporti fedelmente quanto verificatosi nel corso dell'esercizio e che le scritture siano correttamente riportate nel sistema di bilancio (raccomandazione n. 5 – i sistemi e le procedure di controllo nelle aziende no-profit, parr. 26 – 61;	V	
3.1.2	Quale tipo di contabilità è adottata dall'ASS. :					V	
	a) Rendiconto di liquidità						
	b) Contabilità Semplificata						
	c) Contabilità Ordinaria – partita doppia						
	Sono tenuti in modo formalmente corretto i relativi registri contabili adottati ?	SI	NO	S R	Verifica tenuta dei registri a campione	V	
3.1.3	Il sistema rispetta i principi formali della contabilità e, in particolare, i principi di :					NV	
	a) competenza economica ?	SI	NO	S R		NV	
	b) correttezza e veridicità ?	SI	NO	S R		NV	
	c) prudenza ?	SI	NO	S R		NV	
	d) comparabilità e coerenza ?	SI	NO	S R		NV	
3.1.4	L'ASS. dispone di un sistema di contabilità che evidenzia l'attività di fund raising ? Esiste apposito regolamento	SI	NO	S R	Verifica che siano evidenziate le singole raccolte fondi ed il rispetto della destinazione		
3.1.5	Sono correttamente e distintamente rilevati tra i componenti positivi :						
	1) le liberalità ricevute (anche in natura) Seguono l'applicazione di :	SI	NO	S R		NV	
	a) Articolo 15 comma 1 TUIR				Detrazione di imposta pari al 19 % delle liberalità < a € 2.065,83	NV	
	b) Articolo 14 DL 14 marzo 2005 n. 35 L. 14 maggio 2005 n. 80 Redazione, entro 4 mesi, di documento che rappresenti la situazione Patrimon. Economica, Finanziaria				Deducibilità fino al 10% del reddito dichiarato < a € 70.000 annui; Circolare n. 39/E : Obbligo Scritture contabili in partita doppia atte a rappresentare analiticamente le erogazioni; Verifica Registro delle donazioni Verifica ricevuta di quietanza	NV	
	2) i contributi dei soci e degli associati?	SI	NO	S R	Raccomandazione n. 1 parr. 14-20	NV	
	3) i proventi e gli oneri derivanti dalle diverse aree gestionali (istituzionale, accessoria, finanziaria, ecc.) ?	SI	NO	S R	Raccomandazione n. 1 parr. 21-29	NV	
	4) proventi commerciali ?	SI	NO	S R		NV	
	5) proventi di attività convenzionata ?	SI	NO	S R		NV	
	6) contributi	SI	NO	S R			

	VERIFICA	SI	NO	S	INDICAZIONE OPERATIVA		NOTE
	7) proventi da fund raising – distinti per iniziativa e regolamento ?	SI	NO	S	Verifica della sistematica rilevazione sia dei valori economici che patrimoniali (valori natura) sia dell'entità che della provenienza delle donazioni ricevute	V	
	8) Proventi straordinari	SI	NO	S	Verifica corretta rilevazione poste straordinarie (es. indennizzi assicurativi, e plusvalenze patrimoniali)	NV	
3.1.6	Esiste una attività commerciale svolta dall'ASS. ? Se si, è stata richiesta la Partita IVA e si tiene apposita contabilità separata ?	SI	NO	S	Verificare che l'attività commerciale non sia svolta da una organizzazione esterna all'ASS. Verificare l'esistenza di una contabilità separata per la rilevazione dell'attività commerciale	V	
3.1.7	Sono correttamente rilevati tra i componenti negativi :						
	1) Le spese ed i componenti negativi ?	SI	NO	S	Verifica l'esistenza di un sufficiente grado di rappresentazione analitica delle spese;	NV	
	2) Oneri straordinari ?	SI	NO	S	Verifica corretta rilevazione poste straordinarie sopravvenienze passive, e minusvalenze patrimoniali)	NV	
3.1.8	Per le attività commerciali svolte, quale tipo di contabilità è stato adottato? Sono stati istituiti i relativi registri contabili ?	SI	NO	S		NV	
3.1.9	L'ente tiene conto del criterio di imputazione degli oneri promiscui, ai fini della corretta determinazione del reddito di impresa ?	SI	NO	S	Verificare la correttezza della percentuale di commercialità degli oneri tenendo presente che, nel totale dei ricavi e proventi non devono essere compresi i proventi contabilizzati ma assoggettati ad imposta definitiva o sostitutiva	NV	
3.1.10	Per gli oneri promiscui ai fini IVA è limitata la detrazione dell'imposta	SI	NO	S		NV	
3.1.11	Se applicabile, sono correttamente e puntualmente adempiuti gli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarativi ?	SI	NO	S	Verificare, in particolare, la corretta applicazione dell'aliquota, non imponibilità o esenzione	NV	
3.2.	BILANCIO / RENDICONTO						
3.2.1	E' stato approvato dall'assemblea nel rispetto dei termini statutari	SI	NO	S	Verifica convocazione assemblea; verbale assemblea di approvazione del bilancio / rendiconto	V	
3.2.2	E' stato presentato per tempo all'organo di controllo affinché provveda alla stesura della relazione di approvazione nel rispetto dei termini statutari	SI	NO	S		V	
3.2.3	E' stato redatto un bilancio / rendiconto annuale in grado di esporre chiaramente la situazione economica finanziaria dell'ASS.?	SI	NO	S		V	
	a) BILANCIO IN PARTITA DOPPIA						
	b) RENDICONTO FINANZIARIO 1 - Entrate – Uscite; 2 - Dati ulteriori informativi, contenuti nella Relazione alla gestione, che riepilogano la situazione Crediti e Debiti dell'ente;					Nel caso di rendiconto finanziario la mancata evidenziazione di poste creditizie e debitorie a fine anno potrebbero determinare sensibili differenze rispetto all'avanzo/disavanzo di esercizio evidenziato nel rendiconto;	

	VERIFICA				INDICAZIONE OPERATIVA		NOTE
3.2.4	E' data informazione delle modalità di destinazione e di utilizzo delle liberalità nella nota integrativa o relazione o verbale di approvazione del bilancio / rendiconto ?	SI	NO	S R	Verificare l'efficacia delle informazioni fornite in nota integrativa / relazione o verbali di assemblea	NV	
3.2.5	E' data informazione delle modalità di destinazione e di utilizzo del patrimonio nella nota integrativa o relazione o verbale di approvazione del bilancio / rendiconto ?	SI	NO	S R	Verificare l'efficacia delle informazioni fornite in nota integrativa / relazione o verbali di assemblea e l'eventuale utilizzo di un sistema in grado di evidenziare le movimentazioni delle poste nel corso dell'esercizio di riferimento;	NV	
3.2.6.	E' possibile determinare che il patrimonio dell'ASS. abbia risorse sufficienti a coprire le previsioni di maggiori spese o la riduzione di entrate ?	SI	NO	S R	Verifica della copertura	V	
3.2.7	Trasmissione dei bilanci e Relazione agli Enti competenti ?	SI	NO	S R	Verifica della trasmissione al Comune, Provincia, Regione,	NV	
3.2.1	PATRIMONIO						
3.2.1.1	Esiste un elenco completo delle immobilizzazioni / inventario ?	SI	NO	S R	Raccomandazione n. 6; E' opportuno che a fianco di un inventario fisico esista la valorizzazione di ogni bene;	NV	
3.2.1.2	Si evidenziano gli avanzi/disavanzi degli esercizi precedenti?	SI	NO	S R	Verifica avanzi / disavanzi esercizi precedenti ed eventuale destinazione e copertura nel rispetto della delibera assembleare;	NV	
3.2.1.3	Le immobilizzazioni contenute nell'elenco/inventario corrispondono a quelle che risultano nel bilancio e in contabilità ?	SI	NO	S R	Verificare l'esistenza, la valutazione e l'aggiornamento;	NV	
3.2.1.4	Esiste un elenco dei beni mobili ed immobili acquisiti in leasing o in comodato?	SI	NO	S R	Verificare l'esistenza e l'aggiornamento;	NV	
3.2.1.5	Le immobilizzazioni finanziarie (titoli, partecipazioni) a bilancio corrispondono ai valori riportati nelle documentazioni bancarie dell'ASS.? I valori sono oggetto di valutazioni ?	SI	NO	S R	Verifica se vi sono delibere assembleari che confermano gli investimenti finanziari effettuati a nome dell'ASS. ?	NV	
3.2.1.6	Gli investimenti sono a rischio o privi di rischio?	SI	NO	S R		NV	
3.2.2	RISORSE						
3.2.2.1	Esiste una rilevazione chiara delle risorse umane impiegate e della relativa formazione programmata e effettuata (allegati) ?	SI	NO	S R	<i>Risorse umane</i> : dipendenti e collaboratori; verifica dello svolgimento di corsi di formazione;	NV	
3.2.3	CREDITI E ATTIVITA' LIQUIDE						
3.2.3.1	L'ASS. è intestataria di un proprio c/c bancario ?	SI	NO	S R	Verifica che non sia invece intestato a membri degli organi dell'ASS.	V	
3.2.3.2	Il saldo del c/c contabile dell'ASS., alla data del ..., corrisponde al saldo evidenziato sulla contabile del c/c ?	SI	NO	S R		V	
3.2.3.3	Se non corrisponde è possibile riconciliarlo ?	SI	NO	S R			
3.2.3.4	Sono conservate le lettere bancarie di tutti i conti bancari e postali? Si effettuano le riconciliazioni bancarie / postali ?	SI	NO	S R	Verificarne l'esistenza e la corrispondenza con la contabilità / bilancio	V	

	VERIFICA				INDICAZIONE OPERATIVA		NOTE
3.2.3.5	In caso di utilizzo assegni, esiste una lista (o matrice per assegni emessi) con le informazioni relative agli assegni emessi o ricevuti ?	SI	NO	S R	Verificarne l'esistenza (prima nota,...)	NV	
3.2.3.6	Esiste una prima nota di cassa ?	SI	NO	S R	Verificare l'esistenza e la relativa quadratura periodica e la corrispondenza con i registri contabili	V	
3.2.3.7	Esiste la verifica di pagamenti effettuati a mezzo cassa per importi rilevanti ?	SI	NO	S R	Si incarica in questo caso un consigliere / tesoriere per la verifica delle operazioni;	NV	
3.2.3.8	Se vi sono crediti scaduti e inesigibili il cui valore viene correttamente aggiornato ?	SI	NO	S R	Verifica la corretta rilevazione ed i principi di valutazione	NV	
3.2.4.	ACCANTONAMENTI E DEBITI						
3.2.4.1	Sono costituiti adeguati accantonamenti per le obbligazioni a medio/lungo termine (TFR,...)	SI	NO	S R	Verificare la congruenza ed eventuali coperture di debiti a medio lungo termine	NV	
3.2.4.2	Esiste una corretta contabilità dei debiti ?	SI	NO	S R	Verificarne l'esistenza	NV	

	VERIFICA			INDICAZIONE OPERATIVA		NOTE
4	NORME DI LEGGE – CODICE CIVILE E NORMATIVA FISCALE					
4.1	ELEMENTI GENERICI					
4.1.1	Tenuta libri sociali :			E' aggiornata la tenuta dei libri sociali obbligatori da parte degli Organi competenti		V
	a) Libro Assemblee	S I	N O	S R	Verifica tenuta-vidimazione consigliata	V
	b) Libro Consiglio	S I	N O	S R	Verifica tenuta-vidimazione consigliata	V
	c) Libro Soci	S I	N O	S R	Verifica tenuta-vidimazione consigliata	V
	d) Libro Revisori / Sindaci interni	S I	N O	S R	Verifica tenuta-vidimazione consigliata	V
	c) Altro _____	S I	N O	S R		V
4.1.4	E' valutata la corretta soggettività dell'ente ai fini fiscali ?	S I	N O	S R		NV
4.1.5	Sono rispettati i requisiti per la non imponibilità delle attività di raccolta fondi? (art. 143 Tuir) (1)	S I	N O	S R		NV
4.1.6	Viene redatto e con puntualità l'apposito e distinto rendiconto delle raccolte pubbliche di fondi e corredato di relazione illustrativa (art. 20 co. 2 dpr 600/73)	S I	N O	S R		NV
4.1.7	Rendiconto e redazione sono redatti su apposito registro tenuto e conservato a norma di legge (art. 22 co. 2 dpr 600/73)?	S I	N O	S R		NV
4.1.8	L'ente possiede redditi fondiari, di capitale e di diversa natura?	S I	N O	S R		NV
4.1.9	Per i redditi fondiari sono stati osservati gli eventuali adempimenti IRES e ICI ?	S I	N O	S R		NV
4.1.10	Sono adempiuti correttamente gli obblighi di presentazione della dichiarazioni :			Verificare se la dichiarazione è predisposta dall'ente o da un intermediario abilitato e presentata nei termini ?		NV
	Dichiarazione dei redditi ?	S I	N O	S R	Verifica ricevuta di presentazione	V
	Dichiarazione IRAP ?	S I	N O	S R	Verifica ricevuta di presentazione	V
	Dichiarazione 770 ?	S I	N O	S R	Verifica ricevuta di presentazione	V
4.1.11	Le imposte scaturenti dalla dichiarazione sono liquidate nei termini di legge ?	S I	N O	S R	Verifica versamenti acconti	NV
4.1.12	Le ritenute indicate in dichiarazione sono state versate nei termini di legge ?	S I	N O	S R	Verifica campione	NV
4.1.13	Gli adempimenti contributivi e assicurativi sono rispettati per i dipendenti?	S I	N O	S R	In particolare verificare la correttezza dei versamenti a campione degli obblighi dichiarativi.	NV

GLOSSARIO

(di alcuni termini usati nel documento)

Agenzia per le Onlus

Agenzia governativa con compiti di vigilanza, promozione e controllo del Terzo Settore.

Attività Accessoria

Si tratta di attività diversa da quella istituzionale ma in grado di garantire all'ente no-profit risorse economiche con cui 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'ente che garantisce l'esistenza delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.

Attività promozionale e di raccolta fondi

Si tratta di attività svolte dall'ente 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 tipica o di istituto

Si tratta di attività svolta dall'ente no-profit ai sensi delle indicazioni previste dallo statuto.

Bilancio di missione

Bilancio che dà conto delle attività svolte non solo con dati numerici, ma anche con indicazione dei risultati sociali e ideali rispetto alla missione perseguita.

Conto Economico gestionale

Prospetto che determina il risultato economico di gestione con riferimento agli enti che svolgono attività con valenza e organizzazione alla stregua delle imprese.

Enti non commerciali

Categoria definita ai fini fiscali dall'art. 73 (comma 1 lettera c e commi 2 e seguenti) e dall'art.149 del Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 917/1986).

Enti no-profit

Soggetti che svolgono, con diversa forma giuridica, attività caratterizzate da rilevanza ideale e sociale, senza finalità prioritarie di lucro.

Imprese sociali

Sono disciplinate dal D.Lgs. 155/06 il quale prevede che possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale.

Onlus

Le Onlus (organizzazioni non lucrative di utilità sociale), costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante ai soli fini fiscali, destinataria di uno specifico regime tributario di favore.

Le Onlus, introdotte dal D.Lgs.460/1997, non sono nuovi soggetti che si aggiungono a quelli già esistenti, ma sono un contenitore fiscale nel quale entrano o possono entrare vari soggetti giuridici in possesso di determinati requisiti.

il D.Lgs.460/1997 consente a determinati enti di acquisire, stante il rispetto di una serie di requisiti rigidamente fissati dallo stesso Decreto Legislativo, la qualifica di Onlus, alla quale sono connessi specifici vantaggi fiscali.

Patrimonio libero

E' costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie.

Patrimonio vincolato

E' composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli organi istituzionali

Proventi di gestione

Introiti non determinati da rapporti di scambio con terze economie.

Rendiconto Gestionale

Rappresenta il risultato gestionale (positivo o negativo) di periodo e illustra attraverso il confronto tra i proventi/ricavi ed i costi/oneri come si sia pervenuti al risultato di sintesi.

Ricavi

Contropartite di rapporti di scambio con terze economie.

NOTE BIBLIOGRAFICHE

Nel formulare la presente bozza si sono assunti, come fonte di prassi e dottrina, alcuni documenti ufficiali predisposti da soggetti istituzionali e professionali. In particolare si è tenuto conto:

- dell'Atto di Indirizzo sulle linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti no-profit emanato dalla Agenzia per le Onlus nel febbraio 2009, dal quale si è partiti nella redazione del presente documento;
- della Raccomandazione n. 5 "I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende no-profit" emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti;
- del documento "Sistemi di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende no-profit" sempre predisposto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti;
- della raccomandazione il "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende no-profit", elaborato nel 2001 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti così come rivisto recentemente dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- della raccomandazione per i "Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti no-profit" emanata dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri Commercialisti ed Economisti d'Impresa;
- delle "Linee guida per la rappresentazione contabile degli enti gestori dei Centro di Servizio per il Volontariato" emanate dal CsvNet;
- degli "schemi di verbali di verifica del collegio dei revisori" predisposte dall'Anpas Comitato Regionale Piemontese;
- delle "linee guida per la predisposizione dei verbali del collegio Sindacale" emanate dal Comitato di Gestione Piemonte.