

PERCORSO FORMATIVO ENTI NON PROFIT

Il mondo degli enti non profit è un mondo particolarmente complesso, in quanto caratterizzato da una varietà di soggetti giuridici, oltre che di campi di attività, che rende difficilmente inquadrabile e classificabile il settore.

Gli enti non profit nel sistema socio-economico italiano rivestono un ruolo progressivamente crescente, pur in presenza di un sistema giuridico che prevede modelli istituzionali contraddistinti da caratteristiche non del tutto coerenti con le prerogative che attribuisce loro il sistema tributario.

È possibile identificare le seguenti caratteristiche:

- una forma giuridica di tipo privato e una costituzione di tipo formale;
- l'assenza di scopi di lucro o di diretti vantaggi di natura economica a favore dei soci, degli associati, partecipanti e aderenti;
- una struttura organizzativa frequentemente poco strutturata, contraddistinta da una scarsa articolazione delle unità organizzative soprattutto nella fase di primo sviluppo dell'ente;
- l'impiego, talvolta prevalente, di volontari che offrono il proprio contributo in modo altruistico senza percepire alcuna retribuzione per il lavoro svolto;
- lo svolgimento di attività di produzione e/o di erogazione di beni e servizi ceduti mediante operazioni di scambio tipiche ritenute strumentali al soddisfacimento di *"interessi sociali o di carattere generale"*;
- la presenza di un rapporto di tipo fiduciario con la collettività di riferimento sia per i servizi prestati sia per i fondi ricevuti;
- la cessione, spesso senza un corrispettivo economico diretto, di tali beni e servizi.

Per tali enti il sistema informativo contabile rivolto sia all'interno sia all'esterno dell'ente è caratterizzato da elementi del tutto particolari. Per tali soggetti risulta decisamente cruciale mantenere elevata la spinta emotiva e l'elevato grado di motivazione dei fondatori, dei volontari e dei contributori, senza per questo ridurre la tensione sia degli organi di amministrazione dell'ente sia dei terzi soggetti con cui l'ente non profit stabilisce relazioni, e non semplicemente sui risultati economico finanziari e quindi sull'efficienza e sull'efficacia dell'azione.

Il fabbisogno di informazioni che l'ente non profit è chiamata a soddisfare è, dunque, particolarmente articolato sia per la tipologia di destinatari, sia per il livello e l'articolazione dei

contenuti, sia per la modalità di comunicazione con cui possono essere veicolate ai diversi destinatari a cui sono rivolte.

Il sistema informativo contabile di tali enti può essere definito come l'insieme dei dati, delle notizie e delle procedure di rilevazione attraverso cui tali informazioni vengono elaborate e diffuse all'interno e all'esterno dell'ente.

Lo scopo principale del sistema informativo è quello di generare informazioni finalizzate a rappresentare l'ente nei suoi vari aspetti e nelle differenti e dinamiche manifestazioni della sua azione poste in essere nella ricerca delle condizioni con cui perseguire costantemente i propri fini.

Coloro infatti che ricoprono nell'azienda/organizzazione posizioni di responsabilità e di potere, sia decisionale che organizzativo, necessitano di conoscere, con differenti livelli di approfondimento, lo stato di salute dell'impresa, le sue potenzialità di sviluppo, l'entità delle risorse a loro disposizione e la tipologia dei processi di loro specifica competenza.

Tali conoscenze non possono che provenire da un adeguato sistema informativo strutturato in maniera tale da soddisfare tutte le esigenze conoscitive che si manifestano sia all'interno che all'esterno dell'azienda/organizzazione stessa.

Data la molteplicità di soggetti a cui il sistema informativo deve dare adeguata risposta, esso deve pertanto:

- documentare tutti i fatti amministrativi che si sono verificati in un certo periodo di tempo;
- fornire un valido supporto ad ogni decisione, nelle varie forme in cui può manifestarsi, ed in particolare ai processi di pianificazione e controllo della gestione;
- documentare il corretto ed efficiente impiego delle risorse;
- assolvere agli eventuali obblighi di rendicontazione imposti dalla normativa fiscale o civilistica, dallo statuto o dall'atto costitutivo.

Sebbene la progettazione del sistema informativo risulti di fondamentale rilievo per poter verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi, nella realtà, tuttavia, si osserva che le aziende non profit presentano sistemi di rilevazione elementari.

La situazione descritta è ancor più frequente nelle aziende non profit di ridotte dimensioni.

È piuttosto raro riscontrare, nella maggior parte delle aziende non profit, l'esistenza di sistemi di rilevazione analitica dei costi in grado di sostenere l'implementazione di sistemi di controllo di gestione.

Il sistema di controllo di gestione, infatti, svolge una determinante funzione di supporto alla direzione d'ente e al vertice dell'ente in quanto consente di verificare se la gestione si sta svolgendo in modo efficace ed efficiente anche in funzione di poter tempestivamente intervenire nella correzione delle scelte e delle decisioni qualora risultassero disallineate dagli obiettivi stabiliti.

Indipendentemente dai sistemi contabili adottati rimane fondamentale per le aziende non profit garantire la trasparenza, la completezza e la coerenza del sistema di informazioni con cui rappresenta, ai diversi interlocutori a cui si rivolge il proprio sistema informativo, i risultati dell'azione svolta e dell'attività posta in essere al fine di consentire la continuità e il perseguimento della propria missione. Tale esigenza di trasparenza e di responsabilizzazione degli amministratori circa il perseguimento delle finalità aziendali, o *accountability*, può essere assolta in prima istanza attraverso il bilancio e i suoi allegati. Tale documento è importante in ordine alla necessità di mantenere vivo nel tempo il rapporto fiduciario con la collettività di riferimento, che è destinataria dell'output (servizi prestati) e da cui proviene l'input (fondi ricevuti e lavoro volontario).

Di seguito si riportano due documenti emanati, dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti sotto forma di raccomandazioni e precisamente:

- 1. Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit**
- 2. Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit**
- 3. Il Bilancio sociale nelle aziende non profit**

QUADRO SISTEMATICO PER LA PREPARAZIONE E LA PRESENTAZIONE DEL BILANCIO DELLE AZIENDE NON PROFIT

SCOPO E INTRODUZIONE

Le specificità che contraddistinguono gli enti non profit richiedono la identificazione e la definizione del peculiare sistema di presupposti istituzionali e ambientali che sono alla base delle loro logiche di sviluppo. Gli enti non profit si caratterizzano per:

- a) il fatto che sorgono per autonoma volontà e adesione di soggetti privati;

- b) una motivazione originaria diversa da quella di accrescere la ricchezza economica;
- c) l'obiettivo di fondo di destinare risorse (ricchezza economica e impegno di persone) al soddisfacimento di bisogni o allo svolgimento di funzioni di interesse comune a gruppi più o meno ampi di soggetti in modo completamente libero.

Tali caratteristiche e natura originaria, tuttavia, non fanno venir meno il fatto che gli enti non profit:

- svolgono una rilevante attività di ordine economico (impiego di risorse "limitate" per ottenere risultati e raggiungere obiettivi);
- sono perciò chiamate ad applicare il principio della razionalità economica (massimizzazione dei risultati e/o minimizzazione dei mezzi);
- sono anche sottoposte alla condizione vincolo della economicità di lungo periodo quale garanzia di vita autonoma e duratura.

Alla luce degli elementi descritti che contraddistinguono i fini e le caratteristiche degli enti non profit il sistema informativo contabile delle medesime persegue:

- la conoscenza e la comunicazione di informazioni alle differenti categorie di soggetti interessati (*stakeholder*) coinvolti nelle attività degli enti non profit;
- la ricerca di un'azione di guida e di indirizzo all'attività dei differenti organi e funzioni interne all'Anp attraverso informazioni sistematiche e significative;
- la ricerca delle condizioni con cui garantire trasparenza e *accountability* all'azione dell'azienda per ricercare crescente legittimazione e accettabilità sociale.

Il presente documento considera i bilanci redatti per scopi generali a fini rendicontativi degli enti non profit (bilanci d'esercizio o di gruppo, annuali o intermedi) e non si applica a particolari tipologie di bilanci preparati e redatti per finalità specifiche quali i bilanci sociali, i bilanci di sostenibilità, etc...

LE FINALITÀ DEL BILANCIO NELLE AZIENDE NON PROFIT

La principale finalità del bilancio degli enti non profit consiste nel rispondere in modo sistematico e periodico alle esigenze conoscitive dei soggetti interessati.

Ulteriori finalità del bilancio degli enti non profit riguardano l'esercizio di un'azione di guida e di indirizzo all'attività dei differenti organi e funzioni interne all'Anp.

Nella prospettiva delineata il sistema informativo-contabile svolge la funzione conoscitiva che si esplica grazie al processo interno di *feed-back* garantito mediante l'analisi

economico/finanziaria della gestione e il grado di coerenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi assunti a preventivo. Con riferimento all'azione di guida del governo aziendale il sistema informativo contabile consente:

- di sviluppare un'efficace azione di guida sia sul piano direzionale sia su quello più operativo;
- di svolgere una funzione di coordinamento e di integrazione dell'azione dei diversi organi e delle differenti unità aziendali;
- di realizzare un confronto sistematico tra obiettivi e risultati raggiunti.

Infine tra le finalità che contraddistinguono il sistema informativo-contabile degli enti non profit va assumendo crescente rilievo la ricerca delle condizioni con cui garantire trasparenza e *accountability* all'azione dell'azienda quale strumento per ottenere crescente legittimazione e accettabilità sociale.

In questa direzione l'affidabilità e la significatività della documentazione prevista dal sistema informativo di bilancio costituisce uno strumento importante per consentire all'ambiente e al contesto di riferimento di esprimere un giudizio sul rapporto tra l'efficacia dell'azione posta in essere dall'Anp e il contributo offerto a vario titolo e con diverse modalità dal contesto socio/economico di riferimento.

Il sistema informativo costituito dal bilancio costituisce il principale strumento con il quale soddisfare in modo sistematico e periodico le esigenze conoscitive della pluralità degli **stakeholder** di riferimento. L'efficacia di tale azione informativa costituisce pertanto uno dei requisiti fondamentali con cui l'Anp garantisce legittimazione alla propria azione e un grado diffuso di consenso che è alla base di qualunque processo di crescita e di sviluppo di medio lungo periodo al proprio operato.

L'ANALISI QUANTITATIVA: SITUAZIONE PATRIMONIALE-FINANZIARIA E ANDAMENTO ECONOMICO

Il sistema informativo e contabile rappresentato dal bilancio persegue, in prima istanza, la rappresentazione e la conseguente comunicazione delle informazioni relative alla situazione economico-finanziaria degli enti non profit e la coordinata consistenza patrimoniale della stessa con specifico riferimento al grado e al livello di vincoli di destinazione ad esso assegnati.

Nella chiave descritta la rappresentazione dei risultati della gestione è espressa in chiave eminentemente quantitativa costituendo, le grandezze economico-finanziarie-patrimoniali, modalità di rappresentazione che, nella prassi e sulla base dei più consolidati riferimenti teorici, sono espresse sulla base di scale quantitative.

L'ANALISI QUALITATIVA: PERFORMANCE, RAGGIUNGIMENTO DEGLI OBIETTIVI E UTILIZZO DELLE RISORSE A DISPOSIZIONE

Il sistema informativo contabile di bilancio, oltre all'analisi eminentemente quantitativa descritta, fornisce elementi informativi supplementari assolvendo in questo modo il compito di fornire una rappresentazione completa ed esaustiva del quadro di sintesi dei risultati raggiunti e di quelli a cui aspirare nel medio periodo.

Tali informazioni supplementari a quelle descritte costituiscono il fondamentale complemento al quadro eminentemente quantitativo descritto. Si tratta in particolare di informazioni volte a rappresentare il livello di performance raggiunto in chiave qualitativa frequentemente espresse con parametri difficilmente riconducibili a quantità e valori numerici.

La rappresentazione in chiave qualitativa delle performance realizzate, del grado di raggiungimento di talune finalità e obiettivi aziendali e il grado e le modalità di impiego delle risorse intangibili che spesso costituiscono un asset cruciale nel patrimonio degli enti non profit è modalità cruciale di determinazione dei risultati degli enti non profit.

Presupposto fondamentale a garantire veridicità, attendibilità e comprensibilità a tali misure di natura qualitativa è la loro rappresentazione rispetto ad una scala di valore, che, ancorché se espressa sulla base di parametri qualitativi, consenta al lettore di individuare gli estremi della scala e le relazioni tra i medesimi.

I DESTINATARI E LE LORO ESIGENZE INFORMATIVE

Gli enti non profit si caratterizzano per l'assenza di un soggetto "proprietario" (*shareholder*). Esse agiscono per produrre utilità sociale a favore della collettività di riferimento; tale utilità sociale può essere condotta ad un particolare fine di "pubblica utilità". Al suo interno, la collettività contiene figure che sono maggiormente interessate a verificare determinati risultati ottenuti dall'ente non profit in luogo di altri.

Gli *stakeholder* possono essere definiti in base al grado di responsabilità e di coinvolgimento nei confronti degli enti non profit. Tali soggetti hanno esigenze e aspettative informative concernenti risultati e informazioni di natura fortemente differenziata.

E' necessario, quindi, suddividere i destinatari in base alle rispettive esigenze informative e agli interessi di cui essi sono portatori. A questo fine, è possibile classificare i destinatari del bilancio degli enti non profit nelle seguenti categorie:

- a. sostenitori;
- b. destinatari dell'attività dell'ente;
- c. operatori interni;
- d. partner commerciali e finanziari;
- e. collettività di riferimento;
- f. Pubblica Amministrazione.

Sostenitori - coloro che contribuiscono con proprie risorse (finanziarie, economiche, patrimoniali o personali) alla "causa" dell'organizzazione possono ricavare dai dati di bilancio utili informazioni al fine di esprimere un giudizio sull'azione degli enti non profit; tali informazioni possono riguardare, da un punto di vista quantitativo, il corretto utilizzo delle risorse apportate e, dal punto di vista qualitativo, i risultati ottenuti.

Destinatari dell'attività dell'ente - particolarmente interessati alla gestione dell'organizzazione sono anche i soggetti su cui ricadono le attività degli enti non profit (per es., le persone assistite, curate, aiutate nel disagio e tutti coloro che traggono un immediato vantaggio/aiuto dalle attività dell'organizzazione), così come coloro che devono svolgere una attività particolare affinché si esplichino i risultati perseguiti dall'ente non profit (per es., ricercatori, artisti, architetti, ecc.). Tali soggetti necessitano di informazioni prevalentemente di carattere qualitativo; le loro principali aspettative informative, perciò, riguardano la presenza di dati e informazioni concernenti l'attività svolta, i risultati raggiunti e i presupposti per l'attività futura.

Operatori interni - coloro che svolgono una funzione "interna" alla vita organizzativa dell'ente, quali gli amministratori, i manager e/o i lavoratori degli enti non profit, presentano esigenze informative talvolta specifiche. In particolare, gli operatori sono interessati, oltre alle informazioni già evidenziate, ad avere notizie sull'attività complessiva, al fine di poter verificare se le condotte aziendali sono coerenti con gli orientamenti strategici dell'ente non profit. Interessano, inoltre, a tale categoria anche informazioni di carattere economico e

finanziario al fine di poter valutare le garanzie di duratura remunerazione della propria attività nel presente.

Clienti, fornitori e finanziatori – tutti i soggetti che intrattengono con l'ente non profit relazioni di scambio economico e finanziario, quali i creditori e i partner commerciali (fornitori e clienti commerciali) ed i creditori finanziari (finanziatori), invece, ricercano nel bilancio, come si verifica per le imprese, informazioni di natura prevalentemente economico-finanziaria. I creditori, per esempio, sono interessati a capire dai dati quantitativi contenuti nei prospetti contabili se l'ente non profit è in grado di fare fronte nei tempi dovuti ai propri impegni; i clienti commerciali, invece, (per esempio, una scuola che fa uso di un'attività di tipografia avviata per il recupero di persone disadattate) avranno necessità di capire se possono fare affidamento a tale organizzazione anche per il futuro con continuità.

Collettività di riferimento - tutti coloro che “rappresentano” la collettività (gli opinion leader, le pubbliche autorità, i personaggi politici) sono genericamente interessati alla effettiva produttività in termini di utilità sociale e di risultati economico - finanziari.

Pubblica amministrazione – La Pubblica Amministrazione è interessata all'azione degli enti non profit e ai conseguenti risultati economici sia per quanto riguarda le agevolazioni di natura fiscale sia per quanto concerne l'attività di erogazione al fine di verificare il corretto utilizzo delle risorse erogate.

I POSTULATI DI BILANCIO - CARATTERISTICHE GENERALI E FINALITÀ

Nella preparazione così come nella redazione dei bilanci di qualsiasi tipologia di azienda, la definizione dei postulati di bilancio, ossia dei principi generali su cui si articola l'impostazione degli specifici metodi applicativi, assolve un compito fondamentale.

I principi di bilancio hanno una molteplicità di funzioni; queste sono così sintetizzabili:

- creare un quadro concettuale coerente e impostato su presupposti di base predeterminati;
- indirizzare il lavoro dei redattori e rendere le Raccomandazioni emanate compatibili e coerenti tra loro;
- indirizzare i redattori del bilancio a utilizzare un comportamento contabile coerente con il quadro concettuale previsto.

I postulati di bilancio degli enti non profit sono determinati partendo da quanto statuito dal legislatore, dalla migliore prassi tecnico professionale nazionale e internazionale e dalla dottrina aziendalistica e giurisprudenziale.

In particolare, sono stati presi in considerazione i principi contabili nazionali per le imprese, i principi emanati per gli enti pubblici non economici e per gli enti locali. Sono stati, inoltre, presi in considerazione quali principi contabili riconosciuti internazionalmente, i Principi contabili internazionali per il settore privato (IAS/IFRS) e per il settore pubblico (IPSAS) nonché i Principi contabili statunitensi con particolare riferimento ai documenti concernenti le organizzazioni non lucrative.

Nel lavoro di conciliazione della migliore e riconosciuta prassi, la Commissione ha prestato attenzione alla realtà delle Anp, cercando così di contemperare le esigenze di produzione di valore sociale con un quadro concettuale in grado di garantire un sistema contabile volto all'aziendalizzazione delle realtà coinvolte.

LE PRESUNZIONI CONTABILI

Continuità aziendale

I bilanci sono redatti secondo l'assunzione che l'azienda sia in funzionamento e che continui ad esserlo nel prevedibile futuro. Si assume, in sostanza, che l'azienda non abbia né l'intenzione né il bisogno di cessare né di ridurre significativamente il livello della propria attività; qualora esista l'intenzione o vi siano le condizioni per giungere a diverse conclusioni, devono essere utilizzati criteri alternativi che meglio possano rappresentare tale circostanza. Si pensi, per esempio, al caso in cui un ente non profit creato col fine di gestire uno specifico evento termini la propria attività in corrispondenza della conclusione della manifestazione o, in via più generica, al caso in cui un ente non profit porti a termine la propria missione e cessi, di conseguenza, la propria attività. In tal caso, in presenza di situazioni patologiche che possano far presupporre allo stato di crisi irreversibile o in altri casi di cessazione di attività, nella ipotesi in cui tale circostanza sia nota alla data di redazione del bilancio, è necessario fare riferimento a principi e criteri alternativi, in grado di poter meglio rappresentare il reale valore sociale ed economico dell'azienda. La definizione di principi e criteri di valutazione concernenti situazioni in cui non vi siano i presupposti per una continuità aziendale esula dal campo di applicazione del presente documento.

Competenza economica

I bilanci degli enti non profit devono, di norma, essere redatti secondo il principio della competenza economica. I bilanci redatti per competenza economica risultano i più adatti a fornire informazioni in merito al reale stato di salute dell'azienda, con riferimento alla situazione patrimoniale-finanziaria ed a quella economica. E' tuttavia consentito agli enti non profit di ridotte dimensioni la redazione di bilancio secondo il principio di cassa, sebbene tale criterio sia palesemente inadatto al raggiungimento della rappresentazione veritiera e corretta.

Il principio della competenza economica si fonda sulla irrilevanza delle dinamiche finanziarie rispetto alla rappresentazione del valore economico. Pertanto i proventi e gli oneri devono essere rappresentati nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui essi hanno trovato giustificazione economica.

Il principio della competenza economica negli enti non profit, assume una connotazione più estesa di quanto non avvenga nelle aziende lucrative. Il Principio contabile (Pc) n.11 mantiene la sua integrale validità in relazione alle attività svolte dagli enti non profit per il mercato, ove esista e sia rinvenibile un ricavo diretto o indiretto il quale assuma la connotazione di corrispettivo delle attività svolta (di norma accessoria alla attività istituzionale). In tal caso, laddove sia dunque ravvisabile, su base sinallagmatica, un ricavo di natura corrispettiva il principio citato diviene interamente applicabile e ad esso si deve fare diretto riferimento.

Il Pc n. 11 sopra citato si fonda sulla determinazione dei costi di competenza dell'esercizio (definizione relativa) in funzione della correlazione di essi a ricavi conseguiti nello stesso periodo di tempo (definizione assoluta).

Qualora non sia rinvenibile un ricavo immediato o mediato è necessario abbandonare la logica posta a base del Pc n. 11 e la competenza economica dei costi deve essere individuata non già in relazione al ricavo conseguito ma quando:

- I. il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- II. l'erogazione è avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o di godimento, nel caso di beni e servizi destinati a collettività individuate, ovvero il bene o il servizio è divenuto di pubblico beneficio o dominio, nel caso di attività a beneficio diffuso (quali le attività di ricerca, culturali ecc.).

La partecipazione del costo al processo produttivo si realizza quando:

- I. i costi sostenuti in un esercizio riguardano fattori che hanno la loro utilità nell'esercizio stesso o non ne sia identificabile o valutabile la futura utilità;
- II. la competenza economica dei costi può essere determinata anche sulla base di assunzioni del flusso dei costi (Fifo, Lifo o costo medio) o, in mancanza di una più diretta associazione, per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica (ammortamento);
- III. viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- IV. l'associazione al processo produttivo o la ripartizione della utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale rilevanza.

Regole particolari riguardano la rilevazione dei costi relativi ad attività a lungo termine, cioè alla produzione di beni e all'erogazione di servizi il cui processo produttivo eccede l'anno.

In tali situazioni i costi devono essere riconosciuti sulla base dello stato di avanzamento dei lavori nei casi in cui siano rispettati i requisiti previsti dal Pc n. 23 o dalle specifiche norme in materia.

I proventi degli enti non profit sono di norma non correlati alle attività di carattere istituzionale da queste svolte secondo una logica sinallagmatica. Donazioni, contributi ed altri proventi, di natura non corrispettiva, devono essere iscritti nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui questi sono riscossi ovvero nell'esercizio in cui il titolo alla riscossione ha carattere giuridico.

Qualora sia ravvisabile una correlazione tra proventi comunque di natura non corrispettiva (donazioni e contributi) con specifiche attività dell'Anp, questi possono essere correlati con gli oneri dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti le attività istituzionali degli enti non profit ed intende esprimere la necessità di contrapporre agli oneri dell'esercizio, siano essi certi o presunti, i relativi proventi. Tale correlazione si realizza:

- I. per associazione di causa ad effetto tra proventi e oneri. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente;
- II. per imputazione diretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perchè associati al tempo o perchè sia cessata la correlazione con l'onere;

- III. per imputazione indiretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché pur non essendo correlabili ad uno specifico onere sono comunque correlabili ad una o più attività dell'esercizio.

Regole particolari riguardano la rilevazione dei proventi resi disponibili per attività a lungo termine. In tali situazioni i proventi devono essere correlati agli oneri sulla base dello stato di avanzamento dei lavori inerenti l'attività per la quale sono stati concessi nei casi in cui siano rispettati i requisiti previsti dal Pc n. 23 o dalle specifiche norme in materia.

LE CLAUSOLE GENERALI

Nella preparazione del bilancio, occorre tenere in considerazione, con riferimento agli aspetti quantitativi e di informativa, due finalità preminenti: la rappresentazione veritiera e corretta e la ricerca di un elevato livello di responsabilizzazione (*accountability*). Il raggiungimento di tali finalità può prevedere, in casi eccezionali e con motivazioni debitamente giustificate, una deroga all'applicazione degli specifici metodi applicativi e, laddove questi siano carenti, dei postulati di bilancio.

La rappresentazione veritiera e corretta

La rappresentazione veritiera e corretta è stata implementata nella normativa italiana per mezzo del D.lgs 127/91, decreto di recepimento della IV Direttiva CEE. La clausola in oggetto non prevede l'esistenza di dati oggettivamente determinabili e verificabili in bilancio; richiede, invece, la previsione di stime e misurazioni che siano compatibili e coerenti con le previsioni del management aziendale.

Il sistema di responsabilità (*accountability*)

Uno degli obiettivi nella redazione del bilancio degli enti non profit è quello di contribuire alla creazione e allo sviluppo di un clima di fiducia all'interno della collettività/comunità di riferimento. Per poter raggiungere tale risultato, occorre che l'attività degli enti non profit sia trasparente e coerente con le decisioni intraprese (*accountable*).

Nella redazione del bilancio, in particolare nella Relazione di missione, l'ente non profit deve dare prova della propria attenzione alle regole di responsabilità nei confronti della collettività di riferimento (*responsability*). Pertanto nel processo di redazione del bilancio, deve essere

perseguito l'obiettivo della effettiva esplicazione delle attività poste in essere dall'organizzazione.

Il rispetto delle suddette condizioni porta all'adozione continuativa di schemi e prospetti di bilancio effettivamente strutturati e adeguati a fornire la più approfondita informativa comparabile nello spazio e nel tempo; l'obiettivo deve essere quello di realizzare una effettiva trasparenza sui risultati dell'Anp. Di particolare utilità, potrebbe essere la pubblicazione di prospetti informativi correttamente tratti dai documenti di bilancio.

I PRINCIPI GENERALI DI BILANCIO

I principi generali di bilancio o postulati sono individuabili essenzialmente in:

- a. prevalenza della sostanza sulla forma;
- b. comprensibilità;
- c. imparzialità (neutralità);
- d. prudenza;
- e. comparabilità e coerenza;
- f. annualità;
- g. verificabilità dell'informazione;
- h. significatività.

La prevalenza della sostanza sulla forma

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma rappresenta per molti aspetti un corollario della clausola generale della rappresentazione veritiera e corretta. La sostanza rappresenta l'essenza nonché la rilevanza economica dell'evento.

Con riferimento alla inscindibilità dei documenti che formano lo schema di rappresentazione degli enti non profit, laddove i prospetti quantitativi non possano realizzare appieno il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, i documenti costituiti dalla nota integrativa e dalla relazione di missione devono contenere tutte le informazioni di carattere qualitativo che consentano di rendere la rappresentazione veritiera e corretta.

La comprensibilità

Il principio della comprensibilità deve anch'esso essere concepito, per molti aspetti, come un concetto rafforzativo della rappresentazione veritiera e corretta. Il sistema dei prospetti

contabili contenuti nel bilancio deve poter essere comprensibile nella sua sostanza e nella sua forma.

Sotto il profilo sostanziale, il bilancio deve mostrare una chiara e intelligibile imputazione degli elementi alle specifiche poste; tale fine può essere raggiunto anche tramite una coerente applicazione di norme tecniche consolidate, quali le Raccomandazione emanate dalla presente Commissione.

Per quanto concerne l'aspetto formale, il bilancio deve proporre una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali nonché una esauriente informativa di carattere qualitativo negli appositi documenti. Le classificazioni devono garantire contestualmente analiticità e sinteticità nell'analisi dei fenomeni gestionali. Una eccessiva analiticità può disperdere e confondere le informazioni più significative, mentre una eccessiva sinteticità rischia di fornire un quadro non esauriente dell'attività svolta.

L'imparzialità

Le informazioni contenute nei prospetti contabili devono, in aggiunta, essere imparziali (neutre), ossia scevre da distorsioni preconcette. Il bilancio non è imparziale se tramite la determinazione di particolari dati o informazioni di natura discorsiva tende a orientare le decisioni degli utilizzatori in direzione divergente rispetto a quella coerente. Il fatto che il bilancio sia indirizzato a una specifica categoria di soggetti, invece, non è caratteristica fondamentale per determinare la non neutralità dello stesso. Per esempio, il bilancio di una Fondazione che acquisisce contributi da privati al fine di erogare finanziamenti per opere sociali è chiamata a fornire informazioni più attente concernenti l'utilizzo delle risorse, in quanto intravede negli erogatori il proprio pubblico privilegiato; non per questo il bilancio della Fondazione è da considerarsi privo della caratteristica della neutralità.

La prudenza

La redazione del bilancio prevede necessariamente l'esercizio di un giudizio soggettivo nella imputazione di determinate poste in bilancio. Ciò è dovuto al fatto che la competenza economica prevede l'iscrizione di oneri o proventi che spesso hanno avuto una manifestazione economica ma che non hanno ancora trovato equivalente manifestazione monetaria. Nella valutazione degli elementi di bilancio, occorre fare uso del principio della prudenza, che consiste nell'impiego di un grado di cautela nell'esercizio dei giudizi necessari

per l'effettuazione delle stime affinché le attività e i proventi non siano sovrastimati e le passività e gli oneri non siano sottostimati. L'utilizzo di tale principio, inoltre, comporta l'iscrizione dei proventi solamente laddove questi siano effettivamente realizzati e l'imputazione degli oneri anche qualora questi siano anche solamente potenziali.

La comparabilità e la coerenza

Si pensi, per esempio, alla vendita di un cespite, finalizzata a creare liquidità in vista di un finanziamento di ricerca.

Tale vendita crea contestualmente la rilevazione di un provento (da iscrivere nel rendiconto gestionale) e di un credito.

Se l'azienda debitrice è insolvente, sarà necessario rivedere l'importo del credito iscritto in bilancio e l'eventuale rettifica dovrà necessariamente essere basata su una previsione dell'attività futura dell'azienda debitrice che potrà essere confermata o smentita solo da eventi futuri che, in quanto tali, sono coperti necessariamente da un'alea.

Il bilancio per poter fornire informazioni utili deve poter essere comparabile. L'accezione di comparabilità assume un duplice significato: spaziale e temporale.

Il bilancio è comparabile nello spazio quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'azienda con quelli di altri enti non profit. Tale fine può essere raggiunto tramite l'impiego da parte degli enti non profit dei medesimi principi generali di redazione e dei medesimi criteri applicativi.

Il bilancio è comparabile nel tempo quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'azienda con quelli ottenuti dalla medesima azienda in esercizi passati. Tale finalità è raggiungibile solamente applicando in maniera costante i medesimi principi e criteri nel corso del tempo. Questa caratteristica, meglio nota come principio della coerenza, si concretizza con l'evidenziazione dei medesimi dati quantitativi e delle stesse informazioni qualitative in maniera costante nel tempo. Il requisito della comparabilità nel tempo non deve, però, costituire un ostacolo alla possibilità di fornire una informativa aziendale sempre più corretta. Per esempio, laddove un'azienda venisse a conoscenza di nuove informazioni in merito a uno specifico fatto od operazione che comportano il cambiamento di contabilizzazione dello stesso, l'azienda non solo può cambiare criterio ma è tenuta a farlo in base alla clausola generale di rappresentazione veritiera e corretta.

Annualità

Tale principio stabilisce il vincolo delle operazioni ad un esercizio annuale, in modo da agevolare il controllo dell'attività dell'esecutivo dell'azienda. Il bilancio relativo a tale periodo deve essere redatto in modo da consentire la comparabilità nel tempo dei dati aziendali e la coerenza con quello di altre aziende dello stesso settore. Il principio dell'annualità normalmente si concretizza nell'approvazione del bilancio (di norma entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio).

Verificabilità dell'informazione

Le informazioni di carattere patrimoniale, economico e finanziario desumibili dal bilancio devono essere verificabili attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo conto altresì degli elementi soggettivi che hanno influenzato la stesura del bilancio stesso.

La significatività

Le informazioni sono significative quando sono in grado di influenzare le decisioni, non soltanto economiche, degli utilizzatori, aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti e futuri. La significatività dell'informazione è correlata alla sua natura e alla sua portata quantitativa (rilevanza). Negli enti non profit attraverso l'informativa di natura qualitativa s'intende dimostrare che il fine dell'azienda è prevalentemente quello di creare un valore sociale per la comunità.

Eventuali conflitti tra clausole generali, caratteristiche qualitative e metodi applicativi

Si può verificare, talvolta, che nella redazione del bilancio si presentino situazioni di conflitto tra clausole generali e/o caratteristiche qualitative.

Il bilancio deve tendere a perseguire le cosiddette clausole generali; ciò significa che una caratteristica qualitativa non può, in alcun modo, portare a scelte contabili contrarie ai fini indicati nelle clausole generali.

Laddove vi sia un conflitto tra più caratteristiche qualitative, occorre stabilire quale caratteristica debba essere utilizzata, in base alle disposizioni legislative e tecniche in materia, alle specifiche situazioni ed alle finalità che si propone di raggiungere il bilancio.

La scelta di un determinato criterio comporta l'applicazione di tale criterio in situazioni simili o analoghe.

Nel caso in cui la Commissione preveda o richiami un comportamento contabile che contrasta con l'applicazione di una caratteristica qualitativa, è necessario seguire l'applicazione dello specifico trattamento previsto.

GLI ELEMENTI DEL BILANCIO

LA SITUAZIONE PATRIMONIALE-FINANZIARIA

Il bilancio, attraverso i suoi elementi classificati in macroclassi, rappresenta gli effetti patrimoniali e finanziari delle operazioni e degli eventi dell'arco temporale interessato. Gli elementi che riguardano direttamente la misurazione della situazione patrimoniale/finanziaria sono attività, passività e patrimonio netto.

Tali elementi costituiscono una informazione imprescindibile per l'utilizzatore del bilancio.

I prospetti in oggetto, e in particolare lo stato patrimoniale forniscono una importante informativa per gli *stakeholder* dell'Anp interessati a conoscere i "mezzi" tramite cui il fine viene perseguito e se vi è corrispondenza tra la *mission* dichiarata e gli strumenti e le risorse a disposizione. Tali documenti contabili, inoltre, forniscono indicatori significativi per analizzare e comprendere l'effettiva solidità e solvibilità finanziaria dell'ente non profit.

Attività

Un'attività è una risorsa controllata dall'azienda come risultato di eventi passati e dalla quale sono attesi in futuro flussi di benefici economici. Essa è rilevata quando è probabile che i benefici economici futuri affluiranno all'azienda e il valore dell'attività può essere determinato in maniera attendibile. Quando è sostenuta una spesa per la quale è improbabile che i benefici economici affluiranno all'azienda successivamente all'esercizio in corso, si concretizza la rilevazione di un onere nel rendiconto della gestione.

Le attività potenziali, intese come, attività possibili che sono confermate solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti e non totalmente sotto il controllo dell'azienda, non devono essere iscritte in bilancio. Tale concetto appare particolarmente rilevante nel settore non profit; spesso, infatti, sorgono problemi nell'individuazione di un'attività, qualora, per esempio, come nel caso delle promesse di liberalità, non esista la certezza giuridica che all'impegno preso dai sostenitori "potenziali" possa seguire un'effettiva erogazione liberale da

parte degli stessi (obbligazione). In questa specifica circostanza, sarebbe più opportuna l'evidenziazione della promessa tramite la previsione di un apposito conto d'ordine. Tali casi devono essere analizzati individualmente sulla base degli accordi (impliciti e giuridici esistenti) e sulla base del principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Passività

Una passività è un'obbligazione attuale dell'azienda derivante da eventi passati, la cui estinzione consiste in una uscita dall'azienda di risorse che incorporano benefici economici.

Essa è rilevata quando è probabile che un flusso in uscita di risorse che incorporano benefici economici deriverà dall'estinzione di un'obbligazione attuale e l'importo al quale avverrà l'estinzione può essere quantificato attendibile.

Le passività potenziali, intese come obbligazioni derivanti da passività possibili che saranno confermate solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti e non totalmente sotto il controllo dell'azienda non devono essere iscritte in bilancio..

Le passività potenziali devono essere iscritte in bilancio, solo quando ritenute probabili, secondo il significato che viene dato a tale termine dal Pc. n.19 5, e quando vi è la possibilità di stimare l'entità dell'onere con sufficiente ragionevolezza.

Patrimonio netto

Il patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio. Esso si compone di sottoclassificazioni significative per il processo decisionale degli operatori interni e per le esigenze conoscitive degli altri *stakeholder*.

L'ANDAMENTO GESTIONALE

La misurazione diretta dell'andamento economico è costituita dagli elementi oneri e proventi. I dati economici corrispondenti all'andamento gestionale sono riportati in un documento solitamente denominato rendiconto della gestione. Gli elementi di provento e onere in un'ente non profit sono definiti come segue.

PROVENTI

I proventi sono gli incrementi nei benefici economici di competenza del periodo, che si manifestano sotto forma di nuove attività in entrata o in accresciuto valore delle attività esistenti o diminuzioni delle passività che si concretizzano in incrementi del patrimonio netto. Essi sono rilevati nel momento in cui ha luogo un incremento di benefici futuri che comporta un incremento di attività o un decremento di passività che possa essere valutato attendibilmente e che ha un sufficiente grado di certezza. Pertanto la rilevazione di un provento si verifica simultaneamente alla rilevazione di un incremento di attività o di un decremento di passività.

ONERI

Gli oneri sono i decrementi nei benefici economici di competenza del periodo, che si manifestano sotto forma di flussi finanziari in uscita o riduzione di valore delle attività o sostenimento di passività che si concretizzano in decrementi del patrimonio netto.

Essi sono rilevati quando ha luogo un decremento dei benefici economici futuri comportante un decremento di attività o un incremento di passività che può essere valutato attendibilmente. Pertanto la rilevazione di un onere si verifica simultaneamente alla rilevazione di un incremento di passività o di un decremento di attività.

Oneri e proventi sono da considerarsi strettamente correlati tra loro (principio della correlazione) anche se negli enti non profit la relazione che li lega richiede che gli oneri siano subordinati ai proventi (erogazioni liberali e altri sostegni finanziari e non) e non viceversa come, invece, si verifica nelle aziende aventi scopo di lucro.

Nel caso in cui i benefici economici si verificano per più periodi, gli oneri sono rilevati nel rendiconto della gestione sulla base di procedure di imputazioni sistematiche e razionali. Un onere è, al contrario, immediatamente rilevato nel rendiconto della gestione quando una spesa non produce alcun beneficio economico futuro o quando, e nella misura in cui, i benefici economici futuri non si qualificano, o cessano di qualificarsi, per la rilevazione nello stato patrimoniale come attività.

I CRITERI DI VALUTAZIONE

Il processo di misurazione avviene attraverso la determinazione di un valore. Esso comporta l'individuazione di appositi criteri di valutazione.

I criteri di valutazione negli enti non profit possono così individuarsi:

- *Il costo storico.* Le attività sono iscritte per l'importo effettivamente pagato per l'acquisizione del fattore produttivo al momento della sua acquisizione. Le passività sono iscritte al valore effettivamente ricevuto quale controprestazione.
- *Il costo corrente.* Le attività sono iscritte al valore che si dovrebbe pagare se il fattore produttivo fosse acquisito al momento attuale. Le passività sono iscritte all'importo che si dovrebbe versare per estinguere l'obbligazione al momento attuale.
- *Il presunto valore di realizzo (estinzione).* Le attività sono iscritte al valore monetario che si potrebbe ottenere dalla vendita o realizzo del fattore produttivo, in condizioni di normale funzionamento. Le passività sono iscritte per l'importo monetario che si dovrebbe versare per estinguere l'obbligazione, nel corso del normale svolgimento dell'attività aziendale.
- *Il valore attuale.* Le attività sono iscritte al valore attualizzato dei flussi finanziari futuri in entrata che il fattore produttivo si prevede possa generare, in condizioni di normale funzionamento. Le passività sono iscritte al valore attualizzato dei flussi finanziari in uscita che si prevede debbano essere versati per estinguere l'obbligazione, nel corso del normale svolgimento dell'attività aziendale.
- *Il valore normale.* Il valore al quale i beni o i servizi erogati possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario.

I criteri di iscrizione e valutazione delle attività e passività patrimoniali degli enti non profit in linea di principio sono analoghi a quelli stabiliti dall'art. 2426 codice civile e dai principi contabili emanati dai CNDC per i bilanci delle imprese.

IL PRINCIPIO DEL COSTO

Il criterio di valutazione più comunemente usato è il costo storico. Esso generalmente si combina con altri criteri.

Il "principio" del costo si presenta di facile applicabilità, in quanto riduce la possibilità di valutazioni soggettive.

E' caratterizzato da due configurazioni:

- *Il costo d'acquisto.* Nell'oggetto di calcolo sono inclusi gli oneri sostenuti per l'acquisizione e la predisposizione all'utilizzo del bene acquisito.

- *Il costo di produzione.* Il valore si ottiene dalla somma dei costi sostenuti per la sua produzione in economia, ossia all'interno dell'Anp. Concorrono alla determinazione del valore suddetto sia i costi diretti, sia i costi indiretti ragionevolmente imputabili al prodotto/servizio secondo criteri di razionalità relativa.

DOCUMENTO DI PRESENTAZIONE DI UN SISTEMA RAPPRESENTATIVO DEI RISULTATI DI SINTESI DELLE AZIENDE NON PROFIT

Data la peculiarità delle aziende non profit ed i suoi caratteri gestionali tipici appare fondamentale garantire la trasparenza dell'attività svolta al fine di consentire la continuità e il perseguimento della propria missione. Tale trasparenza, o accountability, può essere garantita, in prima istanza, attraverso il bilancio ed i suoi allegati.

Tale documento è importante in ordine alla necessità di mantenere vivo nel tempo il rapporto fiduciario con la collettività di riferimento, che è destinataria dell'output (servizi prestati) e da cui proviene l'input (fondi ricevuti e lavoro volontario).

L'attuale normativa civilistica non prevede particolari obblighi contabili in capo alle fondazioni, associazioni e altre istituzioni non profit di carattere privato. E' peraltro previsto un obbligo generico per le associazioni (art. 20) ove l'assemblea è chiamata ad approvare il bilancio al termine di ogni esercizio.

Inoltre, più in generale, laddove l'art. 18 del codice civile stabilisce che per gli amministratori tornano applicabili le regole del mandato (artt. 1710 e segg. del codice civile) si fa un diretto rinvio anche all'art. 1713 che è intitolato "obbligo di rendiconto" e impone agli amministratori di rendere conto del proprio operato.

Per le organizzazioni di volontariato la legge 266/91 detta disposizioni piuttosto generiche sulle modalità di stesura del bilancio in quanto prevede semplicemente all'art.3, comma 3, l'obbligo generico di redazione del bilancio senza dare indicazioni significative in merito a contenuti e struttura. La legge infatti nulla sancisce con riferimento alla struttura, mentre in merito ai contenuti stabilisce che dal bilancio "devono risultare i beni, i contributi o i lasciti

ricevuti". L'atto costitutivo o lo statuto devono definire le modalità di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea degli aderenti.

Più definita è la situazione delle cooperative sociali le quali, in virtù del richiamo dell'art. 2516 c.c., sono, come tutte le cooperative, soggette alla disciplina di bilancio prevista per le società per azioni.

Sono quindi soggette alla redazione di bilanci definiti nella struttura degli artt. 2423-*bis* e *ter*, nei contenuti dagli artt. 2424, 2425 e 2427, all'obbligo di osservazione dei criteri di valutazione dell'art. 2426, agli adempimenti civili volti alla pubblicazione del documento.

Per le ONLUS ai sensi dell'art. 20 bis del DPR 600/73, inserito dal D.Lgs. 460/97, è previsto l'obbligo di seguire tutte le operazioni di gestione con una contabilità generale e sistematica che consenta di redigere annualmente il bilancio generale dell'azienda, da cui risultino la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, dell'azienda stessa, distinguendo le attività istituzionali da quelle direttamente connesse.

Per gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi è previsto dal D.Lgs.460/97 l'obbligo di redazione di apposito rendiconto delle attività di raccolta pubblica di fondi.

Leggi speciali stabiliscono schemi predeterminati di bilanci come è il caso del D.Lgs. 29 giugno 1996 n. 367 per gli enti lirici, la normativa che ha per oggetto i partiti politici (legge 2 gennaio 1997, n. 2) che ha previsto un modello di bilancio ed il contenuto della nota integrativa e delle relazione di gestione.

A parte queste norme non vi sono regole predeterminate né legislative, né norme generalmente accettate per la formazione e il contenuto dei bilanci delle aziende non profit.

Occorre quindi riferirsi alla tecnica, alle norme stabilite per le imprese, se applicabili, ed eventualmente ai principi utilizzati presso altri Paesi. In tal senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria che tiene conto che, anche alla luce dei numerosi controlli da parte dei numerosi ambiti istituzionali preposti, le aziende non profit devono predisporre un rendiconto in grado di rappresentare i risultati di sintesi della gestione aziendale.

LO SCHEMA DI RENDICONTAZIONE PROPOSTO.

A questo proposito si ritiene determinante la definizione del contenuto minimo del documento

bilancio d'esercizio delle aziende non profit, e si propone uno schema di massima di tale documento costituito da:

- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto della gestione;
- Nota integrativa
- Prospetto di movimentazione dei fondi;
- Relazione sulla gestione (c.d. conto morale);

La Commissione ritiene di formulare il citato schema generale di documenti costituenti il bilancio unico senza ritenere necessarie specificazioni correlate alle diverse forme giuridiche delle aziende non profit.

Per aziende non profit di dimensioni ridotte identificabili dall'ammontare dei proventi annui complessivi non superiore a 50.000 Euro nei due esercizi precedenti a quello di riferimento è previsto l'utilizzo di uno schema di rappresentazione dei risultati di sintesi semplificato come nella successiva parte II del documento.

Tali documenti sono rappresentati come schema generale ed il loro contenuto può quindi essere adattato alle diverse peculiari realtà di ciascuna azienda.

LO STATO PATRIMONIALE

Lo schema di Stato patrimoniale individuato per le aziende non profit riprende lo struttura di base dello schema previsto per le imprese dall'art. 2424 del codice civile con alcune modifiche e aggiustamenti che tengono conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio di tali realtà aziendali.

Nel caso in cui si sia in presenza di investimenti, e comunque poste di patrimonio, specifiche per le attività accessorie, le stesse devono essere distinte nella rappresentazione dello stato patrimoniale (per esempio con l'istituzione di una colonna "ad hoc" e descritte nella nota integrativa).

ATTIVO

A) CREDITI VERSO ASSOCIATI PER

VERSAMENTO QUOTE

B) IMMOBILIZZAZIONI

I-Immobilizzazioni immateriali

- 1) costi di impianto ed ampliamento
- 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 5) avviamento
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti
- 7) altre

II-Immobilizzazioni materiali

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

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

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

C) ATTIVO CIRCOLANTE

I-Rimanenze:

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

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

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

III-Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni
- 2) altri titoli

IV-Disponibilità liquide

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

D) RATEI E RISCONTI

PASSIVO

A) PATRIMONIO NETTO:

I – Patrimonio libero

- 1) Risultato gestionale esercizio in corso (positivo o negativo)
- 2) Risultato gestionale da esercizi precedenti
- 3) Riserve statutarie
- 4) Contributi in conto capitale liberamente utilizzabili

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

III – Patrimonio vincolato

- 1) Fondi vincolati destinati da terzi
- 2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali
- 3) Contributi in conto capitale vincolati da terzi
- 4) Contributi in conto capitale vincolati dagli organi istituzionali
- 5) Riserve vincolate (per progetti specifici, o altro)

B) FONDI PER RISCHI E ONERI

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
- 2) altri.

C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

D) DEBITI, CON SEPARATA INDICAZIONE, PER CIASCUNA VOCE, DEGLI IMPORTI ESIGIBILI OLTRE L'ESERCIZIO SUCCESSIVO:

- 1) Titoli di solidarietà ex art. 29 del D. Lgs. n. 460;
- 2) Debiti per contributi ancora da erogare
- 3) Debiti verso banche;
- 4) debiti verso altri finanziatori;
- 5) acconti;
- 6) debiti verso fornitori;
- 7) debiti tributari;
- 8) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 9) Debiti per rimborsi spese nei confronti di lavoratori volontari
- 10) Debiti verso aziende non profit collegate e controllate
- 11) Debiti verso imprese collegate e controllate
- 12) altri debiti.

E) RATEI E RISCONTI

Conti d'ordine

- indicazione dei rischi assunti dall'azienda non profit
- indicazione degli impegni assunti dall'azienda non profit
- indicazione dei beni di terzi presso l'azienda non profit
- indicazione dei beni dell'azienda non profit presso terzi
- indicazione delle promesse (intenzioni) di contributo.

Lo schema di Stato patrimoniale previsto conferma la struttura sostanziale prevista dall'art. 2424 del codice civile apportando le modifiche che seguono:

- sono stati superati tutti i riferimenti alle società controllanti che in forza del criterio di autogoverno non possono esistere. Non si ritiene, con riferimento ad una visione più

ampia del tema, di trattare in questa sede la definizione del concetto di controllabilità e di controllo tra aziende non profit;

- le “quote da versare” sono relative a quote associative ancora da versare da parte di associati;
- non viene prevista la possibilità di un aggio in sede di emissione dei prestiti;
- con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto si ritiene di evidenziare:

Il patrimonio libero: è costituito dalle riserve derivanti dai risultati gestionali realizzati e dai contributi in conto capitale liberamente utilizzabili, e pertanto si compone del: risultato gestionale esercizio in corso; delle riserve statutarie; dei risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti; dei contributi in conto capitale liberi.

Il fondo di dotazione: se previsto statutariamente. Il fondo può essere sia libero che vincolato in funzione delle indicazioni statutarie.

Il patrimonio vincolato: il patrimonio vincolato è composto da fondi, riserve e contributi in conto capitale vincolati per scelte operate da terzi donatori.

Le aziende non profit, accanto all'attività istituzionale possono tuttavia svolgere anche attività cosiddette accessorie (o strumentali, o ancora collaterali). In questo caso, la gestione unitaria si presenta come maggiormente complessa ed eterogenea rispetto al caso dello svolgimento della sola attività istituzionale, una eterogeneità che non può non trovare evidenza in sede di bilancio, e quindi anche di stato patrimoniale.

Il raggiungimento dell'obiettivo generale della “rappresentazione chiara veritiera e corretta della situazione patrimoniale dell'ente non profit” impone in tale circostanza, un lieve adattamento dello schema di Stato patrimoniale sopra riportato.

In particolare, sotto l'aspetto meramente patrimoniale, occorre precisare che per lo svolgimento dell'attività accessoria, l'ente non profit può far uso:

- a) dello stesso patrimonio (e gli stessi finanziamenti) utilizzato/accesi per lo svolgimento dell'attività istituzionale; oppure
- b) di beni patrimoniali (e/o finanziamenti) specifici, i quali, possono essere anche profondamente diversi da quelli utilizzati/accesi per l'attività istituzionale. 8

In questo secondo caso, poiché compito dello Stato patrimoniale civilistico, anche nelle aziende non profit, è rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto l'entità, la

composizione qualitativa, ma anche “la destinazione gestionale” del patrimonio a disposizione dell’istituto, si ritiene utile, posta la validità e l’inderogabilità del postulato dell’unitarietà della gestione, **distinguere il patrimonio “generico” dell’azienda, da quello eventualmente specifico (beni e finanziamenti) dell’attività accessoria.**

Una cosa infatti è sapere che un’azienda utilizza lo stesso patrimonio per lo svolgimento di tutte le sue attività, e un’altra cosa è sapere che accanto ad un patrimonio “generico” esistono invece anche beni patrimoniali e finanziamenti specifici per lo svolgimento di alcune attività accessorie. La percezione della situazione patrimoniale generale dell’azienda (ma anche del grado di solvibilità aziendale), e le connesse valutazioni, nei due casi indicati, potrebbero infatti essere anche profondamente diverse. Inoltre, nel caso di svolgimento di un’attività accessoria accanto a quella istituzionale (con o senza patrimonio specifico), di significativo interesse per il lettore esterno dei conti può essere opportuno anche evidenziare distintamente l’entità dei rischi e degli impegni (e in generale dei conti d’ordine) generati specificamente dall’attività accessoria.

Non sembra infine necessario, ai fini civilistici, qualora l’azienda non profit utilizzasse per lo svolgimento dell’attività collaterale lo stesso patrimonio impiegato per quella istituzionale, frazionare il medesimo nella quota-parte afferente l’attività istituzionale e 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.

IL RENDICONTO DELLA GESTIONE.

Lo scopo fondamentale del rendiconto della gestione è quello di rappresentare il risultato economico (positivo o negativo) di periodo e di illustrare attraverso il confronto tra i proventi/ricavi ed i costi come si sia pervenuti al risultato di sintesi. Per le imprese il risultato economico di sintesi della gestione è rappresentato mediante la redazione del conto economico. Tale traslazione logica non può invece essere operata alle aziende non profit, per le quali risulta più indicata la denominazione di rendiconto gestionale, così come avviene per le istituzioni non profit anglosassoni. Tali aziende, infatti, non hanno generalmente un mercato di riferimento e se lo hanno le operazioni di scambio tipiche sono strumentali ad altri

fini. Pertanto, il risultato del confronto fra impiego e destinazione dei fattori (costi di gestione) da un lato ed i ricavi (che spesso non si possono definire tali in quanto non si formano nello scambio) ed i proventi (contribuzioni, interessi, etc.) dall'altro non assume il significato economico che tipicamente questo risultato di sintesi assume nel caso dell'impresa.

Di conseguenza l'attività di rendicontazione nelle aziende non profit ha come scopo principale quello di informare i terzi sull'attività posta in essere dall'azienda nell'adempimento della missione istituzionale e ha come oggetto le modalità in cui l'azienda ha acquisito ed impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività.

Il rendiconto gestionale a proventi ed oneri informa, pertanto, sulle modalità con cui le risorse sono state acquisite e sono state impiegate nel periodo con riferimento alle cosiddette "aree gestionali".

Le "**aree gestionali**" dell'azienda non profit sono gli ambiti dell'attività aziendale contraddistinti da elevati livelli di uniformità. Tali uniformità sono correlate ai fini perseguiti o alle caratteristiche delle combinazioni e dei processi di produzione e consumo.

Tra le aree gestionali dell'azienda non profit sono individuate:

- **attività tipica o di istituto:** si tratta di attività svolta dall'azienda non profit ai sensi delle indicazioni previste dalla statuto e viene espressa analiticamente dalle disposizioni statutarie e costitutive che identificano il fine di carattere ideale, sociale, morale o politico che contraddistingue l'azione aziendale. Nella gestione dell'attività tipica o istituzionale rientrano quindi tutte le operazioni che sono direttamente correlate alla missione aziendale, e che sono di competenza economica dell'esercizio a cui il rendiconto fa riferimento. A fini esemplificativi nel caso di un'azienda non profit impegnata nella gestione di una Residenza sanitaria assistita (RSA) l'attività di tipo istituzionale comprende l'insieme delle operazioni attraverso cui si esplica l'attività di accoglienza e di mantenimento degli ospiti, la gestione tipica di un centro di ricerca concerne il finanziamento e l'eventuale progettazione di iniziative di ricerca;
- **attività promozionale e di raccolta fondi:** si tratta di attività svolte dall'azienda nel tentativo di ottenere contributi ed elargizioni in grado di garantire la disponibilità di risorse finanziarie per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento dei fini istituzionali. Nell'ambito dell'area gestionale descritta devono trovare rappresentazione tutti i costi ed i proventi connessi allo sviluppo di attività e iniziative

promozionali di raccolta dei fondi ed il risultato parziale di questa gestione deve risultare positivo e tale da garantire un adeguato finanziamento all'attività istituzionale che, per definizione, non può essere rappresentata dall'attività di raccolta fondi;

- **attività accessoria:** si tratta di attività diversa da quella istituzionale (il confine che delimita la gestione accessoria da quella istituzionale è determinato dalle finalità e dall'oggetto sociale esplicitati nell'atto costitutivo o nello statuto) ma in grado di garantire all'azienda non profit risorse economiche con cui perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto. Il confine che separa la gestione accessoria da quella istituzionale è determinato dalle finalità e dall'oggetto sociale esplicitati nell'atto costitutivo o nello statuto. A fini esemplificativi l'organizzazione di attività di trasferimento e di soggiorno può essere considerata come attività istituzionale: se l'azienda non profit ha per oggetto la promozione e l'animazione culturale di una certa fascia della popolazione al contrario non rientra nell'attività accessoria qualora l'oggetto sociale dell'azienda non profit sia quello di gestire una mensa per gli extracomunitari o un centro di recupero per tossicodipendenti. Esistono poi alcune attività che, a prescindere dallo specifico scopo sociale, rientrano comunque nella gestione accessoria: tra queste la gestione di un'attività commerciale o di un bar;
- **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. Come tali sono attività non programmate svolte occasionalmente.
- **attività di supporto generale:** si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantiscono l'esistenza delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.

Per procedere alla rappresentazione dei risultati economici di sintesi dell'attività delle aziende non profit viene utilizzata la nozione di provento ed onere piuttosto che quella di costo e ricavo (valori derivanti dallo scambio economico) o di entrata ed uscita (valori derivanti dalla dinamica dei flussi finanziarie): nella stessa logica viene utilizzato il risultato gestionale complessivo dell'azienda non profit come modalità di espressione sintetica del risultato dell'attività.

Il rendiconto gestionale presenta uno schema di classificazione delle risorse acquisite ed impiegate dall'azienda non profit primariamente basato sulla classificazione per provenienza da soggetti ed aree gestionali per i proventi e sulla classificazione per destinazione alle funzioni gestionali per gli oneri. L'eventuale classificazione per natura di proventi ed oneri deve pertanto considerarsi aggiuntiva e non sostitutiva alla classificazione per destinazione.

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'azienda non 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.

RENDICONTO GESTIONALE A PROVENTI ED ONERI

Oneri	Proventi
1) Oneri da attività tipiche 1.1) Materie prime 1.2) Servizi 1.3) Godimento beni di terzi 1.4) Personale 1.5) Ammortamenti 1.6) Oneri diversi di gestione	1) Proventi da attività tipiche 1.1) Da contributi su progetti 1.2) Da contratti con enti pubblici 1.3) Da soci ed associati 1.4) Da non soci 1.5) Altri proventi
2) Oneri promozionali e di raccolta fondi 2.1) Raccolta 1 2.2) Raccolta 2 2.3) Raccolta 3 2.4) Attività ordinaria di promozione	2) Proventi da raccolta fondi 2.1) Raccolta 1 2.2) Raccolta 2 2.3) Raccolta 3 2.4) Altri
3) Oneri da attività accessorie 3.1) Materie prime 3.2) Servizi 3.3) Godimento beni di terzi 3.4) Personale 3.5) Ammortamenti 3.6) Oneri diversi di gestione	3) Proventi da attività accessorie 3.1) Da contributi su progetti 3.2) Da contratti con enti pubblici 3.3) Da soci ed associati 3.4) Da non soci 3.5) Altri proventi
4) Oneri finanziari e patrimoniali 4.1) Su prestiti bancari 4.2) Su altri prestiti 4.3) Da patrimonio edilizio 4.4) Da altri beni patrimoniali	4) Proventi finanziari e patrimoniali 4.1) Da depositi bancari 4.2) Da altre attività 4.3) Da patrimonio edilizio 4.4) Da altri beni patrimoniali
5) Oneri straordinari 5.1) Da attività finanziaria 5.2) Da attività immobiliari 5.3) Da altre attività	5) Proventi straordinari 5.1) Da attività finanziaria 5.2) Da attività immobiliari 5.3) Da altre attività
6) Oneri di supporto generale 6.1) Materie prime 6.2) Servizi 6.3) Godimento beni di terzi 6.4) Personale 6.5) Ammortamenti 6.6) Oneri diversi di gestione	
7) Altri oneri	7) Altri proventi
Risultato gestionale positivo	Risultato gestionale negativo

Il modello generale di rendicontazione è costituito da un rendiconto gestionale a proventi ed

oneri di periodo presenta l'esposizione ordinata di proventi ed oneri classificati per area gestionale ed il risultato gestionale determinato per contrapposizione di proventi ed oneri riferiti al periodo: tali proventi ed oneri sono rilevati al lordo, senza compensazioni parziali.

Proventi ed oneri sono rilevati sulla base del criterio della competenza economica.

Viene identificato con la nozione di "risultato gestionale" (positivo o negativo) dell'azienda non profit la differenza tra proventi ed oneri complessivi. Il risultato gestionale rappresenta la variazione positiva o negativa del patrimonio netto dell'azienda non profit nell'esercizio di riferimento per effetto della gestione.

Lo schema di rendiconto generale descritto può essere interpretato e specificato in relazione alle diverse categorie di aziende non profit, senza alterarne la struttura, ma solamente specificandone le voci e applicando le "aree gestionali" alla realtà delle particolari aziende considerate.

A completamento dello schema di classificazione descritto, e data la possibile eterogeneità dei proventi e degli oneri che si possono determinare in una azienda non profit, è opportuno prevedere la voce residuale "altri proventi" ed "altri oneri" destinati ad accogliere proventi ed oneri non classificabili nelle funzioni gestionali definite. Qualora tale importo dovesse presentarsi come percentualmente rilevante, è opportuno dettagliarne il contenuto nella nota integrativa.

Nel caso si evidenzino all'interno delle aree gestionali progetti rilevanti e pertanto degni di osservazione specifica, è opportuno procedere all'individuazione di tali progetti ed alla ulteriore suddivisione di oneri e proventi per progetto all'interno della stessa area gestionale. Il progetto rappresenta un aggregato di operazioni più limitato dell'area gestionale o della funzione, in relazione univoca con un'area gestionale dell'azienda non profit.

LA NOTA INTEGRATIVA.

La Nota Integrativa ha la funzione di illustrare od integrare i dati e le informazioni contenute nello Stato Patrimoniale e nel Rendiconto della gestione, costituendo, con questi ultimi, il "Bilancio di esercizio".

Preliminarmente la Nota Integrativa deve contenere i seguenti elementi:

- indicazioni dell'organo che ha effettuato la revisione del bilancio (Collegio dei Revisori o Società di Revisione Contabile). L'omissione della informazione sottintende che il bilancio non è stato sottoposto a revisione.

- informazioni circa le esenzioni fiscali di cui beneficia l'azienda e la deducibilità fiscale sulle donazioni di cui i donanti possono beneficiare;
- indicazione del numero delle persone direttamente dipendenti alla fine del periodo e del numero dei dipendenti degli enti controllati (Comitati o organizzazioni controllate od affiliate).

Con riferimento alle finalità affidate alla Nota Integrativa di illustrazione delle appostazioni contabili, il documento dovrà inoltre indicare, per lo stato patrimoniale i criteri adottati nella valutazione delle voci dello stato patrimoniale e se gli stessi sono variati rispetto all'esercizio precedente.

In particolare dovranno essere esplicitati:

- i criteri di valutazione delle immobilizzazioni materiali od immateriali nonché i criteri seguiti per il loro ammortamento. (nel caso che i costi di acquisto dei beni destinati all'attività istituzionale siano stati annualmente spesati a carico dell'esercizio, occorre indicare l'ammontare degli acquisti effettuati nell'anno);
- le modalità di valutazione delle rimanenze delle merci o dei materiali , dei titoli e delle attività finanziarie non immobilizzate, precisando sia gli elementi considerati nella configurazione del costo, sia i riferimenti adottati nella definizione del valore di mercato;
- i criteri di valutazione dei crediti e dei debiti;
- i criteri di contabilizzazione dei proventi e delle spese e cioè se è stato seguito il criterio di competenza oppure di cassa; qualora fosse stato seguito un criterio misto, occorre specificare le voci e le motivazioni per le quali è stato preferito il criterio di cassa;
- motivazione e criteri di quantificazione degli accantonamenti ai fondi rischi ed oneri

Deve altresì essere fornito il dettaglio ed il contenuto e della movimentazione delle voci più significative dello **stato patrimoniale**, ivi compresi i conti d'ordine. In particolare per le somme ricevute con vincolo di destinazione e, cioè, per essere erogate per finalità specifiche in esercizi successivi il cui importo sarà accantonato in appositi fondi vincolati, la nota integrativa deve riportare:

- il dettaglio dei fondi esistenti all'inizio dell'esercizio;
- l'incremento per contributi vincolati ricevuti nell'esercizio (il cui totale corrisponde alla voce esposta nel conto economico "accantonamenti ai fondi vincolati");

- le erogazioni eseguite nell'esercizio secondo le finalità previste dal donatore (il cui totale corrisponde alla voce del conto economico "utilizzo fondi vincolati");
- il totale dei fondi alla fine del periodo con ulteriore indicazione degli importi per ciascuno degli esercizi successivi in cui avviene l'erogazione.

Con riferimento allo schema di rappresentazione del **risultato di gestione** la nota integrativa dovrà contenere:

con riguardo all'attività istituzionale:

- l'analisi della voce "Liberalità" prevedendo la classificazione delle varie tipologie di contributi ricevuti;
- l'analisi dei proventi finanziari ivi comprese eventuali plusvalenze da cessione di titoli ed al netto di minusvalenze da cessione o da valutazione dei titoli;
- l'analisi degli oneri delle manifestazioni e delle altre iniziative di fund raising (mediante le analisi dei contributi e dei proventi ricevuti e dei corrispondenti costi sostenuti l'azienda risponde anche agli adempimenti previsti dall' art. 8 del D. Lgs. 4.12.97 n. 460 che richiede vengano fornite dalle ONLUS le informazioni – oneri e proventi - relative a ciascuna celebrazione ricorrenza o campagna di sensibilizzazione);
- il dettaglio degli oneri della struttura dell'azienda non profit (oneri del personale e dei collaboratori spese generali, ecc).

con riguardo alle attività accessorie:

- il livello di analisi dei componenti di oneri e proventi connessi alle attività accessorie eventualmente svolte dall'azienda non profit dipende dalla maggiore o minore sinteticità prevista nelle voci del rendiconto di gestione. Qualora l'azienda non profit svolga attività complesse o diversificate è opportuno richiedere la classificazione degli oneri e dei proventi per ciascun tipo di attività .

Inoltre, qualora l'azienda non profit si avvalga di aziende controllate (comitati od organizzazioni controllate od affiliate) i quali abbiano quale scopo primario la raccolta di fondi volta a supportare l'attività dell'azienda, si rende necessario che la Nota Integrativa dia una rappresentazione complessiva delle attività svolte evidenziando, in forma aggregata, i componenti positivi (contributi, proventi e ricavi) e negativi (costo delle manifestazioni, di fund raising, di struttura, ecc) dell'azienda stessa e di ciascuna delle aziende controllate.

IL PROSPETTO DI RAPPRESENTAZIONE DELLA DINAMICA MOVIMENTAZIONE DEI FONDI

Il prospetto in oggetto ha quale scopo ultimo quello di evidenziare e sintetizzare i movimenti delle poste accolte in patrimonio netto e di articolare l'impiego delle risorse secondo le varie condizioni di vincolo esistenti.

Lo schema in oggetto assume nel contesto delle aziende non profit un ruolo estremamente importante sia sotto il profilo della comunicazione esterna che sotto l'aspetto organizzativo gestionale interno.

La prima funzione che esso ricopre fa riferimento al rapporto che intercorre tra l'azienda e l'ambiente esterno di riferimento privilegiati, ossia erogatori e donatori.

I contribuenti hanno, infatti, il diritto di essere messi a conoscenza di quale sia l'effettivo utilizzo delle risorse che essi mettono a disposizione dell'organizzazione, così come, allo stesso tempo, la presenza di un documento, come quello in oggetto, che sia in grado di illustrare in modo schematico e funzionale l'impiego delle risorse, rappresenta un contributo essenziale alla trasparenza ed alla chiarezza (*accountability*) oltre che un sintomo della volontà e dello sforzo di «rendere pubblico» il proprio operato.

Il prospetto in oggetto non ha rilevanza solo dal punto di vista «logico-concettuale» ma trova anche fondamenti giuridici che avvalorano la convinzione che il prospetto di movimentazione dei fondi costituisca un documento fondamentale per la redazione del bilancio delle aziende non profit.

La norma che maggiormente richiama la presenza di un documento atto a illustrare l'utilizzo dei fondi al fine che possa essere mostrato che gli stessi sono stati impiegati per un prestabilito fine è l'art. 40 del Cod. civ; in esso il legislatore, con riferimento ai comitati, statuisce che: «Gli organizzatori e coloro che assumono la gestione dei fondi raccolti sono responsabili personalmente e solidalmente della conservazione dei fondi e della loro destinazione allo scopo annunziato».

Il fatto che sia richiamato uno «scopo annunziato» riflette l'esistenza di un collegamento tra l'esistenza di un fondo e la volontà da parte di coloro che hanno contribuito alla creazione del fondo che lo stesso sia destinato ad uno scopo specifico.

La problematica, adesso, evidenziata consente di identificare due diverse tipologie di fondi, che meglio verranno illustrate in seguito:

a) i fondi vincolati: per i quali vi è l'obbligo dell'utilizzo per prestabiliti fini;

b) i fondi non vincolati: i quali sono genericamente destinati a contribuire alla missione che si prefigge di raggiungere l'organizzazione in parola ma rimangono nella disponibilità degli amministratori.

E' importante, da subito, mettere in evidenza tale distinzione in quanto le due casistiche ora richiamate sono soggette a diversi trattamenti giuridici e, anche per ciò, devono essere distintamente rappresentati nel documento.

Sempre con riferimento ai comitati il Cod. civ dispone che nei casi in cui (i) i fondi raccolti siano insufficienti (ii) lo scopo prefisso non sia più realizzabile per il sopravvenire di nuove circostanze op episodi; (iii) o, una volta, realizzata la missione, si abbia un residuo di fondi, spetti all'autorità governativa decidere la devoluzione dei beni in mancanza di apposita disposizione nell'atto costitutivo. Ciò implica che, qualora sia stata prevista una apposita destinazione per i fondi, non è consentito l'impiego degli per finalità diverse da quella stabilita. In conclusione, l'art. 793 concernente la donazione modale dispone che «La donazione può essere gravata da un onere» e, immediatamente dopo, che «il donatario è tenuto all'adempimento dell'onere entro i limiti del valore della cosa donata».

La ratio delle norme richiamate ha il solo scopo di evidenziare che il «patto», qualora previsto, tra donatore e donatario risulta vincolante e che il prospetto in parola ha lo scopo di rendicontare l'attività svolta.

Nella applicazione tecnica del Prospetto di movimentazione dinamica dei fondi, risulta di fondamentale importanza la determinazione dell'ambito di applicazione nonché la definizione dei fondi da sottoporre alla presente rappresentazione.

Per la finalità del presente Principio, ed in particolare, del presente prospetto, i fondi devono essere suddivisi primariamente in fondi vincolati e fondi non vincolati.

I *fondi non vincolati* sono quei fondi che sono resi direttamente disponibili agli amministratori, la cui disponibilità non è sottoposta ad alcuna forma di vincolo ed il cui uso deve essere inteso come finalizzato al conseguimento dello scopo istituzionale (vincolo di missione)

I *fondi vincolati* sono, invece, quei fondi il cui utilizzo è soggetto, appunto, a vincoli d'uso. Tali vincoli possono, quindi, essere o esterni, ossia connessi alla volontà del contribuente, sia interni, ossia collegati a progetti od operazioni specifiche da parte dell'organo direzionale.

Si ricorda che il prospetto mira alla descrizione della movimentazione di tali fondi solo quando essi sono strettamente connessi alle attività "istituzionali" (miranti alla produzione di utilità

sociale) e/o alle attività di tipo più prettamente patrimoniale (destinazione di fondi alla produttività finanziaria) dell'organizzazione.

Nella nozione di fondo sono ricompresi, dunque, tutti gli accantonamenti di tale natura fino a ricomprendere quelli effettuati per le assegnazioni di contributi a soggetti terzi.

Per sua natura il prospetto è particolarmente consigliato in genere per tutte quelle aziende che si trovano a gestire rilevanti masse finanziarie generate da liberalità.

A tal riguardo si identificano due possibili categorie di soggetti:

A) aziende erogatrici: quelle che hanno una rilevante produttività patrimoniale e/o di raccolta fondi e che concentrano i loro sforzi operativi nella identificazione di attività, svolte da terzi, da finanziare su programmi specifici o generali; tali organizzazioni perseguono le proprie finalità istituzionali (utilità sociale) attraverso le attività esterne cui hanno erogato i propri fondi. In questo caso il prospetto di movimentazione mira principalmente a descrivere come, ed eventualmente su quali principali direttrici, si è svolta l'attività deliberativa degli organi di amministrazione, potrà inoltre descrivere: l'attività erogativa, la disponibilità (priva di vincoli) alla chiusura dell'esercizio, etc.

B) aziende operative: quelle che hanno una rilevante attività operativa "istituzionale" (mirante alla produzione di utilità sociale) al proprio interno.

L'azienda è frequentemente beneficiata da contributi finalizzati alla conduzione di specifici programmi di attività (fondi vincolati).

Il prospetto in questo caso mira principalmente a descrivere la consistenza di tali fondi vincolati (segnalandone l'eventuale incremento e/o decremento) e ad identificare la disponibilità (priva di vincoli) alla chiusura di esercizio.

I modelli di cui sub A e B possono, combinarsi tra loro. Capita infatti molto spesso che una azienda oltre ad erogare fondi abbia un'attività istituzionale svolta al proprio interno.

Non è infrequente che l'organizzazione operativa destini (e quindi accantoni) fondi per futuri e specifici programmi interni ovvero che si trovi ad assegnare ed erogare fondi per un programma svolto da terzi.

La struttura espositiva suggerita è quella che vede correlare le scelte di impiego e/o le risultanze della gestione con le differenti nature di vincolo che contraddistinguono i fondi.

Nella sua rappresentanza più semplice e di base il prospetto può rappresentare la movimentazione dei fondi dall'apertura alla chiusura dell'esercizio con la semplice distinzione tra quelli assoggettati ad un qualche regime di vincolo (ad esempio di delibera dell'organo

amministrativo per un programma svolto da un soggetto terzo) a quelli che sono nella disponibilità degli amministratori.

	Fondi vincolati alla ricerca	Fondi vincolati alla assistenza	Fondi disponibili	Totali
Apertura dell'esercizio				
Risultato della gestione				
Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo				
Erogazioni effettive nel corso dell'esercizio				
.....				
Situazione di chiusura dell'esercizio				

Il prospetto può essere molto più articolato per dare spazio alla decisione di attività più complesse ove l'organizzazione dettaglia i vincoli imposti ai propri ai propri fondi a seconda delle principali attività programmatiche svolte.

Il prospetto dettaglia la composizione e la movimentazione del patrimonio netto dell'organizzazione, la sua collocazione è pertanto all'interno della nota integrativa.

Qualora il prospetto risulti particolarmente esplicativo e determinante ai fini della completezza e trasparenza informativa, si suggerisce il suo inserimento in allegato ai prospetti di bilancio (con adeguato rinvio registrato nella nota) a corredare le esposizioni del rendiconto gestionale dell'organizzazione.

La tematica concernente la movimentazione dinamica dei fondi sarà oggetto di una futura Raccomandazione della Commissione.

LA RELAZIONE DI MISSIONE (O RELAZIONE MORALE)

Nelle aziende non profit non è sufficiente dare conto dell'equilibrio economico-finanziario dell'ente tramite il bilancio di esercizio, ma occorre dare adeguate informazioni circa la dimensione sociale della gestione.

Né può ritenersi adeguata allo scopo la tradizionale relazione che spesso accompagna il rendiconto degli enti morali, anche perché occorre premettere subito che nella Relazione di missione non si dovrà porre l'accento (in ciò talvolta sospinti, involontariamente, anche dagli organi autorizzativi e di controllo i quali richiedono spesso solo dati relativi alla situazione patrimoniale dell'azienda) solo sulla consistenza patrimoniale da cui gli enti morali traggono le rendite per il conseguimento dei fini istituzionali, come sinora spesso si è fatto, nella erronea convinzione che l'aspetto economico della gestione in questi enti fosse poco rilevante, ma anche sulla dinamica costi – ricavi (soprattutto nei casi di aziende di prestazioni di servizi), e, comunque, sulle rendite e sui costi, essendo l'equilibrio economico – finanziario condizione per la sopravvivenza stessa dell'azienda nel tempo.

Si adotta, pertanto, la definizione di relazione di missione in alternativa a quella di relazione morale, o relazione di gestione.

Lo schema di relazione sulla gestione fatta ad opera degli amministratori, prevista dal Codice Civile (art. 2428), può essere, comunque, utilizzato almeno per la parte che può interessare le aziende non profit.

La relazione di missione è lo strumento dedicato a fornire una rappresentazione adeguata della gestione complessiva dell'azienda, integrando dati monetari con indicatori non monetari su attività e progetti specifici dell'organizzazione. E' chiaro che occorrerà programmare l'attività in termini quantitativi (anche non monetari) e qualitativi.

Nella Relazione di missione devono essere fornite tutte le informazioni sulle modalità concrete di svolgimento dell'attività, quali sono state le fonti di finanziamento e i relativi impieghi, i cambiamenti strutturali dell'azienda, le operazioni gestionali straordinarie, i programmi e le prospettive dell'esercizio successivo e ogni altra informazione che consente ai destinatari del bilancio di acquisire una conoscenza completa sui risultati raggiunti e sulla qualità della gestione.

La Relazione di missione è anche la sede ove far confluire una serie di dati extracontabili, integrativi rispetto alla funzione "tipica" del bilancio di esercizio, inteso come documento che rappresenta la sintesi monetaria di due grandezze: il valore del patrimonio dell'azienda e il risultato (utile o perdita) prodotto dalla gestione.

Tuttavia, data la peculiarità della gestione di una azienda non profit, vi sono aspetti fondamentali della gestione (primo tra tutti l'utilità sociale) che non trovano una manifestazione monetaria.

E' proprio di questi aspetti che dovrebbe occuparsi la Relazione sulla gestione, dando conto mediante i dati recepiti da un sistema di controllo interno che non tenga conto solo degli aspetti economico – finanziari, ma che attui anche strumenti valutativi dell' "utilità sociale" che si vuole produrre, del risultato raggiunto dalle così dette "azioni programmatiche" messe in campo per il raggiungimento delle finalità istituzionali.

A titolo meramente esemplificativo, il contenuto minimo della Relazione potrebbe essere così individuato:

- Quadro istituzionale. Rappresentazione delle "azioni programmatiche" destinate a produrre l'utilità sociale attesa. In questo ambito andranno descritte sia le singole iniziative istituzionali (o tipiche) attraverso analitiche schede di "attività e o di progetto" e le conseguenti scelte gestionali concernenti le attività istituzionali (principali servizi prestati, qualità dei servizi, investimenti realizzati, ecc.).
- Descrizione delle "azioni di supporto", strumentali rispetto alle precedenti, e dei loro aspetti gestionali, per lo più attuate allo scopo di reperire mezzi finanziari per l'esercizio dell'attività istituzionale.
- Contesto ambientale: valutazioni dei rapporti con la comunità locale di appartenenza allo scopo di evidenziare i benefici prodotti non solo per gli utenti, ma per l'intera collettività; ma anche eventuali vincoli ambientali che hanno inciso sulla gestione.
- Analisi dell'assetto organizzativo, allo scopo di metterne in evidenza i punti di forza e di debolezza in vista del perseguimento dell'efficacia e dell'efficienza della gestione, oltre che alla sua capacità di perseguire gli obiettivi statutari di cui si è parlato sopra.

La relazione di missione assume un ruolo centrale soprattutto per quelle aziende la cui attività non può essere misurata dal mercato. I rendiconti economici e finanziari non permettono un'analisi compiuta delle attività svolte e la rilevazione dei costi effettivi e dei benefici interni ed esterni (utenti di servizi e collettività) apportati dall'attività dell'organizzazione. Né tanto meno il reddito di esercizio o l'avanzo di gestione riescono a sintetizzare e rappresentare il raggiungimento o meno delle finalità sociali (non identificabili nel profitto).

Per una ricostruzione più attendibile dei costi effettivi (compresi, quindi, i costi figurativi) e dei benefici forniti dalla organizzazione sarà utile servirsi anche di indicatori di efficacia (risultato ottenuto/ risultato previsto) ed efficienza (risorse impiegate/risultato ottenuto). Peraltro, questo è un discorso che merita approfondimento, in quanto nelle aziende non profit risulta inefficace

il semplice utilizzo degli indici di bilancio di cui si servono le imprese per trarre elementi validi di giudizio circa l'andamento della gestione e il perseguimento delle finalità dell'azienda.

Sarebbe altresì opportuno effettuare una rilevazione e una analisi dei benefici e dei costi sociali tipici della attività caratteristica di queste aziende, allo scopo di dimostrare l'utilità sociale da questa prodotta. A questo scopo appare particolarmente utile la individuazione di indicatori di carattere qualitativo, capaci di evidenziare la qualità delle prestazioni effettuate, tenendo conto della centralità che la persona assume in queste attività.

A fini esemplificativi, per rispondere all'esigenza di interpretare e integrare i valori espressi dal bilancio di esercizio, dalla relazione di missione dovrebbero emergere i seguenti elementi:

- Descrizione delle finalità e all'attività istituzionale dell'azienda (numero soci, risorse impiegate);
- i rapporti con l'ambiente (comunità locale, ecc.) e i benefici per la collettività, soprattutto in termini di servizi forniti e di sensibilizzazione sui gravi problemi sociali;
- attività svolta dagli organi statutari e politiche gestionali /assunzioni, investimenti distinti per tipo di attività e loro effetti sulla gestione; quali sono stati i principali servizi sociali erogati ai soci e/o ai terzi;
- descrizione delle fonti di finanziamento (interne ed esterne) e la loro natura (da convenzioni, da oblazioni, da donazioni) e il "peso" che ognuna di esse ha sull'ammontare delle entrate;
- descrizione delle donazioni, contributi, liberalità ricevute nell'esercizio, comprese le donazioni di beni in natura, valorizzate a prezzi di mercato.

Parte II

LA RAPPRESENTAZIONE DEI RISULTATI DI GESTIONE DELLE AZIENDE NON PROFIT DI PICCOLE DIMENSIONI

Le aziende non profit rappresentano un mondo assai variegato sia per quanto concerne l'attività e l'organizzazione sia per quanto rileva la struttura e la dimensione.

In considerazione del fatto, quindi, che, spesso, alcune tipologie di aziende, hanno esigenze gestionali ed amministrative significativamente diverse, la Commissione ha optato, secondo una prassi già consolidata in altre realtà del non profit come quella britannica, di differenziare la disciplina delle grandi e medie aziende da quelle delle piccole entità operanti nel terzo settore.

IL CRITERIO DI CLASSIFICAZIONE

Per la specificità del terzo settore e, allo stesso tempo, per la molteplicità di operazioni poste in essere dalle aziende in oggetto, l'unico criterio ritenuto appropriato per distinguere le grandi e medie aziende dalle piccole è l'importo complessivo dei proventi annui.

Ai fini del presente documento, sono considerate, quindi, aziende non profit di piccole dimensioni, le aziende che non hanno realizzato proventi annui complessivi superiori a 50.000 Euro nei due esercizi precedenti a quello di riferimento.

Sono, perciò, ritenute aziende non profit di media e grande dimensione tutte le entità economiche che superano suddetti valori.

Qualora tale limite sia oltrepassato, l'azienda, per poter dichiarare di essere conforme alle presenti Raccomandazioni, deve applicare le disposizioni previste nella Parte I.

LO SCHEMA DI RENDICONTAZIONE PROPOSTO

La Commissione ha ritenuto appropriato definire, per tali aziende, uno schema articolato sui principi generali richiamati nel documento di sintesi di cui alla Parte I, che, contestualmente, potesse risultare più accessibile e funzionale alle organizzazioni di minore dimensione.

In sostanza, l'intento della Commissione è quello di creare uno schema di sintesi semplificato che, tuttavia, possa risultare in molti aspetti, compatibile con lo schema di riferimento già esposto.

In relazione a ciò, è stato ritenuto corretto non prevedere l'inserimento di alcuni documenti quali il prospetto di movimentazione dinamica dei fondi e la nota integrativa, nonostante che spetti prevalentemente agli amministratori constatare se, per fornire un quadro di sintesi fedele ed attendibile sia opportuno includere anche altri prospetti.

Lo schema prevede l'adozione dei seguenti documenti:

- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto gestionale di pura cassa
- Relazione morale.

Pur tuttavia, anche quando non sono superati i limiti previsti dal Documento, si incoraggiano anche le aziende di piccole dimensioni, quando appropriato, a fare uso delle disposizioni contenute nella

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE

Per le aziende non profit di piccole dimensioni, viene proposto uno schema di stato patrimoniale semplificato rispetto a quello proposto per le aziende non profit di grande e media dimensione. In pratica vengono mantenute le stesse voci ma con un dettaglio minore.

IL RENDICONTO DELLA GESTIONE

Per le aziende in parole è possibile adottare una rilevazione e rappresentazione dei risultati della gestione sulla base del criterio della “*pura cassa*” utilizzando la medesima base di classificazione per aree gestionali e procedendo alla esposizione ordinata delle entrate e delle uscite (con segno negativo) del periodo ed alla riconciliazione di tali valori di flusso con i fondi finanziari di riferimento di inizio e fine periodo.

Nel caso che nell'esercizio precedente venga superato il limite descritto per la identificazione delle aziende non profit di piccole dimensioni, l'azienda è automaticamente chiamata a redigere il rendiconto gestionale nella forma completa. È comunque sempre opportuna la redazione del rendiconto gestionale ordinario e non semplificato anche da parte dell'azienda che non superi i limiti di entrate complessivi indicati.

**RENDICONTO GESTIONALE SEMPLIFICATO DI PURA CASSA (SEZIONI DIVISE
E SOVRAPPOSTE)**

Fondi finanziari di inizio periodo	
Entrate da attività tipiche Entrate da raccolta fondi Entrate da attività accessorie Entrate finanziarie Entrate straordinarie Altre entrate Totale entrate	
(Uscite da attività tipiche) (Uscite da attività promozionali e di raccolta fondi) (Uscite da attività accessorie) (Uscite finanziarie) (Uscite per attività di supporto generale) (Uscite di natura straordinaria) (Altre uscite) Totale uscite Avanzo della gestione (o disavanzo)	
Fondi finanziari di fine periodo	

LA RELAZIONE DI MISSIONE (RELAZIONE MORALE)

La relazione di missione costituisce il terzo documento di rappresentazione dei risultati di sintesi della gestione a cui sono tenute le aziende non profit di ridotte dimensioni. Le caratteristiche di fondo dello schema rimangono quelle descritte a proposito delle aziende di maggiori dimensioni anche se la relazione è articolata in funzione delle dimensioni e delle caratteristiche aziendali.

Da ultimo va citato uno schema tipo di rendiconto annuale proposto dal Ministero delle Finanze specificamente per le associazioni sportive dilettantistiche in una Guida del

contribuente la n. 8 del febbraio 2000 emanata con l'intento di spiegare le agevolazioni fiscali previste per questi enti.

Il modello è utilizzabile per tutti gli enti non commerciali che esercitino anche attività commerciale e consente la ripartizione dei costi promiscui.

Schema di rendiconto annuale				
	ATTIVITÀ ISTITUZIONALE	ATTIVITÀ COMMERCIALE		TOTALE
	(1)	(2)		(3)
A) ENTRATE				
• Quote associative	X	0		X
• Corrispettivi specifici	X	Y		X + Y
• Proventi art. 25, co 1, L. 133/99	X	Y		X + Y
• Proventi da sponsorizzazioni	0	Y		Y
• Altri proventi	X	Y		X + Y
•				
Totale Entrate	A1	A2		A3
B) USCITE	Attività Istituzionale (1)	Attività Commerciale (2)	Promiscui (3)	Totale (4)
• Personale dipendente	X	Y	Z	X + Y + Z
• Collaboratori	X	Y	Z	X + Y + Z
• Compensi art. 25, co 4, L. 133/99	X	Y	Z	X + Y + Z
• Spese utilizzo impianto	X	Y	Z	X + Y + Z
• Spese viaggi e trasferte	X	Y	Z	X + Y + Z
• Acquisto attrezzatura sportiva	X	Y	Z	X + Y + Z
• Altri costi di gestione	X	Y	Z	X + Y + Z
•	X	Y	Z	X + Y + Z
Totale Uscite	B1	B2	B3	B4
C) SALDO	A1 – B1	A2 – B2	A3 - B4	
D) ATTRIBUZIONE COSTI PROMISCUI	B3 x (A1/A3)	B3 x (A2/A3)		
RISULTATO DI GESTIONE	C – D	C – D		

GLI ADEMPIMENTI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

LIBRI SOCIALI

Il codice civile non impone agli enti non commerciali alcun obbligo di istituire i libri "sociali".

Tenendo conto della mancata previsione normativa per individuare i libri ed i registri che ogni ente deve istituire, si può fare riferimento alle norme sull'ordinamento e sull'amministrazione previste dallo statuto.

Il riferimento alle previsioni contenute nello statuto sembra essere l'unica praticabile in quanto le disposizioni degli articoli 2421 e 2490 del Codice Civile prevedono l'obbligo dei libri sociali solo per le società di capitali (Spa, Sapa, Srl), senza preoccuparsi, invece, degli enti aventi natura associativa.

Pertanto, sono obbligatori quei libri la cui tenuta è prevista espressamente dallo statuto.

Pur in mancanza di una specifica previsione legislativa in tal senso, risulta, comunque, opportuna l'istituzione di quei libri che consentano di rendere conto dell'attività svolta dall'ente e di documentare le adunanze e le deliberazioni degli organi dell'ente così come previsti dal medesimo statuto.

In questo modo sarà altresì possibile realizzare:

- una forma di trasparenza nei confronti dei soci dell'ente;
- dimostrare l'esercizio di una attività senza scopo di lucro;
- verificare il perseguimento degli obiettivi previsti dallo statuto sociale.

In alcuni casi, poi, questa necessità diventa un vero e proprio obbligo: ad esempio, per dimostrare che l'attività svolta da un ente di tipo associativo e rivolta ai soci bisogna istituire l'apposito libro, da cui risultano i nominativi di chi è in regola con il pagamento della quota associativa annuale.

Tra i libri "sociali" raccomandati agli enti non commerciali a mero titolo esemplificativo, si segnalano, indipendentemente dalle dimensioni, i seguenti:

LIBRO SOCI: da utilizzare per annotare, secondo un criterio cronologico, tutti i soci, con le relative generalità, le quote associative pagate, eventuali esclusioni e/o recessi (nel caso di

esclusione è opportuna una annotazione con la motivazione o i riferimenti alla delibera di esclusione), e così via;

LIBRO VERBALI ASSEMBLEE: è il libro necessario per l'annotazione di tutte le delibere assembleari, siano esse ordinarie o straordinarie. Unitamente all'assemblea ordinaria di approvazione del rendiconto gestionale (bilancio) deve essere trascritto anche quest'ultimo;

LIBRO VERBALI CONSIGLIO DIRETTIVO: necessario per l'annotazione dei verbali delle adunanze del Consiglio Direttivo dell'associazione, con particolare riguardo a quelle delibere che comportano un impegno organizzativo e/o economico in capo all'associazione;

LIBRO VERBALI COLLEGIO DEI REVISORI (eventuale): si tratta di un registro riservato alle associazioni che hanno istituito il Collegio dei Revisori (meglio noto come Collegio Sindacale), ove vengono riportati i verbali delle riunioni periodiche dell'organo di controllo (se previsto dallo statuto sociale).

Tutti i libri sociali sopra indicati possono essere utilizzati in forma libera (senza né bollatura, né vidimazione), sia come registri manuali che a fogli mobili per una tenuta computerizzata. La vidimazione può, tuttavia, essere consigliabile in quanto attribuisce efficacia probatoria e data certa alle annotazioni.

1.CODICE FISCALE O PARTITA IVA

Tutte le associazioni, che normalmente si limitano al solo esercizio dell'attività istituzionale non prevedendo, pertanto, alcuna entrata di natura commerciale, (come chiarito precedentemente) devono, come atto successivo alla loro costituzione, presentare apposita richiesta per l'attribuzione del numero di codice fiscale.

Coloro che invece svolgono anche operazioni di natura commerciale devono richiedere l'attribuzione del numero di partita IVA, che potrà avvenire contestualmente alla richiesta del codice fiscale oppure anche successivamente. La richiesta d'attribuzione del numero di codice fiscale va inoltrata all'Agenzia delle Entrate competente territorialmente utilizzando un apposito modello sottoscritto dal rappresentante legale dell'associazione. La richiesta va

presentate direttamente dal rappresentante legale oppure da persona da lui delegata che dovrà essere munita di copia del documento d'identità del Legale Rappresentante.

2.L'ATTRIBUZIONE DELLA PARTITA IVA

La partita Iva è un codice formato da 11 caratteri numerici: i primi 7 individuano il Contribuente attraverso un numero progressivo, i 3 successivi individuano il codice dell'Ufficio, mentre l'ultimo è un carattere di controllo. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, che non fossero già in possesso di un codice fiscale al momento di iniziare l'attività, la partita Iva assume anche valore di codice fiscale.

Richiedere la partita Iva è abbastanza semplice e non ha alcun costo.

Il modelli che gli enti non commerciali devono utilizzare è quello predisposto per denunciare l'inizio attività, ossia il **Mod. AA7/7**.

I predetti modelli, con le relative istruzioni di compilazione, si possono prelevare gratuitamente dal sito dell'Agenzia (www.agenziaentrate.gov.it) nella sezione "Modulistica - Altri modelli"

Essi vanno presentati in uno dei seguenti modi:

- a) presentazione diretta (anche a mezzo di persona appositamente delegata) ad un qualsiasi ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, in duplice esemplare. L'ufficio assegnerà il numero di partita Iva che resterà invariato fino al momento della cessazione dell'attività, anche se dovesse variare il domicilio fiscale. Tale numero deve essere indicato nelle dichiarazioni fiscali, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto;
- b) invio per posta (mediante raccomandata), ad un qualsiasi ufficio locale dell'Agenzia, di un unico esemplare, allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del dichiarante. In questo caso le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui sono spedite;
- c) invio telematico direttamente dal contribuente o tramite gli intermediari abilitati. In tal caso le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui sono trasmesse telepaticamente all'Agenzia delle Entrate.

Contenuto del modello AA7/7

Le dichiarazioni devono contenere i dati anagrafici del contribuente e le informazioni inerenti l'attività esercitata.

Se varia uno degli elementi indicati nella dichiarazione di inizio attività (ad esempio il domicilio fiscale) il contribuente deve presentare, entro 30 giorni, la dichiarazione di variazione (sullo stesso modello AA7/7) ad un qualunque Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Apertura della partita Iva presso la Camera di Commercio

In alternativa alle modalità sopra descritte, coloro che sono tenuti all'iscrizione nel Registro delle Imprese o alla denuncia al Repertorio Economico Amministrativo (REA), hanno la possibilità di aprire una posizione Iva o dichiarare la cessazione della loro attività (per le comunicazioni di variazione non è ancora possibile) direttamente presso la Camera di Commercio.

Obblighi contabili

Ai fini civilistici non sussiste, relativamente alla attività istituzionale, degli gli enti non commerciali alcuno specifico obbligo contabile o amministrativo in termini di rendicontazione se non quello previsto dall'art. 20 del Codice civile relativo alla convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio.

L'obbligo risulta limitato esclusivamente al momento conclusivo e finale della gestione dell'esercizio sociale, mentre nulla è stabilito per le rilevazioni e gli obblighi di contabilità da cui il bilancio possa scaturire.

L'ente non commerciale dovrà, quindi, redigere un rendiconto economico e finanziario, secondo i criteri indicati nello statuto o secondo le modalità liberamente scelte dall'ente stesso.

Quanto sopra espresso si riferisce all'ente non commerciale che esercita solo attività istituzionale.

Il sistema contabile scelto dipende dalla dimensione dell'associazione stessa.

Gli enti non commerciali di piccole dimensioni che svolgono solo attività istituzionale possono limitarsi a tenere un rendiconto delle entrate e delle uscite.

Non sono previste in proposito particolari formalità:

- è sufficiente un registro di prima nota o un libro giornale a partita semplice con le voci delle entrate e delle uscite
- non vi è alcun obbligo di vidimazione.

Diversa è la situazione nel caso che l'ente eserciti anche attività commerciale. In tale ipotesi, infatti, esistono obblighi ben precisi.

Si ricorda che gli enti non commerciali che vogliono usufruire delle agevolazioni di cui all'articolo 148, comma 8, lett. d), del Tuir, (enti di tipo associativo), devono inserire nel proprio statuto, tra le altre, una clausola che imponga l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario relativo all'attività complessiva.

Se il rendiconto non viene approvato si perdono le agevolazioni fiscali
--

Malgrado la mancanza di obblighi specifici risulta evidente la necessità di tenere una contabilità anche elementare e di predisporre annualmente un rendiconto che riassuma le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione.

La contabilità e il rendiconto costituiscono i mezzi per dimostrare, in sede di una eventuale verifica fiscale, che tutti i proventi riscossi rientrano tra quelli di natura istituzionale e che l'eventuale avanzo di gestione è stato reinvestito nell'ambito dell'attività sociale.

Gli enti non commerciali non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, di cui agli artt. 2214 e ss. c.c. Tale obbligo, infatti, è previsto solo per le imprese.

Ai fini fiscali (imposte sui redditi e IVA), invece, gli obblighi contabili per gli enti non commerciali scattano in presenza di esercizio abituale di attività commerciale.

In questo caso le disposizioni di riferimento sono contenute negli artt. 18 e 20 del D.P.R. n. 600/1973, negli artt. 144 e 148 del Tuir, e nell'art. 19-ter del D.P.R. n. 633/72.

La contabilità è anche strumento per trarre elementi per la qualificazione (commerciale o non commerciale) dell'ente. Le scritture contabili diverranno, infatti, la base anche per l'applicazione e la verifica dei parametri di cui all'art. 149 del decreto, concernente la perdita della qualifica di ente non commerciale

In base all'articolo 20, comma 1 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, gli adempimenti previsti dagli articoli 14 (tenuta delle scritture contabili), 15 (redazione dell'inventario e del bilancio), 16 (compilazione del registro dei beni ammortizzabili) e 18 (tenuta della contabilità semplificata per le imprese minori) del Dpr 600/73 devono essere assolti da parte degli enti non commerciali unicamente con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

La previsione statutaria di redazione annuale del bilancio o rendiconto da parte degli enti non commerciali di tipo associativo è, altresì, presupposto necessario, ancorché non sufficiente, alla decommercializzazione delle eventuali attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci, di cui all'articolo 148, comma 3 del Tuir.

Si ricorda, inoltre, che per gli enti non commerciali che realizzano raccolte fondi è previsto l'obbligo di predisporre un apposito rendiconto, da effettuarsi entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, separato e ulteriore rispetto al rendiconto annuale economico e finanziario.

Contabilità separata

Nell'ipotesi di esercizio abituale di attività commerciale l'art. 144, comma 2, del Tuir impone l'obbligo di tenere la contabilità separata.

In pratica deve essere attuata la totale separazione tra ambito commerciale e ambito istituzionale dell'attività svolta.

L'intento di tale disposizione è quello di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale, anche al fine di individuare più agevolmente l'oggetto principale dell'ente e la sua reale qualificazione.

Da ciò si può dedurre che:

- l'attività istituzionale non ha rilevanza fiscale;
- le operazioni non riferibili all'attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate ai fini fiscali;
- non sono soggetti alle norme di contabilità obbligatoria gli enti non commerciali svolgenti attività commerciale occasionale;
- non sono soggetti alle norme di contabilità obbligatoria i proventi di natura fondiaria, i redditi di capitale, i redditi diversi (art. 67 del Tuir) salvo che tali redditi non siano prodotti nell'ambito di un'attività di impresa.

Separazione contabile

La "separazione contabile" dei fatti amministrativi tra la sfera della attività commerciale e istituzionale può avvenire pertanto:

1. mediante l'adozione di due sistemi contabili (attività commerciale e attività istituzionale);
2. oppure, in seno alle risultanze contabili complessive dell'ente, tramite l'individuazione di appositi conti o sottoconti, evidenzianti la natura della posta contabile sottesa (commerciale, istituzionale o promiscua).

Si ritiene preferibile la seconda impostazione perché presenta l'indubbio vantaggio di rilevare nei registri obbligatori tutte le operazioni relative all'ente.

Si pensi all'ipotesi della perdita della qualifica di ente non commerciale: in questo caso bisognerebbe procedere a ricongiungere i due sistemi contabili.

Imputazione dei costi promiscui

L'obbligo di separazione della contabilità determina la necessità di imputare distintamente le spese e gli altri componenti negativi relativi all'attività istituzionale da quelli relativi all'attività commerciale.

I costi promiscui cioè quelli riferibili contemporaneamente sia all'attività commerciale che a quella istituzionale, ad esempio le utenze (luce, telefono, ecc.) e i materiali di consumo

(cancelleria, materiali di pulizia, ecc.) utilizzati nello svolgimento dell'una e dell'altra attività devono essere ripartiti secondo un criterio ben definito.

Il limite di deducibilità di tali oneri è determinato nella percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Per gli immobili utilizzati promiscuamente e' deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte corrispondente al predetto rapporto.

Individuazione dei beni relativi all'attività commerciale

Il comma 3 dell'articolo 144 del Tuir prevede che per l'individuazione dei beni relativi all'impresa dell'ente non commerciale si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis del Tuir. Devono, pertanto, essere considerati appartenenti all'impresa, oltre ai beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività, i beni dell'ente che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario redatto e vidimato a norma dell'articolo 2217 del codice civile. Gli immobili strumentali (per natura o per destinazione) si considerano relativi all'impresa solo se indicati nel predetto inventario (o nel registro dei beni ammortizzabili, per i soggetti in contabilità semplificata).

Obblighi di separazione contabile ai fini Iva

Nel momento in cui l'ente non commerciale svolge attività di tipo commerciale *a latere* di quella primaria istituzionale scatta l'applicazione di tutte le norme in tema di Iva previste per qualsiasi soggetto d'imposta tanto in termini di requisiti soggettivi e oggettivi, quanto di adempimenti da osservare.

Ai fini della detrazione dell'imposta, di fondamentale importanza è l'art. 19 *ter* del D.P.R. n. 633/1972, il quale prevede la possibilità di detrazione dell'Iva solo sugli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività commerciale.

Condizioni per la detrazione Iva

Perché sia riconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva è indispensabile che l'attività commerciale sia gestita con contabilità separata rispetto a quella relativa all'attività istituzionale e che sia tenuta conformemente alle disposizioni previste dall'art. 20 del D.P.R. n. 600/73.

La corretta impostazione dell'impianto contabile assume, pertanto, notevole importanza poiché non sarà possibile portare in detrazione l'imposta pagata ogni qualvolta l'ente ometta di tenere la contabilità obbligatoria per legge o per statuto, oppure quando la stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.

I REGIMI CONTABILI

Per regime contabile si intende l'insieme delle scritture di cui è obbligatoria la tenuta ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Opzione per il regime contabile

Nella richiesta del numero di partita Iva, il contribuente che inizia una nuova attività non ha l'obbligo di indicare anche l'opzione per il regime contabile scelto. Infatti, la validità dell'opzione è basata sul comportamento del contribuente.

Tuttavia, le opzioni vanno comunicate nella prima dichiarazione Iva annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

Se il contribuente è esonerato dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva, deve comunicare l'opzione o la revoca del regime contabile nel modello di dichiarazione dei redditi (Modello Unico), allegando allo stesso l'apposito quadro per le comunicazioni delle opzioni e revoche contenuto nella modulistica della dichiarazione annuale Iva.

In caso di mancata comunicazione, pur restando valida la scelta del contribuente, si applica la sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro.

In base alla normativa vigente i regimi contabili previsti per gli enti non commerciali sono i seguenti:

- il regime supersemplificato;
- il regime di contabilità semplificato;
- il regime della contabilità ordinaria;
- il regime forfetario ex legge n. 398/1991.

L'adozione di uno dei regimi contabili sopra indicati dipende dai volumi di ricavi realizzati.

Va ribadito che le operazioni di natura non commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate ai fini fiscali: si pensi ad un ente non commerciale che svolga attività commerciale occasionale.

Di seguito verranno sinteticamente evidenziate le caratteristiche peculiari dei menzionati regimi contabili.

REGIME ORDINARIO

Sono interessate al regime di contabilità ordinaria gli enti non commerciali con ricavi derivanti dall'attività commerciale superiori ai seguenti importi:

- 309.874,14 euro, nel caso di attività di prestazione di servizi;
- 516.456,90 euro, negli altri casi.

Al di sotto di tali limiti il regime ordinario è facoltativo.

Adempimenti contabili

Gli enti non commerciali in contabilità ordinaria devono tenere i seguenti registri:

- libro giornale e libro degli inventari;
- registri Iva (registro delle fatture emesse, registro dei corrispettivi e registro degli acquisti);
- scritture ausiliarie (o conti di mastro);
- scritture di magazzino, solo nel caso di superamento di determinati limiti di ricavi e di valore di rimanenze finali;
- registro beni ammortizzabili (facoltativo, a condizione che le registrazioni siano effettuate sul libro giornale - nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi - o sul libro degli inventari).

Per le registrazioni contabili va utilizzato il metodo contabile della partita doppia.

Come si determina il reddito

La determinazione del reddito avviene sulla base dell'utile o perdita derivante dal bilancio di esercizio a cui si applicano le variazioni (in aumento e in diminuzione) previste dalla normativa fiscale.

REGIME SEMPLIFICATO

La contabilità semplificata si applica, indipendentemente dall'attività svolta, agli enti non commerciali che, nell'anno precedente a quello in corso, e relativamente a tutte le attività esercitate, abbiano conseguito ricavi non superiori ai seguenti limiti:

- 309.874,14 euro, nel caso di attività di prestazione di servizi;
- 516.456,90 euro, negli altri casi.

Adempimenti contabili

La semplificazione, rispetto al regime ordinario, consiste nell'esonero dalla tenuta dei registri obbligatori ad eccezione dei:

- registri Iva (fatture emesse, corrispettivi e acquisti);
- registro beni ammortizzabili.

I registri Iva vanno però integrati, riportando:

- entro 60 giorni dall'effettuazione dell'operazione, i componenti positivi e negativi del reddito d'impresa non rilevanti ai fini dell'Iva. Si tratta, ad esempio, di spese per salari, interessi passivi, tasse di concessione governativa, ecc.;
- entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, le annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito, cioè le rettifiche da apportare ai ricavi e ai costi in base al principio della competenza economica (ad esempio ratei e risconti, fatture da emettere e fatture da ricevere, ecc.);
- entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, nel registro degli acquisti, il valore delle rimanenze con indicazione sia delle quantità e dei valori per singole categorie di beni, sia dei criteri eseguiti per la valutazione.

Come si determina il reddito

Per le imprese minori il reddito imponibile è determinato dalla differenza fra i ricavi ed i costi dell'esercizio, applicando alcune regole specifiche contenute nel Tuir.

REGIME SUPERSEMPLIFICATO

Possono applicare tale regime gli enti non commerciali che conseguono ricavi derivanti dall'attività commerciale per un ammontare:

- non sono superiore a euro 15.493,71 per quanto concerne le prestazioni di servizio;
- non sono superiore a euro 25.822,84 per quanto riguarda le altre attività.

Adempimenti contabili

Nel regime super-semplificato è possibile tenere i soli registri Iva o, in alternativa, un apposito prospetto semplificato, approvato con D.M. 11 febbraio 1997, ove registrare le annotazioni obbligatorie.

Inoltre, sono previste le seguenti ulteriori semplificazioni:

- registrazione cumulativa mensile, distinta per aliquota, delle operazioni fatturate o effettuate, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento;
- registrazione cumulativa, mensile o trimestrale, degli acquisti e delle importazioni rilevanti ai fini Iva, con indicazione dell'Iva detraibile, da effettuarsi entro il termine previsto per le liquidazioni Iva;
- conservazione della documentazione riguardante i costi, non rilevanti ai fini Iva, deducibili ai fini della determinazione del reddito, imputati direttamente nella dichiarazione dei redditi, senza alcuna indicazione nelle scritture contabili;
- annotazione, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, del valore delle eventuali rimanenze di magazzino.

Deve, infine, essere conservata la documentazione relativa agli altri costi di cui s'intenda effettuare la deduzione ai fini delle imposte sui redditi.

Come si determina il reddito

Coloro che adottano il regime super-semplificato determinano il reddito imponibile con le stesse regole previste per le imprese minori in contabilità semplificata, di cui si è già detto.

3.LA LEGGE N. 398 DEL 16 DICEMBRE 1991

Gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale sono obbligati alla tenuta della contabilità secondo le disposizioni fiscali.

Nel capitolo precedente sono stati esaminati i vari regimi contabili previsti per gli enti non commerciali che esercitano attività commerciale.

Va ribadito che sono soggetti alle norme di contabilità obbligatoria soltanto gli enti non commerciali svolgenti attività commerciale non occasionale.

Il regime di cui alla Legge n. 398 del 16 dicembre 1991, di seguito esaminato, consente agli enti non commerciali :

- il rispetto dell'obbligo di tenuta della contabilità per l'attività commerciale esercitata;
- senza comportare gravosi adempimenti amministrativi.

Il regime in argomento rappresenta, sicuramente, per gli enti non commerciali beneficiari una scelta consigliabile in ragione, appunto, delle rilevanti semplificazioni di carattere contabile e delle agevolazioni di tipo tributario consistenti in una ridotta pretesa impositiva.

Le disposizioni della legge del 1991 prevedono infatti:

- adempimenti contabili ridotti;
- un sistema di tassazione di tipo forfetario:
 - sia ai fini delle imposte dirette (il reddito da assoggettare a tassazione si calcola applicando all'ammontare complessivo dei proventi di natura commerciale il coefficiente di redditività del 3% ed aggiungendo, infine, le plusvalenze patrimoniali. All'imponibile netto così ottenuto si applicherà l'Ires con l'aliquota pari al 33%);
 - che ai fini dell'Iva (detrazione pari al 50% - 10% - 33%).

Presupposto soggettivo

Sono interessati alle disposizioni della L. n. 398/91:

le associazioni sportive dilettantistiche, le relative sezioni non aventi scopo di lucro e quelle costituite in società di capitali senza fine di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche;

associazioni senza fini di lucro;

le pro-loco;

associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro.

Presupposto soggettivo

Il secondo elemento per potere godere del regime è costituito da un parametro di carattere quantitativo:

i soggetti beneficiari non devono aver conseguito nel periodo d'imposta precedente dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a 250 mila euro.

Per i contribuenti che iniziano l'attività non è possibile, ovviamente, alcun riferimento agli esercizi precedenti per cui, potranno fruire delle agevolazioni della legge n. 398 dal primo periodo di imposta dalla data di costituzione, qualora ritengano di conseguire nel medesimo periodo proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 250.000 euro.

Nel plafond di Euro 250.000,00 si devono comprendere:

- i ricavi di natura commerciale;
- le sopravvenienze attive relative alle attività commerciali esercitate.

Per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali opera il principio o criterio di cassa (ai fini delle imposte dirette), dovendosi quindi fare riferimento solo ed esclusivamente a quei proventi effettivamente conseguiti nel periodo d'imposta di riferimento.

Non rientrano, invece, nel computo suddetto, e non concorrono comunque a formare il reddito imponibile degli stessi enti:

i proventi di natura istituzionale (quote associative, erogazioni liberali);

le plusvalenze patrimoniali;

i proventi decommercializzati di cui all'art. 148, comma 3, del Tuir;

Con riferimento alle sole associazioni sportive dilettantistiche e alle pro-loco non assumono rilevanza:

i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;

i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 143, comma 3, lettera a), del Tuir.

Questa agevolazione è tuttavia limitata ad un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore ad euro 51.645,69 per periodo d'imposta¹.

Esercizio dell'opzione.

La scelta per il regime in argomento è esercitata mediante una doppia comunicazione:

¹ L'art. 2, comma 31, legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Finanziaria 2004), ha previsto che le norme di cui alla legge n. 398/1991 e "le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro".

Antonino Guella Dottore Commercialista

alla SIAE;

all'Agenzia delle Entrate.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, l'articolo 1, comma 1, del DPR 10 novembre 1997, n. 442 dispone che l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono dal comportamento concludente del contribuente, ossia mediante la concreta attuazione degli adempimenti tipici dei soggetti forfetari dall'inizio dell'anno o dal momento di inizio dell'attività. La successiva comunicazione rappresenta soltanto un adempimento formale.

Modalità di comunicazione

L'opzione va comunicata:

alla SIAE a mezzo di lettera raccomandata da inviare prima dell'inizio dell'anno solare per cui ha effetto;

all'Agenzia delle Entrate mediante il Quadro VO (contrassegnando l'apposita casella recante la comunicazione) all'interno della dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta effettuata. Gli enti non commerciali che adottano il regime in argomento sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva. A tal fine il quadro VO dovrà essere allegato alla dichiarazione dei redditi Mod. Unico.

FAC SIMILE DELL'OPZIONE ALLA SIAE

Raccomandata A.R.

All'Ufficio SIAE di.....

Oggetto: opzione ai sensi della legge 16 dicembre 1991, n.398

Il sottoscritto nato a il residente a in via Codice Fiscale in qualità di rappresentante legale dell'Associazione con sede in via Partita IVA

premessò

che detta associazione svolge attività..... senza fini di lucro;

<p><input type="checkbox"/> che la stessa ha conseguito nel periodo d'imposta precedente dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a Euro 250.000,00;</p> <p>comunica</p> <p>di voler optare per il regime fiscale di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, a far tempo dal.....</p> <p>.....li.....</p> <p style="text-align: right;">Il Presidente</p>
--

Effetti e durata

L'opzione ha effetto dall'inizio dell'attività e/o dell'anno e fino a quando non è revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un quinquennio.

Superamento del limite

Nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione e che nel periodo d'imposta superano il limite di euro 250 mila, le disposizioni specifiche cessano di applicarsi con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.

Vantaggi del regime

I vantaggi propri del regime di cui alla Legge n. 398/91 sono:

- esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritte ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA;
- esonero dagli obblighi di fatturazione tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni dei diritti radio-TV e per le prestazioni pubblicitarie;
- esonero dagli obblighi di registrazione;
- esonero dall'obbligo di dichiarazione IVA e della comunicazione dei dati relativi;
- esonero dall'emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale;
- tassazione IVA in via forfetaria di tutti i proventi derivanti da attività commerciali;
- tassazione forfetaria ai fini IRES e IRAP.

Obblighi

Gli adempimenti previsti dal regime sono i seguenti:

- obbligo di emissione delle fatture per le prestazioni di sponsorizzazione, di pubblicità e per le cessioni di diritti radio-TV;
- numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto e di quelle emesse
- annotazione, anche con unica registrazione entro il giorno quindici del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997 opportunamente integrato;
- effettuazioni dei versamenti trimestrali Iva (senza la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi) con il mod. F 24 entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento e cioè:
 - entro il 16 maggio (1° trimestre) con il codice tributo 6031
 - entro il 16 agosto (2° trimestre) con il codice tributo 6032
 - entro il 16 novembre (3° trimestre) con il codice tributo 6033
 - entro il 16 febbraio (4° trimestre) con il codice tributo 6034
- redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di una apposito rendiconto;
- obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap;
- obbligo di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Il modello di cui al DM 11 febbraio 1997 deve essere messo in uso anno per anno

I suddetti soggetti devono, inoltre, annotare distintamente nel registro cui al DM del 1997, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie.

Imposte sui redditi.

Il reddito imponibile degli enti che optano per l'applicazione della disposizione della legge 16 dicembre 1991, n. 398, viene determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività, fissato dall'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 nella misura del 3 per cento, e aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Esempio di tassazione

Si ipotizzi una associazione che abbia optato per il forfait previsto dalla Legge n. 398/91 e che nel periodo d'imposta abbia conseguito i seguenti proventi:

proventi da sponsorizzazioni	Euro	15.000,00
proventi da corsi verso terzi	Euro	3.000,00
Totale proventi	Euro	18.000,00
Plusvalenze derivanti dalla vendita di un bene strumentale	Euro	800,00

Il reddito imponibile sarà così determinato:

Proventi commerciali (€ 18.000,00 X 3%)	Euro	540,00
Plusvalenze tassabili	Euro	800,00
Reddito	Euro	1.340,00
IRES 33%	Euro	442,20

Imposta sul valore aggiunto.

I soggetti che hanno optato per l'applicazione delle disposizioni recate dalla Legge n. 398 applicano per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali le disposizioni all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Tale articolo prevede che, agli effetti della determinazione dell'IVA, la detrazione è forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Specifiche percentuali di detrazione forfettizzata sono previste, invece, per le prestazioni di sponsorizzazione e per le cessioni o concessioni dei diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

In particolare viene previsto che:

- ➔ per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse;
- ➔ per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

Tipologia di prestazione	Detrazione forfettaria	Iva
Prestazioni di sponsorizzazione	10%	
Cessioni/concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica	33,33%	
Proventi commerciali generici (vendita di biglietti, prestazioni pubblicitarie, ecc.)	50%	

Il bilancio delle organizzazioni di volontariato

Le organizzazioni di volontariato non sono vincolate ad una particolare forma giuridica, ma possono assumere quella più conforme alle finalità che i volontari fondatori si prefiggono e più adatta all'attività esercitata, fatta eccezione, ovviamente, per la forma societaria le cui finalità lucrative non possono accordarsi con la natura intrinseca di questi enti.

Ne consegue che anche le organizzazioni di volontariato, qualunque forma giuridica assumano, non sono soggette, al pari delle fondazioni e delle associazioni, alle disposizioni del codice civile in materia di contabilità e bilanci.

Occorre ricordare però che la legge 266/1991 la quale regola la materia, stabilisce in capo alle organizzazioni l'obbligo di redigere a fine esercizio un bilancio da cui risultino i beni, i contributi e i lasciti ricevuti. non viene suggerita alcuna struttura, né forma di bilancio, lasciando alle organizzazioni la scelta.

Le organizzazioni di volontariato non sono in genere caratterizzate da strutture patrimoniali di notevole entità e tali da richiedere particolari criteri valutativi, dato che si caratterizzano per il prevalere dell'opera di volontariato dei propri aderenti. E' importante comunque che il bilancio si componga anche del conto del patrimonio da cui devono risultare le immobilizzazioni, l'attivo circolante, la situazione debitoria e, per differenza, il patrimonio netto.

Essenziale è il rendiconto gestionale che, là dove non sussistono attività marginali di tipo commerciale, potrà anche essere solo di tipo finanziario, data la semplicità della sua realizzazione e la sostanziale coincidenza che in genere si verifica tra risultato finanziario e risultato economico. In presenza di attività diverse, soprattutto se di tipo commerciale, è opportuno impostare un rendiconto da cui si possano trarre informazioni anche economiche.

L' art. 5 della legge 266/1991 individua le classi di entrate correnti principali:

- a) contributi degli aderenti;
- b) contributi di privati;
- c) contributi dello Stato, di enti o di istituzioni pubbliche;
- d) contributi di organismi internazionali;
- e) donazioni e lasciti testamentari;
- f) rimborsi derivanti da convenzioni;
- g) entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali.

Alle entrate corrisponderanno primariamente uscite per l'attività istituzionale e per le attività marginali. A titolo esemplificativo si presenta una struttura tipo di rendiconto finanziario di una organizzazione di volontariato.

RENDICONTO FINANZIARIO ORGANIZZAZIONE DI VOLONTARIATO

ENTRATE	USCITE
I) Entrate correnti	I) Uscite correnti
A) Contributi	A) Uscite attività istituzionali
<ul style="list-style-type: none">• Contributi degli aderenti• Contributi da privati• Contributi da altri enti	<ul style="list-style-type: none">• Uscite di gestione• Oneri per il personale dipendente• Compensi per prestazioni di lavoro autonomo• Rimborsi spese volontari• Spese per la copertura assicurativa degli aderenti
B) Entrate attività istituzionali	B) Uscite attività commerciali e produttive
<ul style="list-style-type: none">• Entrate da Convenzioni• Finanziamenti a fondo perduto da Stato ed altri enti o istituzioni pubbliche• Rimborsi da privati	<ul style="list-style-type: none">• Uscite di gestione• Oneri per il personale dipendente• Compensi per prestazioni di lavoro autonomo
C) Entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali	C) Altre uscite
D) Altri proventi	II) Uscite in conto capitale
<ul style="list-style-type: none">• Donazioni e lasciti testamentari• Altre entrate	A) Rimborsi contributivi
II) Entrate in conto capitale	B) Investimenti
A) Contributi	C) Estinzione prestiti
B) Disinvestimenti	III) Partite di giro
C) Finanziamenti	
III) Partite di giro	

Gli obblighi contabili delle ONLUS

Gli obblighi contabili delle ONLUS sono precisati con molta attenzione dal legislatore in quanto:

- costituiscono la principale fonte di prova dell'attività esercitata;
- consentono la verifica della corretta applicazione delle agevolazioni fiscali;
- concorrono a dimostrare l'uso non elusivo della qualifica di ONLUS.

La norma che disciplina tali obblighi è contenuta nell'art. 20bis del D.P.R. n. 600/73.

In particolare è possibile distinguere due categorie di obblighi in capo alle Onlus:

1. obblighi relativi all'attività complessivamente svolta;
2. obblighi contabili relativi alle attività direttamente connesse

Scritture contabili relative all'attività complessivamente svolta

In relazione all'attività complessiva, le Onlus hanno un obbligo di tenere una contabilità attraverso la quale sia possibile rilevare sistematicamente e in ordine cronologico e con completezza ed analiticità, le operazioni poste in essere al fine di conferire trasparenza a tutte le operazioni realizzate in ciascun periodo della gestione.

Inoltre, deve essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, un apposito documento contenente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della ONLUS, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali.

Le scritture in argomento non necessitano di particolari formalità di vidimazione o di bollatura, ma vanno conservate, unitamente alla relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/73, ovvero fino a quando non siano scaduti i normali tempi per l'accertamento relativi al periodo d'imposta in questione.

E' chiaramente detto dalla legge che gli obblighi prescritti sono assolti se la contabilità consiste nella tenuta del libro giornale e del libro inventari in conformità alle disposizioni di cui all'art. 2214 c.c..

Scritture contabili relative alle attività connesse

Oltre alle scritture generali in relazione alle attività direttamente connesse, devono essere tenute le scritture contabili proprie delle imprese (artt. 14, 15, 16, 17 e 18 D.P.R. 600/1973),

optando per i vari regimi (ordinario, semplificato, ecc.) secondo le specifiche disposizioni di legge.

Sono applicabili le semplificazioni per le **imprese minori** (se i ricavi per prestazioni di servizi sono inferiori a Euro 309.874,14 o per altre attività a Euro 516.456,90) o per quelle **minime** (con ricavi non superiori a Euro 15.493,71 per le attività di prestazioni di servizi o a Euro 25.822,84 per altre attività).

Va precisato che l'obbligo di tenuta delle scritture contabili per le attività direttamente connesse è indipendente dall'obbligo di tenuta delle scritture sistematiche e cronologiche per l'attività complessiva delle Onlus.

Semplificazioni, ulteriori adempimenti e forma del bilancio

E' prevista una semplificazione per le ONLUS che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a Euro 51.645,69. Tali enti possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste per tutta l'attività dell'ente il rendiconto delle entrate e delle spese complessive dell'ente, distinguendo sempre le attività istituzionali da quelle connesse.

In sostanza, si ritiene che sia possibile rilevare i movimenti di entrata e spesa (contabilità finanziaria).

Qualora i proventi dell'attività complessiva superino per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032913,80 al "*bilancio*" deve essere allegata anche la relazione dell'organo di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili.

In merito al bilancio e/o documento annuale di bilancio il codice civile non impone uno schema obbligatorio per la redazione dello stesso pertanto l'unico vincolo da dover rispettare è la corretta applicazione dei principi contabili quali la competenza, l'analiticità, la completezza e la continuità aziendale.

A tal proposito la Commissione aziende non profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha elaborato un "*Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*", al quale si fa espresso rinvio, che formula uno schema generale di documenti costituenti il bilancio.

Gli obblighi contabili dell'art. 14, D.L. n. 35/2005 sulle erogazioni liberali

In tema di contabilità e bilancio deve evidenziarsi che l'art. 14 del d.L. n. 35/2005, c.d. *"decreto competitività"* ha introdotto una importante disposizione, la c.d. *"più dai meno versi"*, in materia di deducibilità delle erogazioni liberali effettuate alle Onlus.

Nello specifico, il citato art. 14 dispone che le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'IRES in favore delle Onlus, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

Va precisato che costituisce in ogni caso presupposto per la deducibilità delle suddette erogazioni liberali:

- la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione;
- nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria

Appare evidente che il legislatore prediliga una contabilità tenuta secondo il metodo della partita doppia.

In pratica, pur non essendovi un obbligo di forma nella elaborazione della contabilità, ma nello stesso tempo, non essendoci la certezza che l'impostazione scelta venga ritenuta idonea, si ritiene opportuno adottare un sistema di elaborazione della contabilità analogo a quello previsto per le imprese commerciali.

Dal punto di vista pratico la contabilità complessiva potrà essere tenuta con scritture separate per l'attività istituzionale e per le attività connesse, oppure potrà essere impostata utilizzando scritture onnicomprensive, purchè sia sempre possibile rilevare separatamente le attività connesse da quelle istituzionali.

Condizione di economicità degli enti non profit

Al pari di tutte le altre aziende, anche quelle non profit, affinché possano perdurare nel tempo devono orientare la loro attività, concretamente e continuativamente, al rispetto del **principio di economicità**.

In concetto di economicità implica quello di **efficienza** e di **efficacia** sia gestionale che sociale.

Con riferimento alle imprese il reddito di esercizio costituisce l'indicatore sintetico sia del livello di economicità che di quello di efficienza e di efficacia raggiunti.

Per gli enti non profit, invece, la grandezza reddito, nella fattispecie risultato economico della gestione (istituzionale e/o complessiva) perde il suo carattere di indicatore sintetico del grado di economicità e non esprime neanche una misura dell'efficienza e/o dell'efficacia raggiunta.

In tali enti, infatti, l'obiettivo fondamentale non è la massimizzazione del reddito.

Il fatto, ad esempio, che la gestione istituzionale evidenzi un risultato economico negativo non esprime necessariamente l'esistenza di condizioni di inefficienza e/o di inefficacia. In genere, dato il carattere sociale dell'attività in questione, i proventi ottenuti dall'ente a fronte dell'erogazione dei servizi sono inferiori o pari al costo di produzione.

Per contro il conseguimento di un risultato economico positivo non è indice di condizioni di efficienza della gestione e di efficacia sociale.

Basti pensare al fatto che le aziende non profit possono ricevere da terze economie risorse gratuite che, se non adeguatamente contabilizzate, danno origine a costi sottostimanti il reale valore delle risorse utilizzate nella produzione di servizi resi.

Analisi dell'equilibrio patrimoniale, finanziario e economico

La valutazione del livello di economicità dell'ente non profit risulta fondamentale se si vuole evitare di finanziare soggetti caratterizzati da situazioni di squilibrio.

La condizione di economicità può essere anche verificata accertando il rispetto:

- della solidità patrimoniale;
- dell'equilibrio finanziario
- dell'equilibrio economico.

Per effettuare l'analisi dell'equilibrio patrimoniale, finanziario e reddituale dell'ente non profit il primo passaggio da compiere è la riclassificazione del bilancio di esercizio.

A questo proposito si ritiene determinante la definizione del contenuto minimo del documento bilancio d'esercizio delle aziende non profit fornita dalla Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti, che propone uno schema di massima di tale documento costituito da:

- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto della gestione;
- Nota integrativa
- Prospetto di movimentazione dei fondi;
- Relazione sulla gestione (c.d. conto morale).

Finalità della riclassificazione

La riclassificazione del bilancio consiste nel riordinare e raggruppare le voci economiche e patrimoniali contenute nello Stato Patrimoniale e nel Rendiconto della gestione in categorie omogenee che consentano di:

- effettuare la comparazione dei dati medesimi nel tempo (stesso ente) e nello spazio (enti diversi);
- applicare tecniche di analisi di bilancio (quozienti, indici, ecc.).

Riclassificazione dello Stato Patrimoniale

Lo schema di stato patrimoniale proposto dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti rappresenta quindi il punto di partenza per la riclassificazione.

Nella riclassificazione finanziaria dello Stato Patrimoniale:

- gli elementi dell'Attivo vengono raggruppati in relazione al loro grado di liquidabilità (attitudine a trasformarsi, con tempestività variabile, in mezzi monetari senza danneggiare la gestione operativa);
- gli elementi del Passivo vengono raggruppati secondo il criterio della scadenza o esigibilità, cioè del termine entro il quale occorre far fronte agli impegni.

In estrema sintesi la riclassificazione finanziaria dello stato patrimoniale determina l'aggregazione delle voci nei seguenti componenti:

IMPIEGHI	FONTI
Liquidità	Passività correnti o Esigibilità
Disponibilità	Passività consolidate o Redimibilità
Immobilizzazioni	Patrimonio Netto

LIQUIDITA'

Sono tutti i mezzi di pagamento immediati (cassa, saldi attivi di c/c, ecc.) o le voci trasformabili in forma monetaria nel brevissimo periodo (pochi mesi). Sono composte dalle seguenti voci del Bilancio:

A) Crediti verso associati per versamento quote

C) Attivo circolante

II - crediti

III - attività finanziarie

IV - disponibilità liquide

DISPONIBILITA'

Sono le voci dell'attivo destinate a trasformarsi in moneta nel medio periodo (entro 12 mesi). Sono composte da:

C) Attivo circolante

I- rimanenze

D) Ratei e risconti

IMMOBILIZZAZIONI

Sono le voci dell'attivo che si possono trasformare in denaro (incassi) oltre 12 mesi. Sono composte a loro volta da:

B) Immobilizzazioni

I - immateriali

II - materiali

III - finanziarie

PASSIVITÀ CORRENTI O ESIGIBILITÀ

Sono i debiti che comportano obblighi di pagamento nel breve periodo (entro 12 mesi). Sono composte da:

B) Fondi per rischi ed oneri (quote in scadenza)

C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato (in scadenza)

D) Debiti (a breve)

– verso banche

– quote mutui in scadenza

– verso fornitori

- altri

E) Ratei e risconti

PASSIVITÀ CONSOLIDATE O REDIMIBILITÀ

Sono i debiti che comportano obblighi di pagamento nel medio-lungo periodo (oltre 12 mesi). Sono composte da:

- B) Fondi per rischi ed oneri (non in scadenza)
- C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato (non in scadenza)
- D) Debiti (a medio-lungo termine)
 - verso banche
 - verso fornitori
 - debito residuo mutui
 - altri

PATRIMONIO NETTO

È costituito da:

- I - Patrimonio libero
- II – Fondo di dotazione
- IV – Patrimonio vincolato

Segue prospetto di riclassificazione finanziaria dello Stato Patrimoniale che riprende le voci dello Schema di Stato Patrimoniale redatto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti.

RICLASSIFICAZIONE FINANZIARIA DELLO STATO PATRIMONIALE

	3.1.1 Voce di Stato Patrimoniale	C1. ATTIVITA'		3.1.2 Voce di Stato Patrimoniale	C1. PASSIVITA'
1		B2. LIQUIDITA'	5		B3. PASSIVITA' CORRENTI
	1-1	LIQUIDITA' IMMEDIATE		D)	Debiti entro 12 mesi
	C IV)	Disponibilità liquide			1) Titoli di solidarietà ex art. 29 del D. Lgs. n. 460
		1- Depositi bancari e postali			2) Debiti per contributi ancora da erogare
		2 - Assegni			3) Debiti verso banche
		3 - Denaro e valori in cassa			4) debiti verso altri finanziatori
		TOTALE LIQUIDITÀ IMMEDIATE			5) acconti
	1-2	LIQUIDITA' DIFFERITE (entro 12 mesi)			6) debiti verso fornitori
	AI)	Crediti vs associati per quote			7) debiti tributari
	CII)	Crediti			8) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza
		1- Crediti verso clienti			9) Debiti per rimborsi spese nei confronti di volontari
		2 - Crediti per liberalità da ricevere			10) Debiti verso aziende non profit collegate e controllate
		3 - Crediti verso aziende non profit collegate o controllate			11 - Debiti verso imprese collegate o controllate
		4 - Crediti verso imprese collegate o controllate			12 – Altri debiti
		5 - Crediti vs altri		B)	Fondi per rischi e oneri entro 12 mesi
	CIII)	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni			1 - Fondi per imposte
		1 – Partecipazioni			2 – Altri
		2 – altri titoli		C)	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato entro 12 mesi
		A2. TOTALE LIQUIDITÀ DIFFERITE		E)	Ratei e risconti entro 12 mesi
2		DISPONIBILITA'			B1. TOTALE PASSIVITA' CORRENTI
	CI)	Rimanenze	6		B2. PASSIVITA' CONSOLIDATE
	D)	Ratei e risconti		D)	Debiti oltre 12 mesi
		Totale Disponibilità		B)	Fondi per rischi e oneri oltre 12 mesi
3		TOTALE ATTIVO CORRENTE O CIRCOLANTE (1 + 2)		C)	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato oltre 12 mesi
4		ATTIVO IMMOBILIZZATO		E)	Ratei e risconti oltre 12 mesi
	B)	Immobilizzazioni			TOTALE PASSIVITA' CONSOLIDATE
		I – Immateriali	7	A)	PATRIMONIO NETTO
		II – Materiali			A3.I – Patrimonio libero
		III – Finanziarie			1- Risultato gestionale esercizio in corso
		1 – Crediti			2) Risultato gestionale da esercizi precedenti

		2 – Titoli				3) Riserve statutarie
		TOTALE ATTIVO IMMOBILIZZATO				4) Contributi in conto capitale liberamente utilizzabili
		TOTALE ATTIVO NETTO O CAPITALE INVESTITO (3+4)				II – Fondo di dotazione dell'azienda (se previsto)
						A4.III – Patrimonio vincolato
						A5.III – Patrimonio vincolato
						TOTALE PATRIMONIO NETTO
						TOTALE PASSIVO E NETTO (5 + 6 + 7)

Fatta la riclassificazione dello Stato Patrimoniale è possibile procedere alla determinazione di indici o indicatori che consentono di acquisire elementi di giudizio circa l'equilibrio della situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente.

Analisi della struttura patrimoniale

La solidità patrimoniale di un ente non profit è accertabile mediante indici che analizzano la composizione dell'attivo e del passivo e la correlazione tra fonti di finanziamento e impieghi di risorse.

Gli indici di bilancio non sono altro che non un semplicissimo rapporto nel quale vengono messe a confronto le varie grandezze.

Tra i vari indici di struttura patrimoniale prendiamo in considerazione i seguenti:

1	Indice di incidenza dei debiti a breve	Passività correnti/Totale Attivo netto x 100
2	Indice di incidenza dei debiti a medio lungo termine	Passività consolidate/Totale Attivo netto x 100
3	Grado di autonomia finanziaria	Totale debiti (Passività correnti + Passività consolidate) /Totale Attivo netto x 100
4	Grado di indebitamento corrente	Passività a breve/Totale Passività x 100
5	Rapporto di indebitamento	Totale Attivo netto/Patrimonio netto

Gli indici 1 – 2 – 3 esprimono, in percentuale, il livello di indebitamento dell'ente e l'incidenza dei diversi gruppi di passività in relazione al totale dell'attivo (impieghi).

In particolare l'indice 1 esprime il livello di indebitamento dell'ente non profit nel breve periodo ed è importante perché, all'aumentare di questi debiti, potrebbero verificarsi delle tensioni finanziarie (ossia un'incapacità dell'ente a far fronte a questi debiti) e conseguentemente delle tensioni economiche (ricorso ulteriore a finanziamenti, che richiedono una remunerazione sempre maggiore, ossia un aumento dei costi per interessi passivi e oneri finanziari).

L'indice 3 è pari a zero se l'organizzazione si autofinanzia, è pari a 1 se ricorre al capitale proprio nella stessa misura con cui ricorre al capitale di terzi, mentre è superiore ad 1 se i debiti sono di importo superiore ai mezzi propri.

L'indice 4 fornisce il peso dell'indebitamento a breve rispetto al totale dei debiti. Un elevato indebitamento corrente non rappresenta certo una situazione di equilibrio.

L'indice 5 evidenzia il peso dei mezzi propri nella copertura del capitale investito e rileva la solidità patrimoniale dell'ente, cioè la sua capacità di far fronte agli impegni verso i terzi.

La prassi amministrativa valuta soddisfacente ed equilibrato il ricorso al capitale di terzi quando l'indice di indebitamento non supera il valore di 2 mentre giudica in modo preoccupante un indice di indebitamento superiore a 2.

Talvolta al numeratore di tale indice si indica non il capitale investito (Totale Attivo netto) ma il totale dei debiti (capitale di terzi) = $\text{Totale debiti} / \text{Patrimonio netto}$.

Analisi della situazione finanziaria

Gli indici finanziari hanno lo scopo di verificare l'esistenza o meno di un duraturo equilibrio finanziario tra entrate e uscite mettendo in relazione le fonti e gli impieghi e tenendo conto dei rispettivi tempi di pagamento e di riscossione.

Un importante indicatore è rappresentato dal **Margine di tesoreria**, che è dato dalla differenza:

$$\text{Totale liquidità (immediata e differita)} - \text{passività correnti}$$

Il margine di tesoreria evidenzia, in valore assoluto, la situazione di liquidità dell'ente, perciò un segno negativo del margine sta a significare che l'ente non sarebbe in grado, con la sua

liquidità immediata e differita, di far fronte agli impegni assunti a breve termine, se questi ultimi scadessero tutti insieme.

In pratica questo indice è utile per valutare la solvibilità dell'azienda in quanto confronta gli impieghi liquidabili entro 12 mesi con le passività che l'azienda deve rimborsare entro 12 mesi.

La verifica della capacità dell'ente di far fronte, in situazione di normale operatività, ai propri debiti attraverso le proprie disponibilità può essere espressa, in valori relativi, dai seguenti indici:

1	Indice di liquidità primaria	Liquidità immediata /Passività correnti
2	Indice di liquidità secondaria	Liquidità immediata + liquidità differita /Passività correnti
3	Indice di disponibilità	Liquidità immediata + liquidità differita + Disponibilità/ Passività correnti

L'indice 1 esprime la capacità dell'azienda a far fronte ai debiti a breve con la liquidità immediata. Il valore di tale indice in una ente "senza problemi" dovrebbe essere maggiore di 1.

L'indice 2 evidenzia la capacità dell'azienda a far fronte ai debiti a breve con la liquidità immediata e differita.

Quanto più tale indice si avvicina allo zero tanto più si evidenzia la difficoltà dell'ente nel far fronte puntualmente ai propri debiti. In dettaglio un valore:

- compreso tra 0,5 e 1 indica una situazione che si può ritenere soddisfacente;
- inferiore a 0,5 evidenzia una situazione di squilibrio finanziario.

L'indice 3 mette in evidenza il rapporto tra l'Attivo circolante (liquidità immediate, le liquidità differite e disponibilità) con le passività scadenti entro l'anno.

Se il valore di tale indice risulta inferiore a 1 l'ente ha difficoltà a far fronte nei modi ordinari a alle scadenze dei propri impegni a breve. Se il valore risulta uguale o maggiore di 2 la situazione è equilibrata.

Analisi dell'equilibrio economico

La verifica dell'equilibrio economico presuppone la Riclassificazione del Rendiconto della gestione in aree gestionali.

Seguendo lo schema di Rendiconto gestionale proposto dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti le aree gestionali sono le seguenti:

- area tipica o istituzionale;
- area promozionale e di raccolta fondi;
- area accessoria;
- area finanziaria e patrimoniale;
- area di natura straordinaria;
- area di supporto generale.

Il principio guida è quello della attribuzione dei componenti positivi e negativi (proventi e oneri) alle diverse aree gestionali dell'ente non profit e, quindi, della possibilità di determinare il risultato economico di ciascuna singola area.

Un risultato economico unitario, cioè non distinto nelle singole aree gestionali renderebbe possibile formulare solo giudizi di economicità inevitabilmente generici.

Il fatto che il risultato economico complessivo sia formato, ad esempio, da un contributo positivo dell'area istituzionale e da uno negativo di quella accessoria, piuttosto che, da un contributo negativo della prima e da uno positivo della seconda costituisce un'informazione rilevante ai fini della valutazione del grado di economicità, non altrimenti disponibile in presenza di un risultato gestionale non disaggregabile.

Si considerino le seguenti ipotesi:

Ipotesi 1

Risultato economico area istituzionale	-50
Risultato economico area accessoria (commerciale)	150
Risultato economico complessivo	100

Tale risultato evidenzia una situazione abbastanza ricorrente per gli enti non profit e comunque coerente con la natura stessa dell'ente. L'area istituzionale è finanziata dall'area accessoria commerciale.

Ipotesi 2

Risultato economico area istituzionale	150
Risultato economico area accessoria (commerciale)	-50
Risultato economico complessivo	100

In questa ipotesi siamo di fronte ad una situazione non coerente con la natura dell'ente non profit. L'area accessoria finanziata dall'area istituzionale.

Ipotesi 3

Risultato economico area istituzionale	-50
Risultato economico area straordinaria	150
Risultato economico complessivo	100

In questa ipotesi siamo di fronte ad una situazione a rischio, in quanto l'ente deve ricorrere alla gestione straordinaria per raggiungere una condizione di equilibrio economico.

Indici di impiego delle risorse

La verifica della condizione di equilibrio economico discende anche dalla modalità di impiego delle risorse disponibili.

Si può affermare che l'ente non profit è tanto più efficiente quanto più riesce ad impiegare le proprie risorse nella attività istituzionale/tipica in adesione ai fini di utilità sociale identificati nello Statuto ed enunciati nella formulazione della Missione.

L'impiego delle risorse per la realizzazione delle attività istituzionali deve essere valutato anche in relazione all'impiego delle risorse nelle altre aree gestionali oggetto di gestione dell'ente.

L'ente non profit può destinare risorse anche alle aree di raccolta fondi e accessorie. Ma queste attività non possono che essere considerate strumentali rispetto all'attività istituzionale dell'ente stesso. Pertanto, i relativi oneri devono essere adeguati rispetto alla dimensione aziendale e agli impieghi delle risorse totali.

Gli oneri di supporto generale devono anch'essi risultare in linea con le dimensioni e con gli impieghi totali.

1	Indice di impiego delle risorse nell'area istituzionale	Totale oneri istituzionali/Totale oneri generali x 100
2	Indice di impiego delle risorse nell'area di raccolta fondi	Totale oneri di raccolta fondi/Totale oneri generali x 100
3	Indice di impiego delle risorse nell'area accessoria	Totale oneri accessori/Totale oneri generali x 100
4	Indice di impiego delle risorse nell'area di supporto	Totale oneri di supporto/Totale oneri generali x 100

Dal calcolo degli indici d'impiego delle risorse vengono esclusi tutti quegli oneri che non sono collegabili ad attività gestionali vere e proprie, quali gli oneri relativi all'attività straordinaria e alla gestione finanziaria.

Il totale degli oneri generali è uguale agli oneri complessivamente sostenuti meno gli oneri finanziari e patrimoniali e gli oneri straordinari.

L'indice 1 identifica, in valore percentuale, la quota di risorse che sono state impiegate nell'esercizio in attività istituzionali. Dal punto di vista del merito, questo indice è tanto migliore quanto più alto è il valore percentuale che esprime.

Gli indici 2 - 3 - 4, esprimono, la quantità di risorse che sono state impiegate, rispettivamente, in attività di raccolta fondi, in attività accessorie ed in attività di supporto.

Quanto precisato per gli oneri può essere riferito ai proventi e, pertanto può essere utile elaborare i seguenti indici:

1	Indice di destinazione dei proventi nell'area istituzionale	Totale proventi istituzionali/Totale proventi generali x 100
2	Indice di destinazione dei proventi nell'area di raccolta fondi	Totale proventi di raccolta fondi/Totale proventi generali x 100
3	Indice di destinazione dei proventi nell'area accessoria	Totale proventi accessori/Totale proventi generali x 100

I proventi dovrebbero poter essere distinti secondo la provenienza pubblica o privata:

Proventi	Fonte pubblica	Fonte privata	Totale proventi
Area istituzionale	X	Y	X + Y
Area di raccolta fondi	X	Y	X + Y
Area accessoria	X	Y	X + Y
Area patrimoniale	X	Y	X + Y

Può risultare interessante misurare, con riferimento a ciascuna area gestionale, l'incidenza del costo del personale sul totale dei costi:

$$\text{Totale costo del personale dipendente/Totali costi}$$

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

Oneri	Proventi
1A) Oneri da attività tipiche 1.1) Materie prime 1.2) Servizi 1.3) Godimento beni di terzi 1.4) Personale 1.5) Ammortamenti 1.6) Oneri diversi di gestione	1B) Proventi da attività tipiche 1.1) Da contributi su progetti 1.2) Da contratti con enti pubblici 1.3) Da soci ed associati 1.4) Da non soci 1.5) Altri proventi
(1B - 1A) = RISULTATO DELLA GESTIONE ISTITUZIONALE	

2A) Oneri promozionali e di raccolta fondi 2.1) Raccolta 1 2.2) Raccolta 2 2.3) Raccolta 3 2.4) Attività ordinaria di promozione	2B) Proventi da raccolta fondi 2.1) Raccolta 1 2.2) Raccolta 2 2.3) Raccolta 3 2.4) Altri
(2B - 2A) = RISULTATO DELL'ATTIVITA' DI RACCOLTA FONDI	

3A) Oneri da attività accessorie 3.1) Materie prime 3.2) Servizi 3.3) Godimento beni di terzi 3.4) Personale 3.5) Ammortamenti 3.6) Oneri diversi di gestione	3B) Proventi da attività accessorie 3.1) Da contributi su progetti 3.2) Da contratti con enti pubblici 3.3) Da soci ed associati 3.4) Da non soci 3.5) Altri proventi
(3B - 3A) = RISULTATO DELLA GESTIONE	

4A) Oneri finanziari e patrimoniali 4.1) Su prestiti bancari 4.2) Su altri prestiti 4.3) Da patrimonio edilizio 4.4) Da altri beni patrimoniali	4B) Proventi finanziari e patrimoniali 4.1) Da depositi bancari 4.2) Da altre attività 4.3) Da patrimonio edilizio 4.4) Da altri beni patrimoniali
(4B - 4A) = RISULTATO DELLA GESTIONE	

5A) Oneri straordinari 5.1) Da attività finanziaria 5.2) Da attività immobiliari 5.3) Da altre attività	5B) Proventi straordinari 5.1) Da attività finanziaria 5.2) Da attività immobiliari 5.3) Da altre attività
(5B - 5A) = RISULTATO DELLA GESTIONE STRAORDINARIA	

6A) Oneri di supporto generale 6.1) Materie prime 6.2) Servizi 6.3) Godimento beni di terzi 6.4) Personale 6.5) Ammortamenti 6.6) Oneri diversi di gestione	
--	--

7A) Altri oneri	7B) Altri proventi
------------------------	---------------------------

RISULTATO GESTIONALE POSITIVO	RISULTATO GESTIONALE NEGATIVO
(1B + 2B + 3B + 4B + 5B + 7B - 1A - 2A - 3A - 4A - 5A - 6A - 7A)	

IL BILANCIO SOCIALE NELLE AZIENDE NON PROFIT: PRINCIPI GENERALI E LINEE GUIDA PER LA SUA ADOZIONE

PREMESSA

Le origini concettuali della rendicontazione sociale possano essere rinvenute addirittura nella letteratura nordamericana degli anni Quaranta, ma le prime formulazioni teoriche sono state elaborate intorno agli anni Settanta negli Stati Uniti. Da quel momento in poi, e con riferimento ad una prospettiva internazionale, teoria e prassi della rendicontazione sociale si sono sviluppate in modo disomogeneo, allorché nei diversi paesi industrializzati si verificava una crisi di legittimità del settore privato, che assumeva contorni ed intensità variabili in funzione del tempo e del contesto sociale e politico dei diversi sistemi economici nazionali; iniziava ad essere evidente che la rendicontazione economica e finanziaria tradizionale non fosse sufficiente a mostrare la portata degli impatti sociali dell'attività delle aziende.

Durante gli anni Settanta, Germania, Francia, Gran Bretagna e Stati Uniti hanno rappresentato l'avanguardia della ricerca; alla relativa stasi degli anni Ottanta è seguito un decennio contrassegnato da una rapida accelerazione degli studi e dell'applicazione della rendicontazione sociale in tutti i paesi industrializzati. I primi esempi concreti di bilancio sociale sono stati realizzati in Europa continentale.

Le ragioni di una simile tendenza sono da imputare all'interazione di vari fattori, tra i quali lo sviluppo concettuale di alcuni temi fondamentali nell'evoluzione della teoria d'azienda degli ultimi trenta anni (in particolare della corporate governance e dell'accountability) e la variabilità di elementi contestuali, quali la struttura dei sistemi produttivi e la funzione delle istituzioni pubbliche con cui le entità economiche interagiscono: in sintesi, tutti aspetti cui la dottrina attribuisce un ruolo rilevante nell'evoluzione del concetto di "responsabilità sociale" a livello aziendale.

Attualmente attraversiamo una fase di vigoroso confronto internazionale cui sono seguite nel 2001 la pubblicazione del Libro Verde della Commissione Europea in tema di responsabilità sociale delle imprese e nel 2002 la formulazione delle Sustainability Reporting Guidelines da

parte del Global Reporting Initiative (centro di collaborazione ufficiale del United Nations Environment Programme).

Non è questa la sede per un'analisi sui fondamenti e sull'evoluzione del principio di "responsabilità sociale" delle realtà aziendali, ma è importante sottolineare quanto le sue implicazioni, associate ai noti processi di internazionalizzazione dei mercati e trasformazione dei sistemi produttivi, di specializzazione produttiva e di interazione delle aziende con categorie sempre più ampie di stakeholder, contribuiscano, da un lato, a rendere più evidenti gli spazi lasciati dai fallimenti di mercato, con nuove opportunità per lo sviluppo del Terzo Settore, e, dall'altro, a qualificare l'accountability in generale, e la rendicontazione sociale in particolare, come fattori competitivi ed elementi cruciali di gestione e di marketing. Conseguenza: l'attenzione sul tema da parte degli operatori privati e istituzionali continuerà ad aumentare.

Oggi le finalità della rendicontazione – sia economica sia sociale – si differenziano in funzione della natura dell'azienda cui ci si riferisce. Si assiste così alla diffusione di diverse procedure e tecniche di redazione del bilancio sociale in relazione alle imprese, alle aziende pubbliche e alle organizzazioni privatistiche il cui obiettivo non è la massimizzazione del profitto. Scopo del presente lavoro è quello di individuare modelli e avanzare proposte in tema di rendicontazione sociale con specifico riferimento alle aziende non profit (Anp).

IL BILANCIO SOCIALE

RENDICONTAZIONE E BILANCIO SOCIALE: DEFINIZIONI E RILEVANZA GESTIONALE

La molteplicità delle variabili da valutare quando si opera nel campo della rendicontazione sociale e del bilancio sociale non agevola la codificazione della materia. D'altro canto, è essenziale intendersi su alcune definizioni terminologiche generali e condividere quanto meno un glossario di massima, anche perché i due termini (rendicontazione e bilancio), in senso lato, ineriscono a processi di conoscenza e di comunicazione complessi che si manifestano in contesti sociali, politici e culturali dinamici, e si intrecciano, nel contempo, con strumenti propriamente contabili come il bilancio d'esercizio.

La rendicontazione sociale costituisce parte di una struttura più generale di accountability aziendale, fondata su di un sistema di comunicazione interna ed esterna e realizzata per

rispondere all'esigenza di dovere rendere conto dei risultati ottenuti nel caso si utilizzino risorse non proprie. La considerazione dei vari strumenti di rendicontazione sociale (rapporti, relazioni, bilanci) che si aggiungono a quelli di rendicontazione economica tradizionali rende però necessario attribuire una valenza "positiva" al termine "sociale", introducendo quindi ulteriori categorie di classificazione, quali l'oggetto della rendicontazione (sociale, ambientale, di sostenibilità, di solidarietà, etico) e il soggetto che la effettua (for profit, non profit).

Sia la teoria sia l'analisi empirica consentono poi d'individuare due approcci al tema della rendicontazione sociale e degli strumenti tramite i quali essa viene realizzata:

- il primo tende a valorizzarne la funzione specificamente nell'ambito delle politiche di comunicazione e di marketing aziendale;
- il secondo rimarca la valenza strategica del processo tramite il quale un'organizzazione, aumentando la conoscenza del proprio funzionamento, migliora i processi gestionali e produttivi.

In questa seconda prospettiva la rendicontazione sociale rappresenta per l'azienda non un vincolo, bensì l'opportunità di attuare un comportamento "socialmente responsabile", di orientare la propria attività in modo tale che i risultati perseguiti siano coerenti con i valori condivisi del contesto di riferimento, e ciò attraverso comportamenti volti a soddisfare le aspettative dei differenti interlocutori; in breve, di accrescere la legittimazione e il consenso da parte di tutti i soggetti che possono influenzare il raggiungimento dei suoi obiettivi (rilevanza interna) o che sono influenzati dal suo operato (rilevanza esterna).

Il bilancio sociale è lo strumento tramite il quale rappresentare informazioni qualitative, quantitative e monetarie dell'operato aziendale, raccolte attraverso schemi e procedure coerenti con lo scopo di analizzare e interpretare tali informazioni dall'interno, per monitorare, valutare, programmare e stabilire obiettivi conformi ai valori etici che caratterizzano l'azienda. In altri termini, il bilancio sociale è uno strumento di comunicazione, ma è soprattutto un documento finale di un processo gestionale e decisionale.

La rilevanza interna del bilancio sociale come processo di gestione si realizza attraverso:

- la riflessione sull'impostazione strategica della attività dell'azienda;
- l'integrazione tra gli strumenti gestionali;
- il coinvolgimento di tutti gli operatori interni.

La rilevanza esterna del bilancio sociale quale rendiconto del processo di creazione di utilità sociale si realizza attraverso:

- la rappresentazione dei risultati raggiunti;
- la dimostrazione della coerenza delle proprie scelte con i piani programmatici, evidenziando la destinazione degli impieghi nelle varie aree di intervento.

La legittimazione dell'attività dell'organizzazione passa attraverso la trasparenza delle attività decisionali, l'esposizione dei processi che hanno consentito il passaggio dalla formulazione della

missione alla realizzazione degli obiettivi aziendali e la possibilità per gli interlocutori di verificare le informazioni contenute nel bilancio sociale.

LA RENDICONTAZIONE E IL BILANCIO SOCIALE NELLE ANP

Considerando la rilevanza crescente del Terzo Settore in Italia e la sostanziale assenza di riferimenti normativi nell'ambito della rendicontazione sociale, è ragionevole collocare la definizione dell'oggetto di studio nell'ambito della cornice terminologica e delle categorie di classificazione elaborate dalla dottrina.

Principi etici e valori costituiscono l'oggetto dell'attività e del lavoro delle Anp. Dalla fiducia del pubblico e delle istituzioni, le quali sovente ne agevolano l'attività con provvedimenti giuridici specifici, deriva per le Anp un onere etico nei confronti di coloro che forniscono le risorse umane e finanziarie, onere che accentua in qualche misura il significato e la portata della loro responsabilità sociale. Da qui l'esigenza di dotarsi di strumenti idonei a dimostrare e verificare coerenza, efficacia e trasparenza nella gestione e nell'impiego di risorse "pubbliche" nel rispetto delle legittime attese dei portatori d'interessi.

La differenziazione del processo di rendicontazione sociale nelle Anp rispetto ad altre tipologie di aziende è dunque dovuta al sistema più ampio con cui le medesime interagiscono, alla responsabilità derivante dall'utilizzo di risorse non proprie, alla particolare distribuzione del valore aggiunto, al dovere di rendere conto agli stakeholder di obiettivi, azioni e risultati sociali e ambientali, oltre che economici.

La prima caratteristica di un'Anp è infatti quella di essere "produttore" di utilità sociale. Essa trova motivo di esistenza, di riconoscimento e di legittimazione nella sua capacità di impegnarsi per il raggiungimento di finalità di interesse collettivo. Le risorse sono principalmente utilizzate o in azioni direttamente indirizzate al raggiungimento del fine di utilità sociale o in attività che mirano al sostegno e allo sviluppo dell'organizzazione.

La natura istituzionale dell'Anp attribuisce ad esse due elementi distintivi rispetto alle aziende for profit:

- sono portatori di interessi istituzionali sia coloro che sono responsabili della gestione (soci, amministratori e manager) sia coloro che si trovano in rapporto con l'azienda medesima (donatori, volontari, lavoratori, comunità locale, opinion leader ecc.);
- i risultati in termini di utilità sociale sono prioritari rispetto a quelli di carattere economicofinanziario.

Il primo compito degli amministratori e dei manager di un'Anp è quello di sviluppare le finalità istituzionali e di renderle operative attraverso la definizione della missione strategica. In sostanza, tale compito si espleta definendo il quadro complessivo dei valori secondo i quali, ed entro i quali, saranno svolte le varie attività. Tale fase esprime il livello più alto della responsabilità degli organi decisionali e costituisce il primo indispensabile passaggio per la progettazione della struttura gestionale dell'azienda. La consapevolezza, da parte degli amministratori, di essere investiti di una responsabilità gestionale nei confronti della collettività può d'altra parte costituire un fattore motivazionale decisivo nel portare avanti iniziative efficaci nell'ambito del Terzo Settore.

Dunque, in sintesi, il positivo impatto di un processo di rendicontazione sociale per un'Anp si realizza attraverso il completamento della seguente sequenza di fasi:

- comunicazione agli stakeholder del quadro complessivo delle attività, rappresentandone i risultati e le conseguenze derivanti dalle scelte gestionali;
- costruzione di un modello razionale di raccolta dei dati, che funga da base informativa ai fini della riflessione da parte della collettività circa l'identità e l'operato dell'azienda;
- rafforzamento delle relazioni e della fiducia tra l'azienda e gli stakeholder;
- miglioramento dell'attività gestionale sulla base della valutazione – fornita dagli stakeholder sia interni sia esterni – degli impatti generati;

- allineamento dei valori aziendali con le indicazioni provenienti dagli stakeholder.

La coerenza tra ciò che l'azienda fa e il motivo per cui essa è stata costituita rappresenta la sua missione e, nello stesso tempo, costituisce il cardine della rendicontazione sociale. In questa prospettiva, il bilancio sociale, evidenziando le attività poste in essere nel perseguire la missione aziendale, svolge la doppia valenza di strumento di comunicazione e di articolato e complesso processo gestionale.

LE CARATTERISTICHE SALIENTI ED I TRATTI CARATTERIZZANTI LE ANP DAL PUNTO DI VISTA ISTITUZIONALE E DEGLI ASSETTI GESTIONALI

Le Anp, per massimizzare la loro produttività in termini di utilità sociale, devono strutturare il proprio "assetto gestionale" in modo da poter formulare e perseguire obiettivi che siano in linea con le finalità espresse.

Ottenuti i risultati delle attività poste in essere, l'Anp deve confrontarsi con i propri stakeholder di riferimento secondo criteri di correttezza e trasparenza; dalle sollecitazioni provenienti da tale confronto derivano le operazioni di riallineamento e/o riformulazione della missione, dei valori e della visione dell'Anp.

L'Anp nasce per iniziativa di uno o più soggetti (fondatore/i, associati, sostenitori) che esprimono il desiderio e la volontà di perseguire alcune finalità ritenute di interesse collettivo; proprio per la centralità di tale interesse si procede alla creazione di una struttura aziendale non indirizzata alla realizzazione di profitti a favore di coloro che la costituiscono.

Terminata la fase costitutiva, il compito degli amministratori dell'Anp diviene quello di tracciare la missione, i valori e la visione di sviluppo dell'organizzazione.

Gli amministratori sono tenuti a:

- esprimere la loro interpretazione del "cosa" vuole essere, fare e significare l'Anp nel suo contesto di riferimento;
- precisare le qualità di riferimento dell'organizzazione per mezzo dell'esplicitazione dei valori di cui la stessa è portatrice;
- esprimere la propria volontà in ordine al "come" deve e dovrà essere considerata l'Anp nelle sue fasi di sviluppo.

Una volta formulati missione, valori e visione, è ancora compito degli amministratori, eventualmente supportati dai manager dell'organizzazione, predisporre gli obiettivi strategici in relazione ai principali risultati che si vogliono raggiungere attraverso le attività dell'Anp. Le attività tipiche (o istituzionali) devono essere finalizzate alla realizzazione di obiettivi operativi che siano in connessione con le finalità istituzionali espresse. Le attività accessorie (o di supporto) sono quelle che garantiscono l'esistenza e la continuità aziendale dell'Anp.

Per l'effettiva realizzazione degli obiettivi l'Anp dovrà intraprendere un numero molto elevato di azioni (progetti, processi, operazioni ecc.) sia tipiche sia accessorie; ognuna di queste azioni è produttiva di risultati che devono essere rilevati dall'Anp.

Il complesso dei risultati prodotti dall'Anp deve essere riportato nel bilancio sociale; si ritiene opportuno che, nell'esposizione, siano riscontrabili i vari passaggi e gli assetti gestionali che hanno portato dalla formulazione di missione, valori e visione, alla produzione dei risultati.

Una delle principali funzioni del bilancio sociale è quella di consentire un confronto corretto e trasparente con tutti gli stakeholder, interni ed esterni all'Anp. Da tale confronto deriva per l'Anp la legittimazione alla sua stessa esistenza.

Da tale attività di confronto l'Anp dovrà sviluppare il consolidamento della propria missione così come dovrà perseguire un adeguamento di essa e delle sue politiche generali alle sollecitazioni degli stakeholder; ciò deve avvenire in un processo continuo, mirato alla massimizzazione della produttività di utilità sociale.

Ricordiamo che, in assenza di "proprietari dell'azienda" (shareholder), nell'Anp anche gli associati, i fondatori e gli amministratori devono essere considerati stakeholder.

LE CONDIZIONI ORGANIZZATIVE E GESTIONALI INDISPENSABILI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE STRUTTURA ORGANIZZATIVA

Il bilancio sociale, come precedentemente accennato, oltre ad esprimere le finalità e i valori contenuti nella missione aziendale, è anche lo strumento con cui l'Anp esercita la propria funzione di accountability e di comunicazione, non solo attraverso una descrizione delle singole azioni poste in essere – investimenti realizzati, servizi prestati – ma anche tramite una

Antonino Guella Dottore Commercialista

rendicontazione dei risultati ottenuti e del grado di efficacia ed efficienza dell'attività svolta. E esso, pertanto, deve integrare dati economico-finanziari con dati extra-contabili, idonei a rappresentare con chiarezza l'utilità sociale prodotta.

Condizione necessaria per sviluppare un valido sistema di comunicazione è dotarsi di una buona struttura organizzativa e gestionale, espressione di un sistema di governance in linea con le caratteristiche giuridiche dell'Anp e con la volontà degli amministratori di adottare comportamenti etici. A tal fine è fondamentale definire con chiarezza, compatibilmente con la dimensione dell'Anp e in funzione della sua missione, le funzioni aziendali, l'organigramma, i ruoli, i compiti, le mansioni, le procedure operative e i meccanismi di comunicazione interna.

La "struttura organizzativa" deve essere articolata in modo da evidenziare, con chiarezza e precisione, i processi formativi delle decisioni aziendali ai diversi livelli (livello corporate, area tipica e/o accessoria, livello funzionale), in relazione all'ambiente esterno di riferimento, alle risorse umane e alla strategia perseguita.

Le Anp che svolgono attività di rilevante impatto sociale dovranno porre particolare attenzione alla possibilità di poter dimostrare la democraticità del proprio stile di direzione.

ATTIVITÀ TIPICA E ATTIVITÀ ACCESSORIA

Preliminare e indispensabile per poter redigere il bilancio sociale è la chiara distinzione delle attività in due grandi categorie: attività tipiche e attività accessorie.

Coerentemente con quanto disposto dalla Raccomandazione n. 1 del Codice unico delle Aziende non profit, le diverse aree gestionali dell'Anp sono gli ambiti dell'attività aziendale contraddistinti da elevati livelli di uniformità. Tali uniformità devono essere correlate ai fini perseguiti e alle caratteristiche dei processi di produzione e di consumo.

Sono attività tipiche le attività poste in essere per il diretto ottenimento di un fine espresso nella missione comunicata/trasmessa dall'Anp.

Sono attività accessorie le attività che hanno un valore strumentale collegato alle esigenze di sostentamento e di sviluppo dell'Anp.

La distinzione tra queste due categorie di attività dovrà essere rispettata sia negli strumenti di

controllo di gestione economico-finanziario sia in quelli di controllo di utilità sociale prodotta. Tale distinzione è, dunque, il principale elemento di raccordo tra bilancio “economico” e bilancio sociale.

Nell’Anp assumono particolare importanza la quantità di risorse che la medesima riesce a porre a disposizione delle attività tipiche e l’economicità raggiunta nella gestione delle attività accessorie.

LA CREAZIONE DEL SISTEMA DI ACCOUNTABILITY

L’Anp deve creare intorno a sé un sistema di rendicontazione in adempimento ai propri principi e valori, che sia in grado di generare fiducia ed affidamento nella collettività. A tal riguardo è rilevante che l’organizzazione sia dotata di un sistema di controllo interno e di strumenti di volta in volta adeguati che le permettano di rendicontare i risultati di utilità sociale raggiunti.

Nella preparazione del bilancio sociale e nella rappresentazione dei risultati raggiunti essa deve ispirarsi, in particolare, ai principi di:

- prevalenza della sostanza sulla forma;
- coerenza;
- correttezza e attendibilità;
- imparzialità (neutralità);
- verificabilità dell’informazione;

così come definiti nel Codice unico delle Aziende non profit.

La produzione dei risultati di utilità sociale, in comparazione con gli obiettivi formulati, esprime il grado di efficacia istituzionale dell’Anp.

La realizzazione di un sistema di accountability è completata tramite la presentazione dei risultati economico-finanziari realizzati dall’Anp per le attività accessorie. Anche in questo caso è necessario che l’Anp si ponga degli obiettivi ai quali rapportarsi e verso i quali indirizzare la propria gestione aziendale.

Lo scostamento tra risultati economico-finanziari e gli obiettivi misura l'efficienza gestionale dell'Anp. Questo è particolarmente vero e rilevante per le iniziative di raccolta fondi.

IL SISTEMA INFORMATIVO

Il sistema informativo deve esprimere le correlazioni sistematiche esistenti tra la mission aziendale, la corporate governance (l'assetto istituzionale, inteso come struttura organizzativa che pone in essere e persegue i fini istituzionali) e l'accountability.

Il "sistema informativo" deve essere in grado, da un lato, di misurare l'efficacia istituzionale in termini di trasparenza gestionale/amministrativa e, dall'altro, di verificare l'efficienza, la produttività, la patrimonializzazione e la solvibilità, in termini di trasparenza gestionale.

Per la verifica del perseguimento della propria mission, gli strumenti che compongono il sistema informativo devono necessariamente assumere sia una dimensione quantitativa sia una dimensione qualitativa (sistema multidimensionale).

Il modello multidimensionale è fondato non tanto su indicatori economico-finanziari, quanto su indicatori di altra natura adatti a cogliere aspetti dell'attività svolta non sintetizzabili tramite indicatori economici tradizionali. Ciò, anche in considerazione del fatto che il risultato economico conseguito dalle Anp, ottenuto dalla differenza tra proventi e oneri, può evidenziare un risultato economico d'esercizio che non necessariamente è direttamente correlato al raggiungimento della missione aziendale. E' necessario, pertanto, che le Anp utilizzino indicatori e parametri extracontabili per la misurazione della performance raggiunta.

L'utilizzo di indicatori quantitativi e qualitativi sottintende la centralità dell'attività di raccolta dei dati, di cui ogni organizzazione dovrebbe munirsi per avere a disposizione le informazioni rilevanti. I dati informativi dovranno essere continuamente aggiornati al fine di monitorare i risultati degli indicatori e l'attendibilità dei valori ad essi attribuiti.

IL SISTEMA DI CONTROLLO

Il sistema di controllo, inteso come strumento per verificare il raggiungimento delle finalità istituzionali, trova nelle Anp giustificazione, applicazione e contenuto differenti rispetto alle aziende for profit, pur mantenendo invariati i principi di fondo.

Nelle Anp la funzione del controllo di gestione è finalizzata alla valutazione sia del risultato economico delle singole attività sia della sostenibilità del progetto nel suo complesso. Il risultato economico della singola attività risulta significativo solo se inserito all'interno della valutazione dell'economia complessiva dell'Anp e, soprattutto, se accompagnato dalla considerazione dell'efficacia sociale di quella specifica attività.

In altri termini, il processo di programmazione e controllo deve essere strutturato per perseguire simultaneamente l'efficacia istituzionale (con misuratori diversi dagli ordinari strumenti contabili), l'efficienza e la produttività (indicatori contabili classici) e la democraticità dell'organizzazione.

I CONTENUTI E LE FASI DI REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE NELLE ANP PRINCIPI DI REDAZIONE

La descrizione dei contenuti e delle fasi per la predisposizione del bilancio sociale costituiscono la parte del presente documento finalizzata a dare rappresentazione alla metodologia per la sua redazione.

Come affermato in precedenza, il bilancio sociale, sul piano applicativo, concerne l'attività di raccolta, di analisi e di elaborazione delle informazioni che consentono la rappresentazione dell'impatto sociale prodotto dall'Anp, anche mediante la comunicazione degli elementi informativi in grado di contribuire alla misurazione delle performance sociali.

Per lo sviluppo dell'attività di rendicontazione sociale è bene considerare e non prescindere da alcuni principi guida, tra cui si segnalano:

- il principio di identità, che prevede la definizione precisa e comprensibile delle caratteristiche distintive e precipue che contraddistinguono l'Anp;
- l'esplicitazione dell'ambito in cui si sviluppa l'attività di rendicontazione, con la definizione dei confini e degli ambiti a cui fa riferimento l'Anp;
- l'identificazione dell'arco temporale a cui fa riferimento l'attività di rendicontazione: nella prassi è ricorrente fare riferimento all'esercizio amministrativo precedente con la conseguente sovrapposizione dell'ambito temporale di riferimento della

rendicontazione sociale con quello a cui fa riferimento la predisposizione dei bilanci di natura economico-finanziaria;

- il principio dell'inerenza, in base al quale i risultati rappresentati nel bilancio sociale devono essere direttamente attribuibili all'organizzazione e derivare da una sua consapevole decisione: i risultati rappresentati nel bilancio sociale, in sostanza, non devono essere determinati da una decisione imposta dall'esterno o conseguente a sentenze o imposizioni esterne;
- il principio della completezza, che prevede siano prese in considerazione le informazioni attinenti a tutte le aree di attività dell'Anp grazie alla loro completa rappresentazione;
- il principio di rilevanza, il quale prevede che debbano essere prese in considerazione solamente le informazioni che i soggetti coinvolti nel processo ritengono rilevanti.

Le fasi – esplicate nei successivi paragrafi – in cui si articola la predisposizione del bilancio sociale concernono:

- l'individuazione degli stakeholder;
- l'esplicitazione dei valori aziendali e la declinazione della mission e della vision aziendale;
- la progettazione di un sistema di indicatori per la valutazione dei livelli di risultato raggiunti;
- i sistemi di verifica e validazione per una valutazione della coerenza tra risultati raggiunti e mission aziendale.

L'INDIVIDUAZIONE DEGLI STAKEHOLDER DI RIFERIMENTO

Un passaggio determinante nella predisposizione del bilancio sociale riguarda l'identificazione del processo attraverso il quale si è pervenuti alla definizione di un certo contesto di valori e dei meccanismi con cui sono stati coinvolti gli stakeholder. Tale processo è alla base della definizione dei valori fondanti nonché della loro riformulazione.

Il primo passo nella direzione descritta concerne la consapevolezza del contesto sociale di riferimento mediante la "mappatura" degli stakeholder operata dagli amministratori dell'Anp; si tratta di un'operazione interpretativa che rientra nelle responsabilità degli amministratori e che permette a tutti gli interessati di formarsi un giudizio complessivo sulla efficacia della gestione.

Tale mappatura permette infatti di identificare i soggetti verso i quali l'Anp deve ritenersi responsabile per la produzione dei propri risultati.

Gli stakeholder costituiscono l'articolato insieme degli interlocutori legittimi con cui l'azienda in oggetto si interfaccia, con diversi gradi di sistematicità e di frequenza, nel tentativo di perseguire le proprie finalità.

La mappatura degli stakeholder richiede una profonda conoscenza del contesto delle relazioni che si instaurano tra l'Anp e il contesto socioeconomico nella quale cresce e si sviluppa. Non sono certamente i volontari che prestano la loro opera all'interno dell'Anp e i donatori che elargiscono i propri contributi all'azienda i soli soggetti nell'interesse dei quali l'azienda opera e si sviluppa.

Il processo di individuazione degli stakeholder non segue regole standardizzate e codificate, ma è il risultato di un'approfondita analisi dell'Anp e delle relazioni che, nel tempo, è riuscita ad instaurare con diverse persone fisiche e giuridiche.

Dal punto di vista operativo la ricostruzione della mappa degli stakeholder può essere effettuata rifacendosi alle seguenti dimensioni:

- identificazione degli stakeholder interni ed esterni;
- distinzione tra persone fisiche e giuridiche;
- verifica e valutazione del grado di potere che gli stakeholder individuati esercitano sull'Anp in oggetto, quale condizione per stabilire successivamente le più efficaci modalità di relazione con i medesimi.

L'ESPLICITAZIONE DEI VALORI AZIENDALI E LA DECLINAZIONE DELLA MISSIONE E DELLA VISIONE AZIENDALE

Il secondo contenuto essenziale del bilancio sociale è la chiara esposizione della missione aziendale attraverso l'identificazione degli elementi e dei valori alla base dell'azione della compagine chiamata a guidare l'Anp: essa permette di comprendere l'orientamento di fondo che si è data la medesima.

La missione aziendale concerne la descrizione degli elementi che contraddistinguono l'identità di un'azienda. Questi costituiscono il supporto imprescindibile per la definizione dei

valori di fondo che, a loro volta, rappresentano elementi essenziali del processo di definizione degli orizzonti strategici.

Individuati i tratti caratterizzanti l'identità e i valori aziendali, il processo di sviluppo e di spiegamento della missione aziendale riguarda la loro traduzione in obiettivi strategici e in linee guida per il loro perseguimento.

La puntuale ed esplicita enunciazione della mission aziendale, che può anche comprendere l'enunciazione dello "statement" aziendale – inteso come occasione di descrizione dei valori e delle intenzioni fondanti l'azione aziendale –, svolge due fondamentali funzioni: la prima prevalentemente gestionale e progettuale ha implicazioni eminentemente interne all'Anp; la seconda prevalentemente comunicativa e progettuale ha soprattutto una valenza esterna alla medesima.

Contenuti della mission:

- Individuazione dell'identità di fondo
- Condivisione dei valori guida
- Identificazione dei destinatari prioritari e privilegiati dell'azione istituzionale
- Conseguente individuazione degli obiettivi strategici e assunzione di responsabilità verso gli stakeholder di riferimento
- Eventuali indicazioni sulle modalità di perseguimento degli obiettivi

Per la formalizzazione della mission aziendale sono utilizzabili diversi documenti e strumenti disponibili in azienda. Tra questi assumono un rilievo prevalente lo statuto, lo statement aziendale, eventuali momenti di confronto e di intervista strutturati con i principali stakeholder nonché i documenti e gli strumenti della pianificazione e della rendicontazione aziendale.

Strumenti per la definizione della mission

Gli strumenti e i canali con cui procedere all'identificazione della mission sono:

- Statuto
- Eventuale statement
- Intervista agli stakeholder
- Documenti attestanti i programmi di attività e la relativa rendicontazione
-

Il processo di formulazione della mission potrebbe pertanto prevedere:

- l'identificazione dei valori fondanti l'Anp;
- la definizione delle condizioni alla base del loro perseguimento;
- le linee guida dell'azione dell'Anp al fine di poterne garantire il perseguimento;
- l'identificazione degli obiettivi strategici dell'azione aziendale.

In primo luogo, per la formulazione compiuta della mission aziendale è necessario procedere all'identificazione dei valori fondanti l'Anp mediante l'individuazione degli elementi e dei fattori motivazionali che accomunano i fondatori, gli amministratori, i volontari e gli stakeholder interni all'Anp. Tale processo richiede poi l'individuazione delle condizioni soggettive e oggettive in grado di consentire il coinvolgimento di persone fisiche e giuridiche nello sviluppo dell'azione istituzionale e gestionale.

In una seconda fase, la definizione della missione richiede l'individuazione delle condizioni organizzative e gestionali alla base dell'affermazione dei valori fondanti la missione aziendale e del perseguimento degli obiettivi strategici. Si tratta in sostanza di individuare i limiti e i vincoli alla libertà d'azione dell'Anp nelle scelte e nella realizzazione degli interventi finalizzati al raggiungimento degli obiettivi previsti. Classici esempi di vincoli e condizioni per il perseguimento della missione concernono: la disponibilità di risorse umane, il rispetto dei vincoli di legge, gli spazi di manovra sulle esigenze di variazione dell'assetto organizzativo attuale ecc..

In una terza fase, si pone l'esigenza di tracciare le linee guida che devono contraddistinguere e caratterizzare l'azione aziendale nel perseguimento dei fini e nell'affermazione dei valori dell'Anp. Si tratta, a questo proposito, di tracciare i "paletti" di riferimento con cui impostare la rotta. Ciò contribuisce a indirizzare le scelte tecniche e a sostenere il processo decisionale.

Esempi di linee guida sono:

- l'orientamento alla collaborazione con le altre istituzioni non profit,
- la gestione in forma associata dei servizi di carattere generale,
- il decentramento delle modalità di erogazione del servizio ecc.

Infine, il processo di formulazione della mission aziendale comporta l'identificazione degli obiettivi strategici mediante la traduzione delle finalità istituzionali dell'Anp in priorità d'azione e l'individuazione delle implicazioni che tali priorità producono sul piano delle scelte istituzionali e gestionali.

Le indicazioni descritte e le valutazioni formulate con riferimento alla definizione della mission aziendale costituiscono elementi alla base dell'esplicitazione della vision aziendale.

La vision riguarda, infatti, la descrizione degli elementi che, nelle aspettative del management aziendale, contraddistinguono l'evoluzione dell'Anp e che dovranno caratterizzarla nel lungo periodo.

Per la descrizione degli elementi che contraddistinguono la vision aziendale sono determinanti la chiarezza degli orientamenti di lungo periodo del contesto ambientale e la conseguente individuazione dei tratti caratterizzanti le prospettive di lungo periodo che condizioneranno il profilo organizzativo e gestionale dell'Anp.

La vision

"Ciò che vorremmo dell'azienda non profit per il futuro" costituisce la base di definizione della vision aziendale e della conseguente individuazione degli elementi che dovranno contraddistinguere il processo evolutivo e l'adattamento al mutamento del contesto ambientale di riferimento.

LA PROGETTAZIONE DI UN SISTEMA DI INDICATORI PER LA VALUTAZIONE DEI LIVELLI DI RISULTATO RAGGIUNTI

L'esigenza di garantire un sistematico monitoraggio della capacità dell'Anp di perseguire la "missione aziendale" richiede la capacità di garantire trasparenza delle proprie scelte e del proprio operato sia verso l'esterno, attraverso l'utilizzo di strumenti capaci di verificare il grado di raggiungimento della missione, sia verso l'interno, attraverso la partecipazione sempre più attiva del personale coinvolto, al fine ultimo di poter assolvere alla propria funzione di responsabilità informativa nei confronti di tutti gli stakeholder di riferimento.

In breve, le analisi rivolte all'esterno devono:

- valutare la coerenza delle azioni intraprese con la missione dichiarata, nel rispetto del vincolo economico-finanziario e delle aspettative degli stakeholder;
- verificare che i risultati ottenuti siano in linea con la missione;
- verificare che gli obiettivi dichiarati siano stati effettivamente raggiunti.

La redazione del bilancio sociale consente di ottenere il vantaggio indiscutibile di accrescere la propria credibilità attraverso l'azione di trasparenza verso l'esterno.

Le verifiche interne si sostanziano nel:

- valutare la performance e l'operato dei soggetti preposti all'attività di gestione;
- analizzare i riflessi delle azioni intraprese sulla struttura organizzativa interna.

Per poter compiere queste verifiche diventa di primaria importanza riuscire a misurare gli standard delle prestazioni rese sotto il profilo sia quantitativo che qualitativo, anche per quei servizi che raramente si prestano ad essere standardizzati, misurati e controllati.

La fase finale della costruzione del bilancio sociale coincide dunque con l'individuazione degli strumenti per valutare la missione definita e l'attività esercitata.

L'individuazione di tali strumenti si basa sulla loro idoneità ad offrire una misura della capacità gestionale raggiunta, dell'utilità sociale prodotta e del grado di soddisfazione dei bisogni di cui l'organizzazione si è fatta portavoce nello svolgimento delle proprie attività.

Anche se a prima vista la verifica dell'adeguatezza dei risultati raggiunti e dell'efficacia delle politiche adottate può risultare particolarmente difficoltosa, l'adozione di un mix di indicatori

chiave, di natura sia contabile sia qualitativa, può facilitare l'analisi orientata all'individuazione e alla conoscenza del livello di performance sociale effettivamente ottenuto e del grado di raggiungimento delle finalità istituzionali.

In sintesi, pertanto, il sistema degli indicatori costituisce l'insieme degli strumenti per la misurazione dei fenomeni sopraindicati. Per ciascun fenomeno è possibile costruire un numero illimitato di indicatori e ciò consente di valutare da diverse angolazioni, a seconda degli obiettivi e dei fini che l'Anp intende perseguire, il percorso di sviluppo aziendale.

Un primo aspetto su cui si deve concentrare l'Anp in sede di redazione del bilancio sociale riguarda la valutazione di congruenza tra obiettivi perseguiti e strumenti adottati allo scopo di verificare ex ante la coerenza tra i vari livelli di programmazione e mantenere costante la logica d'intervento durante tutte le fasi dell'attività aziendale. Tale attività presenta problematiche legate alla difficoltà di interpretazione dei veri obiettivi delle operazioni adottate e, nel caso di obiettivi multipli, di definizione del grado di priorità di ciascuno. Un modo possibile di procedere è quello di simulare gli effetti potenziali delle misure in funzione degli obiettivi, con l'ausilio di modelli teorici che mettono in relazioni le diverse variabili.

Un secondo aspetto concerne la valutazione delle modalità di attuazione ed è finalizzata a verificare se e come il processo di gestione rifletta gli obiettivi e gli strumenti definiti con l'identificazione della mission aziendale, evidenziando i fattori chiave di incidenza sui costi, l'efficacia (confronto di quanto è stato realizzato con quanto era stato originariamente programmato) e l'efficienza (rapporto tra ciò che è stato realizzato e le risorse impiegate, in particolare quelle finanziarie). I meccanismi decisionali e le interazioni tra gli attori coinvolti nella gestione dei progetti, determinati dagli obiettivi specifici e dai relativi pay-off, ne condizionano i risultati e devono quindi essere oggetto di particolare attenzione nel processo valutativo, in modo da comprendere quali elementi dei processi aziendali si configurano come ostacoli, quali come opportunità o fattori di sviluppo, quali come ininfluenti.

La valutazione d'impatto si propone di studiare se e in che misura l'azione dell'Anp abbia prodotto i risultati e i cambiamenti previsti e se abbia determinato conseguenze inattese.

Fissata la prospettiva dalla quale si desidera valutare l'azione aziendale, le caratteristiche degli indicatori variano in funzione dell'aderenza alla situazione da indagare. Gli indicatori possono oscillare da un massimo grado di obiettività (misurando, ad esempio, le risorse impiegate dall'Anp nell'attivare un determinato progetto) ad un massimo grado di soggettività (rilevando, ad esempio, la percezione dei destinatari di una campagna di comunicazione circa la rilevanza sociale di un fenomeno) e ciò può influire sulle caratteristiche di:

- misurabilità (possibilità di misurazione qualitativa o quantitativa di un aspetto del fenomeno);
- attendibilità (grado di rapporto di causalità tra indicatore e fenomeno, facilità di definizione e di aggregazione);
- rilevanza (contributo dell'indicatore rispetto agli obiettivi della valutazione).

Le tre variabili sopraindicate possono rappresentare le discriminanti di scelta tra indicatori affini. Indicatori apparentemente simili possono fornire informazioni su prospettive del fenomeno diverse. Perciò è importante fornire una classificazione degli indicatori in funzione delle finalità aziendali, in modo da facilitare l'individuazione di indicatori alternativi ed ampliare le possibilità della scelta.

Le caratteristiche del sistema di indicatori

Gli indicatori con cui l'Anp può misurare la propria capacità di perseguire la missione e le finalità assegnatele possono distinguersi in indicatori di processo e indicatori di contesto:

- gli indicatori di processo, siano essi quantitativi o qualitativi, riflettono gli aspetti operativi di gestione ritenuti rilevanti (come ad esempio i meccanismi di gestione amministrativa e finanziaria, gli attori istituzionali, il sistema informativo, la diffusione delle azioni e degli interventi realizzati, le procedure di partecipazione da parte dei soci e dei volontari nonché dei destinatari dei progetti e dei programmi aziendali, la selezione dei partecipanti e dei destinatari dei progetti, i tempi dell'azione amministrativa, l'ammontare di risorse, l'interazione tra gli attori) e possono essere impiegati per rilevare lo stato di avanzamento degli interventi (ad esempio, i flussi di spesa effettiva rispetto a quella programmata o il numero di beneficiari che entrano ed escono dai programmi);
- gli indicatori di contesto danno informazioni sulla realtà socioeconomica in cui sono attuati i progetti e le azioni poste in essere dall'Anp.

Dal punto di vista dei singoli interventi, gli indicatori rappresentano la misura di realizzazioni materiali, di risultati o di impatti:

- gli indicatori di realizzazione materiale sono espressi in unità fisiche o finanziarie (ad esempio, il numero di soggetti ospitati in un centro di accoglienza o il fatturato delle aziende beneficiarie di un finanziamento);
- gli indicatori di risultato hanno il fine di misurare l'effetto diretto e immediato prodotto da un'Anp. Essi forniscono informazioni sui cambiamenti intervenuti non solo sugli elementi di contesto, ma anche, ad esempio, a livello di comportamento, di capacità o di prestazioni dei beneficiari diretti. Questi indicatori possono essere di natura fisica (per esempio, il numero di extracomunitari che dimorano nelle nuove abitazioni messe a disposizione da un'Anp impegnata nell'attività di integrazione sociale) o finanziaria (per esempio, l'effetto moltiplicatore sulle risorse del settore pubblico realizzato grazie ad interventi di raccolta fondi mirati a progetti di recupero di tossicodipendenti);
- gli indicatori di impatto hanno la funzione di rilevare le conseguenze che i progetti avviati dall'Anp generano oltre gli effetti immediati sui diretti beneficiari. Gli indicatori di impatto acquistano un maggior significato se analizzati alla luce di altri indicatori ad essi collegati dalla sequenza logica delle fasi di attuazione di programmi e progetti (indicatori di realizzazione e indicatori di risultato).

Per definire gli indicatori corrispondenti alle priorità di progetto è possibile aggregare diversi indicatori di realizzazione e di risultato. In questo caso, gli indicatori dovrebbero essere costituiti da numeri indice, vale a dire da strumenti di misura costituiti da rapporti di valori: essi hanno il pregio, talvolta, di facilitare la comparazione di unità di misura eterogenee e di fenomeni di natura diversa. L'impiego di numeri indice consente di accertare con maggior efficacia le ipotesi di causalità tra le specifiche azioni e gli obiettivi dei progetti promossi dall'Anp.

I SISTEMI DI VERIFICA E VALIDAZIONE PER UNA VALUTAZIONE DELLA COERENZA TRA RISULTATI RAGGIUNTI E MISSION AZIENDALE

Al fine di perseguire gli obiettivi descritti è necessario che l'Anp introduca un sistema di controllo di gestione, avendo cura di impostarlo in modo che esso sia strutturato su un doppio

binario: da una parte deve essere tenuta sotto controllo la dimensione economico-finanziaria, dall'altra deve essere impostato un sistema che permetta di rilevare e controllare i risultati di utilità sociale prodotti. Preliminare e fondamentale per poter procedere a tale impostazione è la chiara distinzione delle attività nelle due grandi categorie di attività tipiche e di attività accessorie, determinata in base a quanto definito precedentemente.

Sulla base di tale premessa, in ordine alla linea di controllo economico-finanziario, l'attenzione dovrà essere focalizzata soprattutto sulla quantità di risorse che l'Anp riesce a porre a disposizione delle attività tipiche e, in seconda battuta, sul grado di economicità delle attività accessorie.

I documenti sulla base dei quali potranno essere valutate tali dimensioni sono principalmente il "rendiconto della gestione" ed il "prospetto di movimentazione delle componenti del patrimonio netto".

Dal punto di vista del controllo circa il grado di utilità sociale raggiunto, l'attenzione dovrà essere focalizzata sugli interventi finalizzati al perseguimento delle finalità istituzionali effettivamente posti in essere, sui sistemi di valutazione e di controllo dell'utilità sociale prodotta nonché sul sistema di regole di responsabilità sociale e, quindi, sulle relazioni con gli stakeholder.

Una volta messo a punto un adeguato e coerente sistema di controllo della gestione, presupposto organizzativo indispensabile alla realizzazione di un attendibile bilancio sociale, si pone il problema di sviluppare sistemi di verifica e di validazione del bilancio sociale che consentano un'affidabile analisi dei parametri proposti e del grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Sul tema della valutazione del bilancio sociale, peraltro contraddistinto anche in dottrina da orientamenti né univoci né consolidati, si riscontrano approcci diversi che partono da un sistema di verifica di tipo interno fino a prevedere sistematici momenti di valutazione di parte terza.

Si possono infatti ipotizzare sistemi di valutazione e verifica dell'affidabilità del bilancio sociale

rispettivamente centrati su:

- sistemi di verifica interna;
- sistemi di verifica partecipata;
- sistemi di verifica esterna;
- sistemi di certificazione di parte terza.

I processi di valutazione sopra richiamati prevedono:

- sistemi di verifica interna: azioni di verifica e valutazione posti in essere da un gruppo di lavoro interno all'azienda, sulla base di criteri individuati internamente e progettati tenendo conto di esperienze realizzate in aziende terze;
- sistemi di verifica partecipata: sistemi di verifica realizzati e costruiti all'interno dell'azienda con la partecipazione di stakeholder esterni, in grado di arricchire il processo delle esperienze e delle aspettative che vengono dall'esterno dell'azienda;
- sistemi di verifica esterna: sistemi di verifica compiuti da auditor esterni che, sulla base di linee guida e di principi di valutazione diffusi e consolidati, sviluppano azioni di valutazione oggettivate e di indubbia credibilità;
- sistemi di certificazione di parte terza: sistemi di verifica e valutazione sviluppati sulla base di requisiti strutturati e formalizzati (per esempio SA 8000) che consentono di garantire all'azienda certificata immagine, comparabilità, e credibilità diffusa.