



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Contabilità e bilancio

Il nuovo bilancio degli Enti del Terzo Settore

RELATORE

Prof. Eugenio Pinto

CANDIDATO

Arianna Pica

Matr. 234421

CORRELATORE

Prof.ssa Francesca Parente

ANNO ACCADEMICO 2020/2021

IL NUOVO BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

INDICE

INTRODUZIONE	3
1. INQUADRAMENTO NORMATIVO	4
1.1 L'evoluzione normativa.....	5
1.2 Il Codice del Terzo Settore	7
1.3 Gli Enti del Terzo Settore	8
1.4 I riferimenti normativi per la redazione del bilancio.....	11
2. IL NUOVO BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE	13
2.1. Aspetti generali	13
2.2. Stato Patrimoniale	16
2.3. Rendiconto Gestionale.....	22
2.4. Relazione di missione	26
2.5. Rendiconto per cassa	31
3. Un caso pratico: UNICEF Italia	35
3.1. UNICEF Italia	35
3.2. Gli effetti della riforma sul bilancio	36
4. Conclusione	45
5. Bibliografia.....	47
6. Sitografia	48

INTRODUZIONE

Il mondo del non profit, ovvero il Terzo Settore, sta acquisendo in Italia sempre più importanza, caratterizzandosi come un settore in sviluppo e fermento, basato sulla solidarietà e sulla produzione di beni e servizi orientati all'utilità sociale. In Italia il suo valore ha una stima di 80 miliardi, pari al 5% del PIL, occupando 1,4 milioni di lavoratori retribuiti e 5,5 milioni di volontari.¹

L'elaborato punta a delineare un'analisi della Riforma del Terzo Settore e delle modificazioni da questa introdotte, focalizzando l'attenzione sui nuovi schemi di bilancio. Il primo capitolo fornisce una descrizione generale della riforma e descrivendone le tappe e le cause che hanno portato alla sua emanazione. Viene inoltre presentato il principale strumento normativo della riforma, ovvero il Codice del Terzo Settore, delineandone la struttura e le principali norme da questo introdotte e in conclusione vengono brevemente descritti i principali riferimenti normativi ai fini della redazione del bilancio, in attesa della pubblicazione dei nuovi principi contabili *ad hoc* per il Terzo Settore.

Nel secondo capitolo si entra più nel dettaglio nella descrizione dei nuovi schemi di bilancio, esponendo e commentando i vari modelli previsti ponendo l'attenzione sulle differenze con la normativa vigente.

Nel terzo e ultimo capitolo viene infine esaminato il bilancio di un primario Ente del Terzo Settore. In particolare, viene preso in esame il bilancio di UNICEF Italia relativo all'esercizio, provvedendo ad una riclassificazione delle voci e delle varie aree secondo i nuovi schemi introdotti.

¹ Censimento permanente delle istituzioni non profit - ISTAT

1. INQUADRAMENTO NORMATIVO

La Riforma del Terzo Settore² ha introdotto un corpus normativo unitario, al fine di riordinare e innovare la variegata normativa esistente con lo sguardo rivolto ai cambiamenti già avvenuti e quelli futuri.

Prima della riforma, infatti, il Terzo Settore era visto con un'accezione residuale: vi rientrata tutto ciò che non era Pubblica Amministrazione o Mercato privato, quindi imprese orientate al profitto.

In sostanza, il riordino e l'innovazione sono i due fulcri della riforma. Il primo spinge verso l'acquisizione di un'autonoma soggettività giuridica degli enti di Terzo settore; il secondo, invece, avvia un sistema di opportunità, che gli enti dovranno sfruttare in maniera efficiente accettando la sfida del cambiamento posta in essere dalla riforma.

Prima dell'arrivo della riforma nel 2017, il settore del non profit in Italia era caratterizzato da una crescita quantitativa degli enti e dei dipendenti al loro interno. Sfruttando questo contesto economico favorevole, il Governo Renzi pubblicò il 12 aprile 2014 le "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore" con l'obiettivo di potenziare il mondo del non profit. A seguito di molteplici discussioni, il disegno di legge è stato pubblicato nel 2015, e approvato con la Legge delega n. 106 del 6 giugno 2016.

Il fine ultimo della riforma è quello di sottrarsi alla frammentazione normativa in materia di regolazione degli enti, senza però andare a ridurre le varie identità delle organizzazioni e associazioni in un'unica categoria. Per perseguire questo obiettivo, la riforma ha dato una chiara definizione di ente del Terzo Settore, tramite l'abrogazione, l'innovazione e la riscrittura delle norme esistenti.

² Legge delega n. 106 del 6 giugno 2016

1.1 L'evoluzione normativa

La “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile” è stata approvata dal Parlamento con la legge 106/2016. A tale legge delega sono seguiti quattro diversi decreti legislativi.

La riforma è fondata su quattro pilastri:

- Decreto legislativo 40/2017, “Istituzione e disciplina del servizio civile universale”
- Decreto legislativo 111/2017, “Disciplina dell’istituto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche”
- Decreto legislativo 112/2017 “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale”
- Decreto legislativo 117/2017, “Codice del Terzo settore”

Il decreto legislativo 40/2017 prevede l’attribuzione di un diverso ruolo ai soggetti che partecipano alla realizzazione del servizio civile universale, identificato nella scelta volontaria di dedicare alcuni mesi della propria vita al servizio di difesa, non armata e non violenta, della Patria, all’educazione, alla pace tra i popoli e alla promozione dei valori fondativi della Repubblica italiana, attraverso azioni per le comunità e per il territorio³. In particolare, lo Stato acquisisce un ruolo preminente mediante lo svolgimento delle attività di programmazione, che garantiscono, attraverso una puntuale analisi del contesto nazionale ed internazionale, la pianificazione degli interventi in materia di servizio civile universale in Italia e all’estero, nonché l’individuazione degli standard qualitativi degli interventi stessi⁴. Intatti, la funzione principale dell’attività di servizio civile universale è quella di individuare i fabbisogni preminenti all’interno del territorio e adottare degli interventi idonei al loro soddisfacimento, mantenendo l’uniformità con le politiche attuate dalle Amministrazioni e gli obiettivi imposti dal Governo. Gli interventi di servizio civile universale sono poi assoggettati a una valutazione ex post da parte dello Stato, il quale ha l’obiettivo di verificare e garantire l’incidenza di questi sulla società e sul territorio, di assicurare una gestione efficace delle risorse pubbliche, nonché l’utilizzo dei risultati per la programmazione seguente.

La nascita del servizio civile universale rappresenta una grande occasione di formazione personale all’impegno civico, accogliendo le richieste di partecipazione attiva dei giovani al fine di offrire un’esperienza volontaria di forte valore civile e formativo.

Un secondo pilastro è il decreto legislativo 111/2017 il quale ha operato una riforma dell’istituto del 5 per mille. Il 5 per mille è la quota di imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) che il contribuente, secondo principi di sussidiarietà fiscale, può destinare agli enti non profit iscritti presso l’elenco dei

³ <https://www.serviziocivile.gov.it/menusx/servizio-civile-nazionale/cosa-e-il-sc.aspx>

⁴ https://www.serviziocivile.gov.it/menu-dx/verso_scu/istituzione_scu.aspx

beneficiari tenuto dall’Agenzia delle Entrate e alle iniziative sociali dei comuni⁵. Prima dell’intervento della riforma del Terzo settore tale contributo era destinato agli enti deputati al sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti e delle associazioni e fondazioni riconosciute. Nella formulazione vigente vengono, invece, menzionati gli enti del Terzo Settore.

Il Decreto legislativo 112/2017 “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale”, modificato dal Decreto legislativo 95/2018, ha provveduto alla revisione della disciplina di settore introducendo numerose novità tra cui: la definizione dell’istituto, le regole per la distribuzione degli utili, gli sgravi, le agevolazioni fiscali a favore di eventuali investitori. Per imprese sociali si intendono quegli enti privati che esercitano in via stabile e principale un’attività d’impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività⁶.

Infine, con il decreto legislativo 117/2017, viene introdotto il Codice de Terzo Settore (Cts), ovvero, lo strumento normativo finalizzato a definire le norme concernenti gli Enti del Terzo Settore sia a livello generale, sia su temi specifici come il volontariato o l’associazionismo.

⁵ <https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/5-per-mille/>

⁶ art.1 del D. Lgs 112/17

1.2 Il Codice del Terzo Settore

L'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore risale al 3 agosto 2017, a seguito della sua emanazione sotto forma di decreto legislativo il 3 luglio 2017. Con la sua introduzione sono state abrogate le leggi sul volontariato (266/91), quella sulle associazioni di prevenzione sociale (383/2000) e alcune parti di quella relativa alle ONLUS (460/97).

Il Codice del Terzo Settore costituisce uno dei pilastri della Riforma del Terzo Settore. Esso è lo strumento normativo mediante il quale si provvede al riordino e alla revisione della disciplina vigente, introducendo per la prima volta il perimetro del Terzo Settore e degli enti che ne fanno parte. Tale Codice è suddiviso in XII titoli, ognuno dei quali suddiviso in Capi.

- Titolo I – Disposizioni generali
- Titolo II – Degli enti del Terzo Settore in generale
- Titolo III – Del volontario e dell'attività di volontariato
- Titolo IV – Delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore
- Titolo V – Di particolari categorie di enti del Terzo Settore
- Titolo VI – Del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore
- Titolo VII – Dei rapporti con gli enti pubblici
- Titolo VIII – Della promozione e del sostegno degli enti del Terzo Settore
- Titolo IX – Titoli di solidarietà degli enti del Terzo Settore ed altre forme di finanza sociale
- Titolo X – Regime fiscale degli enti del Terzo Settore
- Titolo XI – Dei controlli e del coordinamento
- Titolo XII – Disposizioni transitorie e finali

1.3 Gli Enti del Terzo Settore

Il Terzo Settore costituisce un ordine distinto rispetto alla sfera dello Stato e della pubblica amministrazione (primo settore) e a quello del mercato e delle imprese (secondo settore). Ai sensi dell'articolo 1 comma 1 del Codice del Terzo settore, *“Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi.”* Le diverse categorie di organizzazioni vengono classificate per la prima volta sotto il nome di Enti del Terzo Settore e divise in categorie:

- Associazioni, riconosciute o non riconosciute. Sono generalmente delle organizzazioni con finalità senza scopo di lucro e di interesse comune. Solo le associazioni riconosciute godono di personalità giuridica.
- Associazioni di Promozione Sociale. Sono associazioni, riconosciute o non riconosciute, che svolgono attività d'interesse generale a favore dei propri associati.
- Comitati. Ente composto da persone fisiche e giuridiche che collaborano temporaneamente o continuativamente con la finalità di raggiungere un interesse collettivo.
- Cooperative Sociali. Forma di cooperativa con lo scopo di promuovere l'interesse generale attraverso la realizzazione di servizi sociali ed educativi l'integrazione sociale ed occupazionale delle categorie di cittadini più svantaggiate.
- Enti filantropici. Sono associazioni o di fondazioni, le quali hanno il fine di erogare denaro, beni e servizi per sostenere categorie svantaggiate o per attività d'interesse generale.
- Fondazioni. Ente dotato di personalità giuridica basato su un patrimonio messo a disposizione dal fondatore al fine di perseguire l'interesse generale.
- Imprese Sociali. Ente privato che esercita un'attività di produzione di beni e servizi senza scopo di lucro e di utilità civiche.
- ONG. Organizzazioni non governative, senza fini di lucro che operano in maniera indipendente rispetto ai vari Stati.
- ODV. Organizzazioni di volontariato che svolgono attività di tipo solidaristico, avvalendosi prevalentemente dell'attività di volontariato dei propri associati.
- Reti associative. Enti che raggruppano un numero elevato di organizzazioni con la finalità di sostenere le attività degli enti del Terzo Settore attraverso la rappresentanza, il coordinamento e il supporto. Sono state introdotte per la prima volta dal Codice del Terzo Settore.

Vengono esclusi da tale classificazione le amministrazioni pubbliche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli

enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti (art 4). Gli enti religiosi civilmente riconosciuti vengono ammessi esclusivamente se perseguono gli interessi generali e previa adozione di un regolamento coerente con la legislazione su cos'è il terzo settore.

La riforma del terzo settore ha eliminato la qualifica di ONLUS (Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale), la quale garantiva una serie di agevolazioni fiscali per gli enti che l'hanno ottenuta. Di fronte a tale modifica, le organizzazioni comparse all'anagrafe come ONLUS, si sono trovate di fronte a un bivio: passare al terzo settore, adeguando lo statuto a ODV, APS o altro ente tra quelli previsti dall'articolo 4 del d.lgs. 117/2017; oppure, restare un ente non commerciale e rinunciare quindi ai benefici fiscali proprie delle organizzazioni iscritte al RUNTS. A tal fine le associazioni avranno tempo fino al 31 marzo 2021 per adeguare i propri statuti alle novità della riforma.

Un'organizzazione, per ottenere la qualifica giuridica di Ente del terzo Settore, deve soddisfare diversi requisiti stabiliti nel Codice del Terzo Settore. Un primo presupposto consiste nell'esercizio, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale⁷. L'articolo 5 delinea un ampio elenco di attività riguardanti tale presupposto. Da tale articolo emerge un cambiamento della prospettiva del legislatore, il quale, nella normativa degli anni '90, basava il concetto di Terzo Settore come "attività di utilità sociale" ovvero di un'attività rivolta al singolo soggetto svantaggiato, oggi il legislatore attesta un pensiero differente, imperniato sul concetto di "attività di interesse generale", ponendo così attenzione ai bisogni dell'intera società civile⁸. Nel caso in cui vengano svolte attività diverse rispetto a quelle elencate nell'articolo 5, bisogna rispettare due condizioni: l'atto costitutivo o lo statuto devono consentire l'esercizio di tali attività che devono essere considerate come secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale perseguite. Secondo presupposto è la destinazione del patrimonio, il quale deve essere utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale⁹. Gli enti dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese possono eventualmente costituire uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi degli artt. 2447-bis e seguenti del Codice civile. Il patrimonio residuo dell'ente a seguito di scioglimento o estinzione di questo, deve essere devoluto, salva diversa indicazione imposta dalla legge, agli altri ETS secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente, ovvero, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Tale vincolo sul patrimonio viene imposto, in aggiunta, dall'assenza di scopo di lucro, il quale costituisce elemento peculiare dell'attività degli enti, in forza del quale questi non possono distribuire, neanche in maniera indiretta, i propri utili.

⁷ <https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105128.pdf>

⁸ https://csvpadova.org/wp-content/uploads/2018/05/IB_1_Chi_sono_gli_ETS.pdf

⁹ art. 8 del D.lgs. 117/2017

Ai fini dell'assunzione della qualifica di ETS, il Codice del Terzo Settore impone diversi obblighi in capo all'ente: un primo requisito è la necessaria indicazione di ente del Terzo Settore, o l'acronimo ETS, presente nella denominazione sociale dell'ente stesso. Inoltre, il Codice del Terzo Settore ha introdotto la necessaria tenuta di libri sociali obbligatori (art.15), per soddisfare gli specifici obblighi di trasparenza e pubblicità. Per gli enti di maggiori dimensioni è sancito l'obbligo di deposito presso il RUNTS, nonché di pubblicazione del proprio bilancio sociale sul sito internet, redatto secondo principi contabili comuni alle società orientate al profitto. Questo aspetto ha costituito una vera e propria rivoluzione per molti enti.

Oltre ai menzionati presupposti per l'assunzione della qualifica di ETS, è richiesta inoltre l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, la quale disciplina viene dettagliata nell'intero Titolo VI del Cts. Il RUNTS viene suddiviso in sette sezioni, ognuna per ciascun tipo di ente previsto, e gestito su base territoriale con modalità informatiche. Non è prevista la possibilità per gli enti di iscriversi in più di una sezione, fatta eccezione per le reti associative. Inoltre, gli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale dovranno iscriversi anche nel registro delle imprese.

1.4 I riferimenti normativi per la redazione del bilancio

Punto di riferimento per l'analisi normativa e contabile della Riforma è costituito dall'articolo 13 "Scritture contabili e di bilancio", del CTS, il quale si occupa quasi esclusivamente del bilancio. Congiuntamente è necessario analizzare la sezione fiscale, collocata nell'articolo 87 del Cts.

Il decreto ministeriale n.39 del 5 marzo 2020 ha stabilito che gli ETS il cui periodo amministrativo coincide con l'esercizio solare si troveranno ad applicare per la prima volta le disposizioni in materia della Riforma a partire dal bilancio d'esercizio del 2021. Tale decreto contiene importanti riferimenti sia per gli schemi di bilancio che per il complessivo processo di redazione di questo. Per quanto riguarda gli aspetti della contabilizzazione, in materia di rilevazione e valutazione, il capoverso 3 dell'introduzione del decreto ministeriale n.39 richiama:

- I principi generali di predisposizione del bilancio contenuti negli artt. 2423 e 2423-bis del Codice civile;
- I "principi di valutazione" dell'art. 2426 del Codice civile;
- I principi contabili nazionali.

Tali principi dovranno essere considerati in funzione delle considerazioni svolte dai futuri principi contabili degli ETS.

L'articolo 3 comma 2 del Cts afferma infatti che: *"per quanto non previsto dal presente Codice, agli enti del Terzo Settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione"*. In funzione di ciò, il decreto ministeriale n.39 assume una posizione rafforzativa indicando le linee guida per la redazione del bilancio, ovvero, i postulati, i criteri di valutazione e i riferimenti tecnici, con un rinvio all'emanazione di specifici principi contabili.

Norme applicabili e principi di riferimento:

<u>Decreto Ministeriale</u>	<ul style="list-style-type: none">• DM Ministero del Lavoro e Politiche Sociali 3/03/2020	<ul style="list-style-type: none">○ Schemi di bilancio e rendiconto per cassa
<u>Codice del Terzo Settore</u>	<ul style="list-style-type: none">• Art. 14,16,39,61• Art. 13 comma 1,2,3• Art. 13 comma 5	<ul style="list-style-type: none">○ Bilancio sociale Ets○ Bilancio Ets non commerciali○ Bilancio Ets commerciali
<u>Codice civile</u>	<ul style="list-style-type: none">• Art. 2423• Art. 2423-bis• Art. 2426	<ul style="list-style-type: none">○ Clausole generali○ Principi generali di bilancio○ Criteri specifici di valutazione
<u>Principi contabili</u>	È stato costituito dall'OIC un Gruppo di lavoro Ets per intervenire su specifiche tematiche contabili e di bilancio, regole di contabilizzazione di particolari gestioni, principi contabili	<ul style="list-style-type: none">○ Principi contabili nazionali

2. IL NUOVO BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il 18 aprile 2020 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto ministeriale n.39 del 5 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali con il quale viene adottata la modulistica di bilancio per gli Enti del Terzo Settore. Con tale pubblicazione viene dato il via all’attuazione delle direttive stabilite nelle normative precedenti.

Le disposizioni del decreto vengono applicate a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione.

2.1. Aspetti generali

Il decreto ministeriale n.39 in esame indica chiaramente che gli schemi di bilancio previsti per gli Ets sono “fissi”, con l’impossibilità da parte degli enti di mutarne la struttura. Gli schemi presentano una struttura simile a quella delle società, raggruppati quindi in:

- Classi – lettere maiuscole dell’alfabeto;
- Sottoclassi – lettere dell’alfabeto romano;
- Voci – lettere minuscole dell’alfabeto;
- Sottovoci – numeri romani;

Gli enti destinatari degli schemi possono, tuttavia, ulteriormente suddividere le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell’alfabeto, senza eliminare la voce complessiva e l’importo corrispondente, quando questo favorisce la chiarezza del bilancio. Possono, altresì, raggruppare le citate voci quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo contesto, gli enti che presentano voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi possono eliminare dette voci. Possono, in ultimo, aggiungere, laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell’alfabeto. Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella relazione di missione, al punto 3.¹⁰

Lo scopo del decreto è quello di creare schemi applicabili a tutte le organizzazioni in modo da permettere una comparabilità tra i diversi soggetti. Sebbene questa omogeneizzazione del modello non lasci campo a una personalizzazione del modello al fine di renderlo adattabile alle singole realtà, permette di garantire certezza alle classificazioni e comparabilità tra gli enti. A tal fine, la modulistica introduce per la prima volta schemi di bilancio prestabiliti da redigere e depositare al RUNTS.

¹⁰ Decreto ministeriale n.39 del 2020 – capoverso 8 dell’Introduzione

Con la riforma, il bilancio di esercizio degli Ets viene redatto in maniera differente a seconda della dimensione economica dell'ente. Sono classificati come enti "ordinari" o "non piccoli" tutti quegli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 220.000,00 euro. Gli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro, vengono invece denominati "minori" o "piccoli". Il bilancio d'esercizio è formato dallo stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione per gli enti ordinari e dallo schema di rendiconto per cassa per gli enti piccoli. Quest'ultimo può essere redatto secondo il criterio per cassa, mentre gli schemi per gli enti ordinari presuppongono l'applicazione del criterio di competenza.

Si ricorda che ai fini dell'individuazione degli enti che rientrano nell'obbligo di redazione del bilancio secondo il principio della competenza economica o nella facoltà di redazione del bilancio secondo il principio di cassa, si dovrà tenere conto del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente. Per quanto concerne i bilanci redatti secondo il principio di cassa occorre escludere le entrate relative a disinvestimenti, intendendo come tali le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, in quanto entrate non afferenti alla gestione corrente dell'ente e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie.¹¹

Sebbene per gli Ets non commerciali non siano previste scritture obbligatorie, sarà difficile per tali enti redigere un bilancio diverso da quello "per cassa" senza la tenuta di un regolare scrittura cronologica basato sul metodo di rilevazione aziendale della cosiddetta "partita doppia". Diversamente viene specificato per gli Ets con natura commerciale, i quali, ai sensi degli articoli 2214 e successivi del Codice civile, sono sottoposti all'obbligo di tenere le scritture contabili (libro giornale, libro inventari e scritture richieste dalla natura e dalla dimensione dell'impresa).

Viene inoltre specificato l'obbligo per gli Ets non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi, di illustrare in modo chiaro e trasparente le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, all'interno del rendiconto specifico.

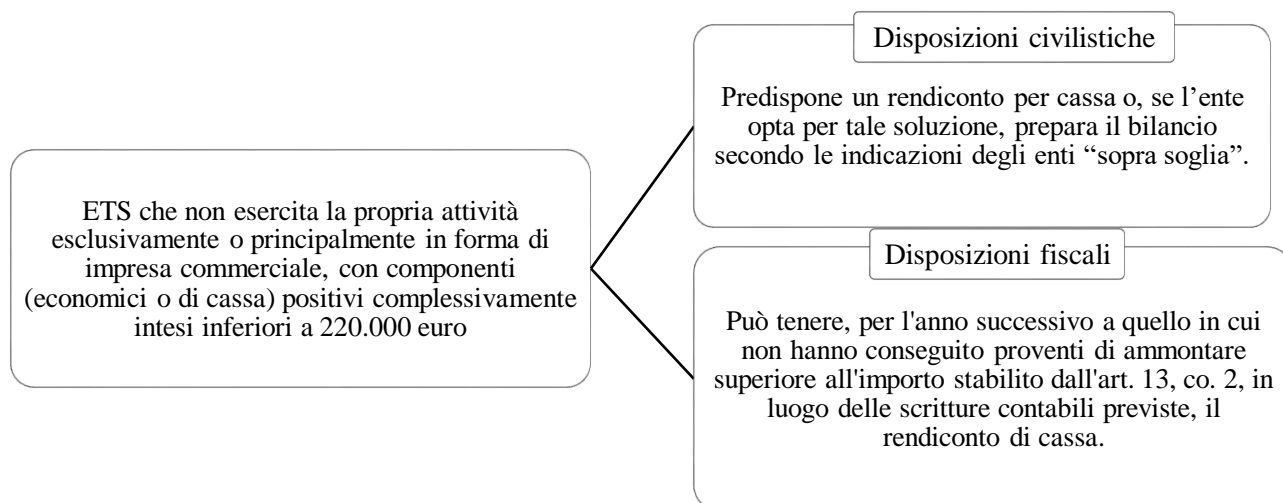
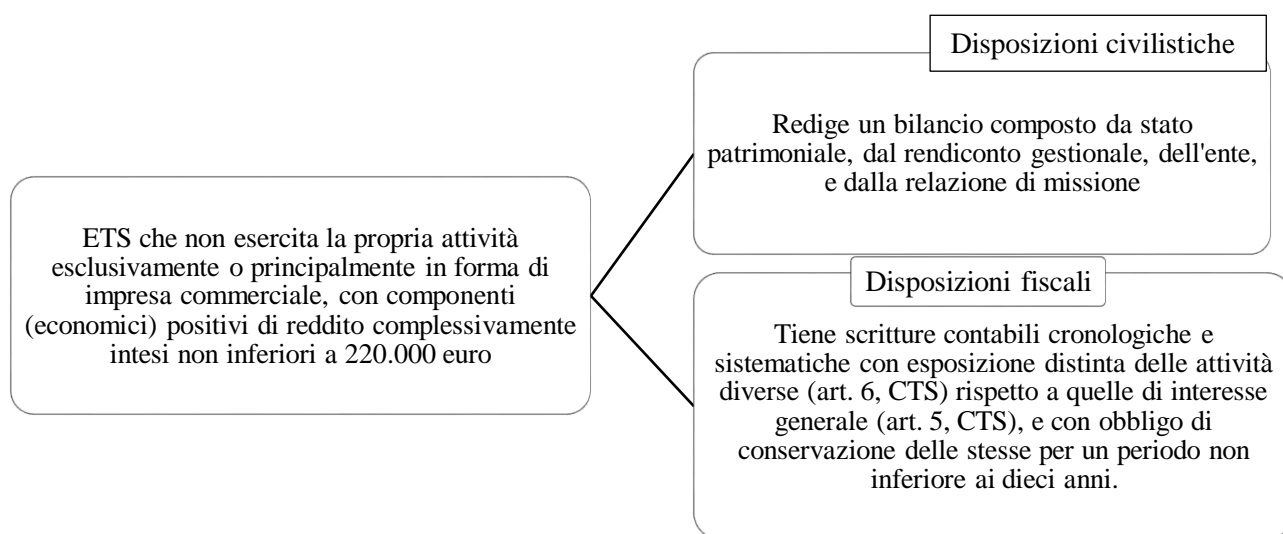
Al fine di trasmettere il senso dell'impegno dei volontari dell'ente e delle attività svolte, viene prevista la possibilità di inserire in fondo agli schemi di bilancio gli oneri figurativi e i proventi figurativi. Grazie a tale introduzione si riesce a dare un peso a elementi fondamentali nel lavoro degli Ets, come il volontariato, che prima non venivano presi in considerazione.

Ai sensi dell'articolo 31 del Cts, il bilancio d'esercizio viene obbligatoriamente sottoposto alla revisione legale dei conti quanto l'ente ha costituito patrimoni destinati oppure quando supera per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

¹¹ Decreto ministeriale n.39 del 2020 – capoverso 5 dell'Introduzione

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

Tale obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, tali limiti non vengono superati. Il soggetto incaricato della revisione dei conti ha il compito di esprimere, tramite una relazione, un giudizio sul bilancio in esame. Tale giudizio comprende il giudizio di coerenza del bilancio, il giudizio della relazione di missione per la parte riguardante l'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, e il giudizio di conformità di questa con le norme di legge.



2.2. Stato Patrimoniale

Lo stato patrimoniale ha il compito di fornire ai lettori del bilancio una rappresentazione della posizione finanziaria e patrimoniale dell'ente presentato.¹² Tale modello a sezioni contrapposte soddisfa le esigenze degli Ets di rappresentare ed esporre ai propri stakeholders gli investimenti e le fonti di investimento.

Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità del seguente schema:

ATTIVO	PASSIVO
A) quote associative o apporti ancora dovuti;	A) patrimonio netto:
B) immobilizzazioni:	I - fondo di dotazione dell'ente;
I - immobilizzazioni immateriali:	II - patrimonio vincolato:
1) costi di impianto e di ampliamento;	1) riserve statutarie;
2) costi di sviluppo;	2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali;
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;	3) riserve vincolate destinate da terzi;
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;	III - patrimonio libero:
5) avviamento;	1) riserve di utili o avanzi di gestione;
6) immobilizzazioni in corso e acconti;	2) altre riserve;
7) altre.	IV - avanzo/disavanzo d'esercizio.
Totale.	Totale.
II - immobilizzazioni materiali:	B) fondi per rischi e oneri:
1) terreni e fabbricati;	1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2) impianti e macchinari;	2) per imposte, anche differite;
3) attrezzature;	3) altri.
4) altri beni;	Totale.
5) immobilizzazioni in corso e acconti;	C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato;
Totale.	D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
III - immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:	1) debiti verso banche;
1) partecipazioni in:	2) debiti verso altri finanziatori;
a) imprese controllate;	3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;
b) imprese collegate;	
c) altre imprese;	
2) crediti:	

¹² *Il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili nazionali* – Savioli G., Milano, Giuffrè

ATTIVO	PASSIVO
<p>a) verso imprese controllate;</p> <p>b) verso imprese collegate;</p> <p>c) verso altri enti del Terzo settore;</p> <p>d) verso altri;</p> <p>3) altri titoli;</p> <p>Totale.</p> <p>Totale immobilizzazioni.</p> <p>C) attivo circolante:</p> <p>I - rimanenze:</p> <p>1) materie prime, sussidiarie e di consumo;</p> <p>2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;</p> <p>3) lavori in corso su ordinazione;</p> <p>4) prodotti finiti e merci;</p> <p>5) acconti.</p> <p>Totale.</p> <p>II - crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</p> <p>1) verso utenti e clienti;</p> <p>2) verso associati e fondatori;</p> <p>3) verso enti pubblici;</p> <p>4) verso soggetti privati per contributi;</p> <p>5) verso enti della stessa rete associativa;</p> <p>6) verso altri enti del Terzo settore;</p> <p>7) verso imprese controllate;</p> <p>8) verso imprese collegate;</p> <p>9) crediti tributari;</p> <p>10) da 5 per mille;</p> <p>11) imposte anticipate;</p> <p>12) verso altri.</p> <p>Totale.</p> <p>III - attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</p>	<p>4) debiti verso enti della stessa rete associativa;</p> <p>5) debiti per erogazioni liberali condizionate;</p> <p>6) acconti;</p> <p>7) debiti verso fornitori;</p> <p>8) debiti verso imprese controllate e collegate;</p> <p>9) debiti tributari;</p> <p>10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;</p> <p>11) debiti verso dipendenti e collaboratori;</p> <p>12) altri debiti;</p> <p>Totale.</p> <p>E) ratei e risconti passivi.</p>

ATTIVO	PASSIVO
1) partecipazioni in imprese controllate; 2) partecipazioni in imprese collegate; 3) altri titoli; Totale. IV - disponibilità liquide: 1) depositi bancari e postali; 2) assegni; 3) danaro e valori in cassa; Totale. Totale attivo circolante. D) ratei e risconti attivi.	

L'attivo viene distinto in immobilizzazioni e attivo circolante a seconda che gli elementi presi in esame siano di durata pluriennale all'interno dell'ente, oppure siano dismessi alla fine del ciclo produttivo. Sebbene lo schema delle classi B e C sia peculiare a quello stabilito dall'art. 2424 c.c., sono state apportate diverse modificazioni al fine di rendere tale modello adattabile alle necessità degli Ets. Per quanto riguarda le immobilizzazioni vengono eliminate le voci riguardanti i crediti verso controllanti (III, 2c), i crediti verso imprese sottoposte a controllo delle controllanti (III, 2d) e gli strumenti finanziari attivi (III, 4), con l'aggiunta della voce "crediti verso altri Enti del Terzo settore". Alcune poste sono invece mantenute anche nello schema degli Ets, come ad esempio le "partecipazioni in controllate" in quanto un Ets può controllare una società di servizi per attività strumentali alla propria attività. Analizzando invece l'attivo circolante, la classificazione dei crediti viene completamente riadattata alle esigenze degli Ets, introducendo nuove voci come "crediti verso associati e fondatori", "crediti verso enti pubblici" e "crediti da 5 per mille". Quest'ultimi vengono definiti dal glossario del decreto ministeriale come *"l'importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato dall'Agenzia delle Entrate"*. Sebbene tale definizione lasci intendere che l'iscrizione di tale credito sia contestuale alla pubblicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'elenco dei beneficiari, spetterà ai principi contabili stabilire il momento della rilevazione.

Di seguito viene riportata una tabella al fine di evidenziare le differenze tra il settore profit e non profit nella classificazione dei crediti del circolante:

Art. 2424 c.c.; OIC 12 _ Profit	D.M. 39 _Non Profit
II. Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	II. Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo
1) verso clienti;	1) verso utenti e clienti;
	2) verso associati e fondatori;
	3) verso enti pubblici;
	4) verso soggetti privati per contributi;
	5) verso enti della stessa rete associativa;
	6) verso altri enti del terzo settore;
2) verso imprese controllate;	7) verso imprese controllate;
3) verso imprese collegate;	8) verso imprese collegate;
4) verso controllanti;	
5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;	
5-bis) crediti tributari;	9) crediti tributari;
	10) da 5 per mille;
5-ter) imposte anticipate;	11) imposte anticipate;
5 quater) verso altri.	12) verso altri.

Analizzando le classi esterne alle immobilizzazioni e all'attivo circolante, la classe A dell'attivo patrimoniale "quote associative o apporti ancora dovuti" rappresenta una peculiare posta facente riferimento agli "importi esigibili da parte dell'ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori"¹³, per i quali spetterà all'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) stabilirne l'identificazione. Tale posta rappresenta una particolarità anche relativamente al rischio di esigibilità in quanto nelle associazioni di maggiore dimensione sono presenti morosità degli associati, che, in base a quanto verrà emanato dai principi contabili, dovranno essere analizzati per definire la appropriata quota di svalutazione dei crediti da registrare. Infine, la classe D "ratei e risconti attivi" viene ripresa direttamente dagli schemi civilistici societari con applicazione del principio della competenza.

Le passività sono suddivise in patrimonio netto e passività propriamente dette. Una prima differenza rispetto agli schemi societari è la mancanza del capitale sociale all'interno del patrimonio netto. Ciò è dovuto al fatto che nel contesto degli enti no profit, non esistono proprietari; l'ente non è tanto il proprietario del patrimonio, quanto il mezzo per raggiungere la missione sociale¹⁴.

Il patrimonio netto può essere concettualmente suddiviso in base alla sua natura in quattro categorie distinte:

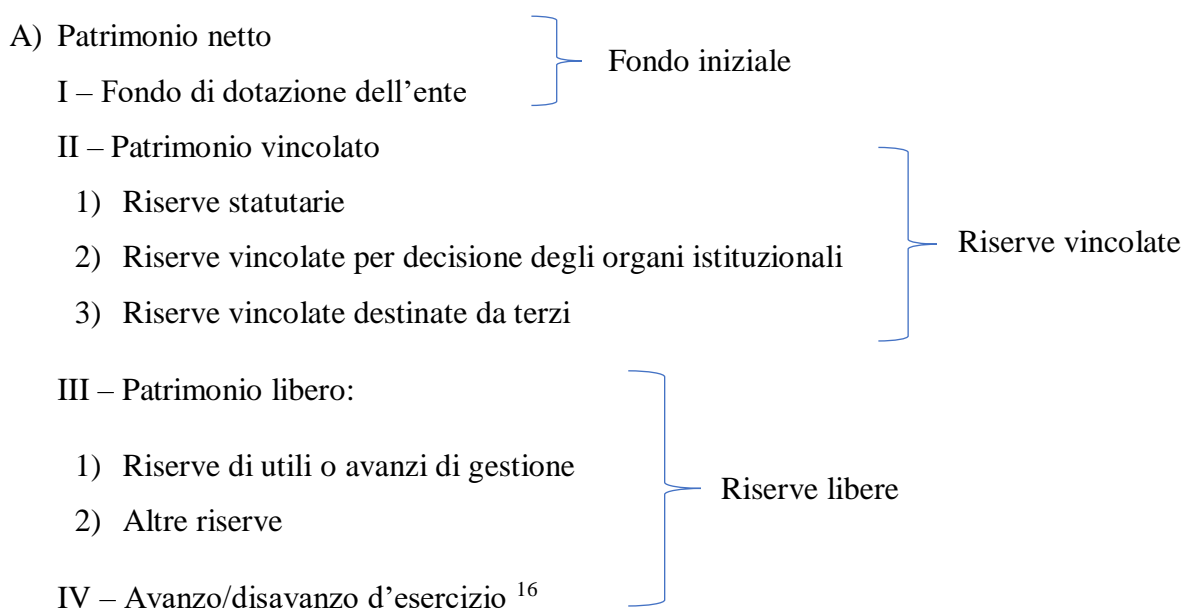
- Il patrimonio di dotazione conferito dai soci fondatori;
- Il patrimonio di funzionamento, derivante dallo svolgimento dell'attività;

¹³ Decreto ministeriale n.39 del 2020 - Glossario

¹⁴ *Il bilancio degli enti del Terzo settore* – Matteo Pozzoli

- Il patrimonio di dismissione, attribuito alla struttura organizzativa nel suo complesso in operazioni “straordinarie”;
- Il patrimonio di liquidazione, quale patrimonio esistente al momento in cui la stessa cessa di essere operativa e il patrimonio deve essere devoluto.¹⁵

Il patrimonio di funzionamento è la tipologia rilevata all’interno del bilancio d’esercizio. Il decreto ha posto l’attenzione sulla suddivisione del patrimonio in riserve vincolate (A II) e riserve libere (A III). Rientrano nel patrimonio vincolato tutte le riserve generate da fondi vincolati in base e scelte definite in via preordinata dallo statuto, da decisioni dell’organo esecutivo o di terzi. Le riserve accumulate dagli esercizi precedenti e il risultato gestionale dell’esercizio rientrano invece nel patrimonio libero. Il patrimonio netto viene quindi così suddiviso:



La classificazione delle passività segue lo schema dello stato patrimoniale societario con una distinzione tra debiti e fondi. Nei fondi per rischi e oneri, a differenza degli schemi delle società del settore profit, non sono riportati i fondi per “strumenti finanziari derivati passivi”. Invariata invece la presenza della voce C) “Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato”. Nei debiti invece vi sono maggiori differenze legati alla differente necessità di informativa tra i due settori. Nel dettaglio, non sono state considerate dal legislatore le prime tre voci dei debiti delle società profit, in particolare: “obbligazioni”, “obbligazioni convertibili” e “debiti verso soci per finanziamento”, voci che per loro natura non possono essere presenti nel mondo non profit, così come i debiti rappresentati da titoli di credito. Al contempo vengono introdotte nuove voci legate agli associati e fondatori per finanziamenti, ad enti della stessa rete associativa e a erogazioni liberali condizionate. È stata inoltre introdotta una specifica voce per i “debiti verso dipendenti e collaboratori” ricompresa nella voce 14) “Altri debiti” degli enti profit.

¹⁵ *Il trattamento del patrimonio in alcune aziende non profit* – Travaglini C. (2005)

¹⁶ *Il bilancio degli enti del Terzo settore* – Matteo Pozzoli, tabella di composizione del patrimonio netto, p. 52

Nella tabella di seguito vengono esposte in modo comparativo le informazioni dello schema della voce D) Debiti.

Art. 2424 c.c.; OIC 12 _ Profit	D.M. 39 _ Non Profit
D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:	D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
1) obbligazioni;	
2) obbligazioni convertibili;	
3) debiti verso soci per finanziamenti;	
4) debiti verso banche;	1) debiti verso banche;
5) debiti verso altri finanziatori;	2) debiti verso altri finanziatori;
	3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;
	4) debiti verso enti della stessa rete associativa;
	5) debiti per erogazioni liberali condizionate;
6) acconti;	6) acconti;
7) debiti verso fornitori;	7) debiti verso fornitori;
8) debiti rappresentati da titoli di credito;	
9) debiti verso imprese controllate;	8) debiti verso imprese controllate e collegate;
10) debiti verso imprese collegate;	
11) debiti verso controllanti;	
11 bis) debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;	
12) debiti tributari;	9) debiti tributari;
13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;	10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
	11) debiti verso dipendenti e collaboratori;
14) altri debiti.	12) altri debiti.

2.3.

2.4. Rendiconto Gestionale

Il Rendiconto Gestionale è un nuovo documento introdotto dal Decreto Ministeriale n.39 del 5 marzo 2020 al fine di fornire una rappresentazione del modo in cui gli enti acquisiscono e impiegano le risorse per il perseguimento delle attività d'interesse generale. La scelta del legislatore di deviare dalla terminologia societaria (conto economico), si risolve nel fatto che la rendicontazione finanziaria assume nel contesto degli enti non lucrativi un ruolo differenziato rispetto a quanto previsto a livello di società.¹⁷ Tale documento, infatti, non ha come finalità quella di evidenziare il reddito prodotto durante l'esercizio, bensì quella di comprendere la capacità dell'ente di ottimizzare le proprie risorse al fine di consentirne l'operatività nel medio-lungo periodo e di illustrarne i risultati sociali compiuti.

Le poste del rendiconto gestionale vengono suddivise in funzione delle diverse aree gestionali. I proventi e ricavi, costi ed oneri, sono classificati in base all'inerenza ad attività di interesse generale, ad attività diverse e raccolte fondi, alla gestione finanziaria ed alle attività di supporto generale.

Il rendiconto gestionale deve essere redatto in conformità al seguente schema:

ONERI E COSTI	Es. t	Es. t-1	PROVENTI E RICAVI	Es. t	Es. t-1
A) Costi e oneri da attività di interesse generale			A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale		
			1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Proventi del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Ammortamenti			8) Contributi da enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
8) Rimanenze iniziali			11) Rimanenze finali		

¹⁷ *Un primo quadro interpretativo per l'analisi dei bilanci delle aziende non profit* – Travaglini C., volume 2/2006

ONERI E COSTI	Es. t	Es. t-1	PROVENTI E RICAVI	Es. t	Es. t-1
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
B) Costi e oneri da attività diverse			B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Altri ricavi, rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		

ONERI E COSTI	Es. t	Es. t-1	PROVENTI E RICAVI	Es. t	Es. t-1
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
6) Altri oneri			5) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
E) Costi e oneri di supporto generale			E) Proventi di supporto generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			Totale proventi e ricavi		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

Costi figurativi	Es. t	Es. t-1	Proventi figurativi	Es. t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

La suddivisione per aree gestionali consente di avere una rappresentazione immediata dei risultati conseguiti dalle singole in modo da facilitare l'analisi sui livelli di efficacia ed efficienza raggiunti dall'attività svolta. Un esempio di tale analisi potrebbe consistere nella comparazione tra i costi dell'attività di raccolta fondi con i relativi proventi al fine di verificare il costo necessario per raccogliere 1 euro. Come anche è importante relazionare i costi di supporto generale con i costi complessivi evidenziando quanto incide l'attività della struttura rispetto alle attività istituzionali dell'ente.

Appare quindi evidente la differenza rispetto agli enti del settore profit, i quali predispongono gli schemi di bilancio in base al principio contabile emanato dall'OIC12. Tale principio prevede uno schema di Conto Economico in forma scalare partendo dal valore della produzione e arrivando al risultato d'esercizio mediante una sintesi delle componenti di reddito che hanno contribuito a determinare tale risultato, che vengono esposti a risultati intermedi. Negli enti non profit, invece, la suddivisione avviene per aree gestionali ai fini di facilitare la lettura delle informazioni a soggetti interessati. In particolare, non si parla di ricavi quali contropartite di scambi, ma di proventi suddivisi tra le varie aree gestionali proprio per informare i terzi sulle attività poste in essere dall'ente nell'adempimento della propria funzione istituzionale, evidenziando le modalità attraverso le quali l'ente ha acquisito le risorse e le ha impiegate per svolgere la sua attività. È stata preferita la rappresentazione dei valori a sezioni contrapposte rispetto a quella scalare, scelta che ha certamente una immediata comprensione dei componenti positivi e negativi, ma che allo stesso tempo ha il limite di non evidenziare i risultati intermedi come invece avviene per le società profit.

2.5. Relazione di missione

Al contrario dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale, i quali sono prospetti di sintesi, la relazione di missione è un prospetto di dettaglio che riassume al suo interno sia gli aspetti economici che le scelte gestionali adottate dall'ente per ciascuna area gestionale. Questo documento ha la finalità di raccontare l'ente nella sua interezza, illustrando e rendendo noti ai suoi stakeholder i risultati economici e sociali, nonché gli obiettivi raggiunti, che non vengono rilevati all'interno del bilancio contabile. Il legame che sussiste tra l'investimento economico e i risultati conseguiti dall'ente per perseguire lo scopo sociale risponde al principio di trasparenza, di fondamentale importanza nelle rendicontazioni sociali. Il concetto di trasparenza si inserisce nel mondo del Terzo Settore come fulcro per la costruzione della reputazione dell'ente stesso: è il principio più importante attraverso il quale fotografare, analizzare e legittimare il proprio operato agli occhi del mondo nel quale è inserito¹⁸.

La funzione attribuita alla Relazione di missione è paragonabile, in un'ottica societaria, alla nota integrativa e alla relazione sulla gestione. Infatti, l'illustrazione delle poste di bilancio richiama la funzione di illustrazione propria della nota integrativa, e allo stesso tempo acquisisce i caratteri comunicativi della relazione di gestione.

Per quanto riguarda il contenuto, la Relazione di missione contiene informazioni relative a tre aspetti:

- La missione e l'identità dell'ente;
- Le attività istituzionali, volte al perseguimento diretto della missione;
- Le attività strumentali rispetto al perseguimento della missione istituzionale e quindi le attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale.

In forma rafforzativa dell'art. 2423, comma 4 del Codice civile, il Decreto Ministeriale specifica che le informazioni devono essere indicate "se rilevanti". Richiamando il principio di rilevanza, il decreto afferma che le informazioni possono essere omesse qualora non siano direttamente rilevanti per gli stakeholders in merito alle decisioni da intraprendere e mantenere con l'ente.

Il documento deve basarsi sul relativo schema stabilito dal Ministero. Le varie richieste informative possono essere raggruppate in diverse categorie a seconda delle esigenze informative che vanno a soddisfare. La classificazione della Relazione di Missione può essere suddivisa come segue:

- Punti 1-3: informazioni di carattere generale, inclusa un'analisi delle principali linee guida seguite per la redazione dei prospetti di sintesi;
- Punti 4-10: informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale;
- Punti 11-12: informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale;
- Punti 13-17: informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale;

¹⁸ <https://www.csvlombardia.it/milano/post/relazione-di-missione-cerniera-tra-investimento-e-risultato/>

- Punti 18-19: comunicazione in relazione all'andamento gestionale;
- Punti 20-24: rispetto di richieste informative ai fini del Cts.¹⁹

Di seguito vengono riportati in dettaglio i vari punti stabiliti dal Decreto Ministeriale.

I primi tre punti forniscono una descrizione generale dell'ente:

1. *le informazioni generali sull'ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'art. 5 richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;*
2. *i dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;*
3. *i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale;*

Il primo punto rappresenta la scheda anagrafica dell'ente sul RUNTS, presente anche all'interno del bilancio sociale. Il secondo punto invece fornisce informazioni di dettaglio, quali il numero degli associati ad inizio e fine dell'esercizio, le attività svolte e informazioni sulla loro partecipazione all'interno dell'ente. Il terzo punto illustra i criteri di bilancio e le eventuali modifiche dagli schemi tramite accorpamenti ed eliminazioni delle voci.

Gli elementi patrimoniali-finanziari vengono trattati nei punti 4 al 10:

4. *i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;*
5. *la composizione delle voci «costi di impianto e di ampliamento» e «costi di sviluppo», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;*
6. *distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;*
7. *la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» e della voce «altri fondi» dello stato patrimoniale;*

¹⁹ Suddivisione ripresa dal documento "Il bilancio degli enti del Terzo settore" - Matteo Pozzoli

8. *le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;*
9. *una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;*
10. *una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate;*

Per “impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche”, di cui al punto 9, si fa riferimento a tutti quegli impegni presenti alla data di chiusura di bilancio, i quali non rilevano ancora una passività di bilancio ai fini dell’iscrizione. I “debiti per erogazioni liberali condizionate” vengono definiti dal glossario sulle poste del bilancio del Decreto Ministeriale come “*debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall'ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell'iscrizione del debito nella voce in oggetto, occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell'attività donata*”.

I punti 11 e 12 forniscono informazioni riguardanti le poste del rendiconto gestionale:

11. *un'analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;*
12. *una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute;*

L’analisi dell’andamento gestionale prevista al punto 11 risponde alla funzione propria della Relazione di missione di trasformare i dati riportati in informazione, tale analisi è una novità assoluta introdotta con il decreto. La voce 12 rappresenta una voce descrittiva per i donatori dell’ente.

I punti dal 13 al 17 riguardano il funzionamento sociale e le modalità di soddisfacimento dell’ente agli obblighi normativi:

13. *il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'art. 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;*
14. *l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;*
15. *un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'art. 10 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni;*

16. *le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'ente;*

17. *la proposta di destinazione dell'avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo;*

La richiesta del numero puntuale di volontari facenti parte dell'ente, definiti in via distinta rispetto ai dipendenti, trova giustificazione nel fatto che la presenza di questi rappresenta fattore fondamentale per l'iscrizione nel RUNTS. Infatti, ai sensi dell'art 32 del Cts, le Odv devono dimostrare che si sono avvalse nello svolgimento della propria attività sociale “*in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati*”.

Il contenuto dei punti 18 e 19 illustra l'andamento gestionale dell'ente, ed è paragonabile al contenuto della relazione sulla gestione prevista per le società commerciali non piccole.

18. *l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione. L'analisi è coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte;*

19. *l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;*

Il punto 18 riassume il fulcro della funzione della relazione di missione, ovvero l'illustrazione dell'andamento economico e gestionale dell'ente. È incerto se tale analisi debba comprendere, oltre che ai dati gestionali, anche quelli sociali e sarà compito dei principi contabili nazionali provvedere a un chiarimento. È indubbio però che i risultati sociali siano utili ai fini dell'analisi qualora vadano a spiegare i risultati finanziari. A tal fine è importante specificare che gli Ets che non redigono il bilancio sociale sono tenuti a specificare all'interno del proprio bilancio d'esercizio i principali risultati extra-finanziari conseguiti.

Infine, i punti dal 20 al 24, si basano sul rispetto di specifiche richieste informative ai fini del Cts. Il punto 20 comprendente “*l'indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale*”, rappresenta il principio fondante dell'esistenza dell'Ente

del Terzo Settore, previsto nell'art. 13 comma 1 del Cts. Sostanzialmente, deve comprendere tutti gli strumenti adottati dall'ente al fine di perseguire le attività di interesse generale.

Le attività secondarie svolte dall'ente sono invece trattate al punto 21, il quale stabilisce la predisposizione di *“informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse”*.

Il punto 22 richiede la predisposizione di un prospetto dei costi e proventi figurativi dell'ente, i quali devono essere calcolabili attraverso gli elementi esposti nel bilancio. Da tali costi devono evincersi:

- *i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e successive modificazioni ed integrazioni;*
- *le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;*
- *la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;*

I costi e proventi figurativi rappresentano una voce peculiare per il Terzo Settore. Sono compresi in questa categoria tutte le componenti economiche che non vengono rilevate ai fini della contabilità, pur essendo originati dall'attività di gestione dell'ente. Quando non sono inseribili nel rendiconto per cassa o nel rendiconto gestionale vengono riportati in calce nell'apposito prospetto con una distinzione tra quelli inerenti ad attività di interesse generale o ad attività diverse. I proventi figurativi riguardano le attività gratuite rese dagli enti alla collettività al fine del perseguimento dello scopo sociale. Gli oneri figurativi riguardano tutte quelle risorse reperite in modo gratuito dagli enti, principalmente grazie al lavoro volontario.

Il punto 23 richiede di rendere noto la differenza retributiva tra lavoratori e dipendenti, qualora questa informazione non sia contenuta nel bilancio sociale.

Per concludere, con punto 24 viene richiesta agli enti una descrizione dell'attività di raccolta fondi con l'indicazione, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, delle entrate e delle spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'art. 79, comma 4, lettera a) del decreto legislativo n. 117/2017. Questo punto ha il compito di coordinare quanto previsto dal rendiconto gestionale con il profilo normativo delineato dal Cts in merito all'adempimento civilistico e fiscale dell'informativa sulla raccolta fondi.²⁰

²⁰ Riferimento all'art. 87 c.6 del Cts

2.6. Rendiconto per cassa

Ai sensi dell'art. 13 comma 2 del Cts: *“Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa”*. In tal modo il legislatore prevede una semplificazione per gli Ets di minori dimensioni, i quali rappresentano inoltre la stragrande maggioranza delle organizzazioni Italia. Con il D.lgs. n. 105 del 2018 viene modificato il termine da “rendiconto finanziario per cassa” a “rendiconto per cassa”, abrogando quindi il termine “finanziario” in quanto il rendiconto finanziario ha un significato tecnico consolidato nella prassi della ragionieristica e del Codice civile che si discosta dal concetto di rendiconto per cassa previsto per gli Ets.

Gli Ets di piccole dimensioni sono quindi tenuti a predisporre il bilancio d'esercizio secondo il principio di cassa e non di competenza, come invece avviene per gli Ets di dimensioni rilevanti. Si palesano quindi all'interno di questo documento le sole entrate che sono state incassate, cioè con manifestazione finanziaria, nel corso dell'anno di riferimento. Stesso criterio viene adottato per le spese. Infatti, il rendiconto per cassa si differenzia da quello gestionale principalmente per il sistema di rilevazione: il rendiconto gestionale ha un sistema di rilevazione basato sul principio di competenza e articolato secondo il metodo della partita doppia, mentre il rendiconto per cassa rileva esclusivamente le movimentazioni di tipo monetario con rilevazione a partita semplice.

Inoltre, per gli Ets minori non è prevista la redazione della relazione di missione, ovvero della sezione informativa quantitativa del bilancio. Per questi enti, infatti, la predisposizione di una relazione a scopo informativo comporterebbe solamente degli oneri amministrativi aggiuntivi in quanto hanno un range di stakeholders ridotto rispetto agli Ets non piccoli.

Il decreto ministeriale n.39 ha predisposto il modello di rendicontazione per cassa come segue:

USCITE	Es. t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
A) Uscite da attività di interesse generale			A) Entrate da attività di interesse generale		
			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		

USCITE	Es. t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
3) Godimento beni di terzi			5) Entrate del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Uscite diverse di gestione			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
C) Uscite da attività di raccolta fondi			C) Entrate da attività di raccolta fondi		
1) Uscite per raccolte fondi abituali			1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite per raccolte fondi occasionali			2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite			3) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali			D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su investimenti finanziari			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Su patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Su altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite			5) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		

USCITE	Es. t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
E) Uscite di supporto generale			E) Entrate di supporto generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1)Entrate da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altre entrate di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Altre uscite					
Totale			Totale		
			Totale entrate della gestione		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti		

Uscite da investimenti in Immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi			Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi		
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali		
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti			4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti		

Uscite da investimenti in Immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi			Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi		
Totale			Totale		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		

	Es.t	Es.t-1
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo complessivo		

	Es.t	Es.t-1
Cassa e banca		
Cassa		
Depositi bancari e postali		

Costi e proventi figurativi

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

Il rendiconto per cassa viene redatto e approvato dal Consiglio Direttivo, riportato all'assemblea dei soci e depositato entro il 30 giugno nel RUNTS.

3. Un caso pratico: UNICEF Italia

Al fine di valutare l'impatto delle novità introdotte dalla riforma, viene proposto un caso pratico per evidenziare i principali effetti sugli schemi di bilancio ad oggi presentati da un primario Ente del Terzo Settore. In questo ultimo capitolo verrà pertanto preso in esame lo stato patrimoniale e il rendiconto di gestione del Comitato Italiano per l'UNICEF – Fondazione Onlus (nel seguito anche UNICEF Italia o il Comitato). Tale ente, adattandosi alla normativa della Riforma del Terzo Settore, ha provveduto nel corso del 2020 alla trasformazione da Associazione in Fondazione. Il bilancio preso in esame è l'ultimo approvato dal Consiglio Direttivo dell'ente ed è relativo all'esercizio 2020, bilancio che non è stato redatto secondo i nuovi schemi introdotti dal decreto ministeriale n.39 del 5 marzo 2020. I nuovi schemi saranno infatti obbligatori a partire dai bilanci 2021 per gli enti iscritti al RUNTS.

Nei paragrafi seguenti verrà quindi proposta una riclassificazione del bilancio di UNICEF Italia secondo i nuovi schemi della riforma, commentandone le modifiche e le necessarie azioni che dovrà attivare l'ente al fine di adeguarsi ai nuovi modelli. In particolare, è stata effettuata un'analisi che mette in comparazione tre diversi schemi di rappresentazione dei dati: quelli del bilancio ufficiale dell'ente, quelli del nuovo bilancio previsto dalla riforma, ed infine quelli relativi ad una ipotesi di riclassificazione del bilancio UNICEF in base alle nuove regole stabilite dalla normativa Ets.

3.1. UNICEF Italia

Il Comitato Italiano per l'UNICEF – Fondazione Onlus, spesso abbreviato come UNICEF Italia, è nato nel giugno 1974 ed è uno dei 33 Comitati Nazionali presenti nei Paesi donatori, che operano sulla base di un Accordo di Cooperazione con l'UNICEF Internazionale e secondo una pianificazione congiunta e continuativa delle proprie attività.²¹

Condividendo la visione dell'UNICEF (Fondo delle Nazioni Unite per l'Infanzia), UNICEF Italia ispira la sua attività al principio che tutti i bambini abbiano il diritto di sopravvivere, crescere e realizzare le proprie potenzialità per il beneficio di un mondo migliore. In particolare, fondandosi sulla predetta visione, si adopera per il benessere dei bambini e delle bambine in tutto il mondo, Italia compresa, sostenendo gli obiettivi, le politiche e i programmi dell'UNICEF, mediante la promozione dei diritti dell'Infanzia e l'attività di raccolta fondi nel territorio italiano.²²

Per il perseguimento delle proprie finalità, il Comitato, che è una fondazione che si colloca nel Terzo Settore, si propone principalmente di raccogliere fondi per l'UNICEF attraverso diverse tipologie di attività, tra cui, in via esemplificativa, la sollecitazione diretta, gli eventi promozionali, le attività congiunte con soggetti terzi, la vendita dei prodotti UNICEF, le successioni. Essendo uno degli enti più rilevanti

²¹ <https://www.unicef.it/missione-e-storia/>

²² Art. 4 dello Statuto del Comitato Italiano per l'UNICEF Fondazione Onlus

all'interno nel mondo del Terzo Settore, sia in ambito nazionale che internazionale, UNICEF redige annualmente i propri bilanci sottoponendoli all'approvazione della governance aziendale, ovvero dell'Assemblea fino al bilancio del 2019, e a partire dal bilancio 2020 del Consiglio Direttivo; infatti, in seguito all'approvazione del nuovo statuto come Fondazione, l'Assemblea non viene più riconosciuta come organo di governance. Tale bilancio una volta approvato viene pubblicato sul sito internet dell'organizzazione assieme alla Relazione di Gestione, la Relazione del Collegio Sindacale e la Relazione del revisore. Quest'ultima è una relazione di tipo volontario da parte dell'ente, in quanto l'obbligatorietà di questa sarà prevista solamente a partire dal 2021 secondo quanto stabilito dalla Riforma del Terzo Settore.

3.2. Gli effetti della riforma sul bilancio

In attesa delle nuove disposizioni normative che introdurranno nuovi obblighi per il bilancio degli Ets, UNICEF Italia ha mantenuto inalterata l'impostazione del bilancio 2020 e della nota informativa rispetto ai precedenti esercizi.

Il bilancio è predisposto nel presupposto della continuità aziendale, in conformità alla normativa civilistica, interpretata ed integrata dai principi e criteri contabili elaborati dall'Organismo Italiano di Contabilità (O.I.C.) – riformulati nella versione emessa il 22 dicembre 2016 e successivamente aggiornati in data 29 dicembre 2017- e, ove mancanti ed in quanto non in contrasto con le norme ed i principi contabili italiani, da quelli emanati dall'International Accounting Standard Board (I.A.S.B).

Il bilancio, conforme alle risultanze delle scritture contabili regolarmente tenute, è costituito dallo Stato Patrimoniale, dal Rendiconto Gestionale e dal Rendiconto Finanziario, predisposti in conformità agli schemi previsti dai rispettivi articoli del Codice civile, nonché dalla presente Nota integrativa, ed è corredato dalla relazione sulla gestione.²³

Di seguito viene riportato lo schema di Stato Patrimoniale di UNICEF Italia, con un'analisi delle componenti dell'Attivo e del Passivo:

²³ Nota integrativa – Bilancio UNICEF Italia 2020

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		
BILANCIO UFFICIALE UNICEF	NUOVO BILANCIO ETS	IPOTESI NUOVA CLASSIFICAZIONE BILANCIO UNICEF
A) quote associative o apporti ancora dovuti;		
TOTALE		
A) IMMOBILIZZAZIONI I - Immobilizzazioni immateriali 1) Software, licenze e marchi 2) Immobilizzazioni in corso e acconti	B) IMMOBILIZZAZIONI I - immobilizzazioni immateriali: 1) costi di impianto e di ampliamento; 2) costi di sviluppo; 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.	B) IMMOBILIZZAZIONI I - immobilizzazioni immateriali: 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili; 1) Software, licenze e marchi 2) Immobilizzazioni in corso e acconti
Totale immobilizzazioni materiali		
II - Immobilizzazioni materiali 1) Terreni e fabbricati	II - immobilizzazioni materiali: 1) terreni e fabbricati; 2) impianti e macchinari; 3) attrezzature; 4) altri beni; 5) immobilizzazioni in corso e acconti;	II - immobilizzazioni materiali: 1) terreni e fabbricati;
Totale immobilizzazioni materiali		
III - Immobilizzazioni finanziarie 1) Partecipazioni in imprese controllate 4) Altri titoli	III - immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo: 1) partecipazioni in: a) imprese controllate; b) imprese collegate; c) altre imprese; 2) crediti: a) verso imprese controllate; b) verso imprese collegate; c) verso altri enti del Terzo settore; d) verso altri; 3) altri titoli	III - immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo: 1) partecipazioni in: 1) Partecipazioni in imprese controllate 4) Altri titoli
Totale immobilizzazioni finanziarie		
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI		
B) ATTIVO CIRCOLANTE I - Rimanenze 1) Altre	C) ATTIVO CIRCOLANTE I - Rimanenze: 1) materie prime, sussidiarie e di consumo; 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; 3) lavori in corso su ordinazione; 4) prodotti finiti e merci; 5) acconti	C) ATTIVO CIRCOLANTE I - Rimanenze: 1) Altre
Totale rimanenze		
II - Crediti 1) verso Enti pubblici e privati per progetti completati e rendicontati 2) verso sistema bancario 3) verso sistema postale 4) verso imprese 5) verso UNICEF 6) verso altri 7) crediti tributari	II - crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo: 1) verso utenti e clienti; 2) verso associati e fondatori; 3) verso enti pubblici; 4) verso soggetti privati per contributi; 5) verso enti della stessa rete associativa; 6) verso altri enti del Terzo settore; 7) verso imprese controllate; 8) verso imprese collegate; 9) crediti tributari; 10) da 5 per mille; 11) imposte anticipate; 12) verso altri.	II - crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo: 1) verso utenti e clienti; 2) verso sistema bancario 3) verso sistema postale 4) verso imprese 2) verso associati e fondatori; 5) verso UNICEF 3) verso enti pubblici; 1) verso Enti pubblici e privati per progetti completati e rendicontati 4) verso soggetti privati per contributi; 1) verso Enti pubblici e privati per progetti completati e rendicontati 7) verso imprese controllate; Crediti v/Fondazione Unicef 7) crediti tributari 6) verso altri
Totale Crediti		
III - attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:		
1) partecipazioni in imprese controllate; 2) partecipazioni in imprese collegate; 3) altri titoli		
Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni		
IV - Disponibilità liquide 1) depositi bancari e postali 2) danaro e valori in cassa	IV - Disponibilità liquide: 1) depositi bancari e postali; 2) assegni; 3) danaro e valori in cassa	IV - Disponibilità liquide: 1) depositi bancari e postali; 2) assegni; 3) danaro e valori in cassa
Totale Disponibilità liquide		
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE		
C) RATEI E RISCONTI 1) ratei e risconti attivi	C) RATEI E RISCONTI ATTIVI	C) RATEI E RISCONTI ATTIVI
TOTALE RATEI E RISCONTI ATTIVI		
TOTALE ATTIVO		

A) Quote associative e apporti ancora dovuti: rappresenta una voce particolare riferita agli apporti non ancora versati oppure alle quote degli associati dovute e non ancora versate. Con riferimento al bilancio UNICEF tale voce non risulta essere presente.

B) Immobilizzazioni: le immobilizzazioni si distinguono in immateriali, materiali e finanziarie e risultano essere allineate con l'attuale bilancio di UNICEF Italia. Sono state pertanto allocate nella propria riga di appartenenza.

C) Attivo circolante: l'attivo circolante è composto da rimanenze, crediti e attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni. Nel bilancio UNICEF le rimanenze accolgono beni immobili ricevuti in eredità e intestati al Comitato italiano per l'UNICEF. Trattasi di beni destinati alla vendita e considerati come "beni merce". Tale impostazione in linea con gli attuali principi contabili emanati dall'OIC verrà verosimilmente confermata dall'emanazione dei nuovi principi riguardanti gli Ets. Relativamente alla voce dei crediti, già presenti nel bilancio in esame, gli stessi dovranno essere classificati per accogliere nel dettaglio delle voci quanto richiesto dal legislatore. Le attività finanziarie non risultano essere presenti nel bilancio di UNICEF Italia.

D) Disponibilità liquide: anche in questo caso sarà necessario un maggior dettaglio della voce, in particolare per quanto riguarda la distinzione tra assegni presenti in cassa e denaro e altri valori, sul bilancio 2020 rappresentati all'interno di un'unica voce "denaro e valori in cassa".

E) Ratei e risconti attivi: non si evidenziano particolari differenze.

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO		
STATO PATRIMONIALE - PASSIVO	NUOVO BILANCIO ETS	IPOTESI NUOVA CLASSIFICAZIONE BILANCIO UNICEF
A) PATRIMONIO NETTO	A) PATRIMONIO NETTO	A) PATRIMONIO NETTO
I - Patrimonio libero	I - fondo di dotazione dell'ente;	I - fondo di dotazione dell'ente;
1) Risultato attività pro UNICEF esercizio in corso	II - patrimonio vincolato:	II - patrimonio vincolato:
II - Patrimonio vincolato	1) riserve statutarie;	3) riserve vincolate destinate da terzi;
1) fondo destinato ad emergenze UNICEF	2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali;	1) fondo destinato ad emergenze UNICEF
2) fondo reinvestito in immobili	3) riserve vincolate destinate da terzi;	2) fondo reinvestito in immobili
3) fondo UNICEF destinato al funzionamento del Comitato Italiano	III - patrimonio libero:	3) fondo UNICEF destinato al funzionamento del Comitato Italiano
	1) riserve di utili o avanzi di gestione;	III - patrimonio libero:
	2) altre riserve;	IV - avanzo/disavanzo d'esercizio.
	IV - avanzo/disavanzo d'esercizio.	1) Risultato attività pro UNICEF esercizio in corso
TOTALE PATRIMONIO NETTO		
B) FONDI PER RISCHI E ONERI	B) FONDI PER RISCHI E ONERI	B) FONDI PER RISCHI E ONERI
1) fondi per rischi ed oneri	1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;	3) altri.
	2) per imposte, anche differite;	1) fondi per rischi ed oneri
	3) altri.	
TOTALE FONDI PER RISCHI E ONERI		
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
1) fondo per il trattamento di fine rapporto di lavoro		1) fondo per il trattamento di fine rapporto di lavoro
TOTALE TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO		
D) DEBITI	D) DEBITI, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:	D) DEBITI, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
3) debiti verso fornitori	1) debiti verso banche;	7) debiti verso fornitori;
4) debiti tributari	2) debiti verso altri finanziatori;	3) debiti verso fornitori
5) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;	9) debiti tributari;
6) altri debiti	4) debiti verso enti della stessa rete associativa;	4) debiti tributari
	5) debiti per erogazioni liberali condizionate;	10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
	6) acconti;	5) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale
	7) debiti verso fornitori;	11) debiti verso dipendenti e collaboratori;
	8) debiti verso imprese controllate e collegate;	Debiti verso il personale per stipendi
	9) debiti tributari;	12) altri debiti.
	10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;	6) altri debiti
	11) debiti verso dipendenti e collaboratori;	
	12) altri debiti.	
TOTALE DEBITI		
E) RATEI E RISCONTI	E) RATEI E RISCONTI PASSIVI	E) RATEI E RISCONTI PASSIVI
1) ratei e risconti passivi		1) ratei e risconti passivi
TOTALE RATEI E RISCONTI PASSIVI		
TOTALE PASSIVO		

Lo schema dello Stato Patrimoniale Passivo non evidenzia significative differenze rispetto a quanto già presentato dall'organizzazione nel suo bilancio civilistico, se non nella riclassificazione di alcune voci come, ad esempio, l'indicazione dell'avanzo di gestione una voce dedicata prevista nella sottoclasse IV - avanzo/disavanzo d'esercizio e una maggior declinazione della classe D) Debiti, informazioni in parte presenti nella nota integrativa al bilancio stesso.

RENDICONTO DELLA GESTIONE - ONERI E COSTI		
BILANCIO UFFICIALE UNICEF	NUOVO BILANCIO CTS	IPOTESI NUOVA CLASSIFICAZIONE BILANCIO UNICEF
1 Oneri da attività istituzionali di raccolta fondi 1.1 Beni e Attrezzature 1.2 Consulenze e servizi professionali 1.3 Servizi per la raccolta fondi 1.4 Attività di promozione 1.5 Personale dipendente 1.6 Collaboratori 1.7 Spese postali e di spedizione 1.8 Produzione stampati 1.9 Materiali di raccolta fondi 1.10 Commissioni bancarie e postali 1.11 Servizi tecnologici e manutenzione 1.12 Affitto gestione locali e utenze 1.13 Diversi	A) Costi e oneri da attività di interesse generale 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci 2) Servizi 3) Godimento beni di terzi 4) Personale 5) Ammortamenti 6) Accantonamenti per rischi ed oneri 7) Oneri diversi di gestione 8) Rimanenze iniziali	A) Costi e oneri da attività di interesse generale 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci 2.9 Materiali per progetti sul territorio 2) Servizi 2.2 Consulenze e servizi professionali 2.3 Servizi per attività di advocacy 2.4 Attività di promozione 2.7 Spese postali e di spedizione 2.8 Produzione stampati 2.10 Servizi tecnologici e manutenzione 3) Godimento beni di terzi 2.11 Affitto gestione locali e utenze 4) Personale 2.5 Personale dipendente 2.6 Collaboratori 5) Ammortamenti 2.1 Beni e Attrezzature 6) Accantonamenti per rischi ed oneri 7) Oneri diversi di gestione 2.12 Diversi 8) Rimanenze iniziali
TOTALE	B) Costi e oneri da attività diverse 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci 2) Servizi 3) Godimento beni di terzi 4) Personale 5) Ammortamenti 6) Accantonamenti per rischi ed oneri 7) Oneri diversi di gestione 8) Rimanenze iniziali	B) Costi e oneri da attività diverse Unicef dovrà implementare un sistema di contabilità analitica per individuare i costi e gli oneri correlati alle attività di licencing e di vendita di gadget
TOTALE 2 Oneri da attività di promozione dei diritti dell'infanzia e dell'adolescenza in Italia 2.1 Beni e Attrezzature 2.2 Consulenze e servizi professionali 2.3 Servizi per attività di advocacy 2.4 Attività di promozione 2.5 Personale dipendente 2.6 Collaboratori 2.7 Spese postali e di spedizione 2.8 Produzione stampati 2.9 Materiali per progetti sul territorio 2.10 Servizi tecnologici e manutenzione 2.11 Affitto gestione locali e utenze 2.12 Diversi	C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi 1) Oneri per raccolte fondi abituali 2) Oneri per raccolte fondi occasionali 3) Altri oneri	C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi 1) Oneri per raccolte fondi abituali 1.2 Consulenze e servizi professionali 1.3 Servizi per la raccolta fondi 1.4 Attività di promozione 1.5 Personale dipendente 1.6 Collaboratori 1.7 Spese postali e di spedizione 1.8 Produzione stampati 1.9 Materiali di raccolta fondi 1.10 Commissioni bancarie e postali 1.11 Servizi tecnologici e manutenzione 1.12 Affitto gestione locali e utenze 2) Oneri per raccolte fondi occasionali 1.3 Servizi per la raccolta fondi 1.4 Attività di promozione 1.5 Personale dipendente 1.6 Collaboratori 1.7 Spese postali e di spedizione 1.8 Produzione stampati 1.9 Materiali di raccolta fondi 1.10 Commissioni bancarie e postali 1.11 Servizi tecnologici e manutenzione 1.12 Affitto gestione locali e utenze 3) Altri oneri 1.13 Diversi
TOTALE	D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali 1) Su rapporti bancari 2) Su prestiti 3) Da patrimonio edilizio 4) Da altri beni patrimoniali 5) Accantonamenti per rischi ed oneri 6) Altri oneri	D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali Dal Bilancio ufficiale Unicef Italia e dalla relativa Nota Integrativa, non si evincono informazioni relative alle attività di carattere patrimoniale e finanziaria
TOTALE 3 Oneri di natura generale 3.1 Beni e Attrezzature 3.2 Consulenze e servizi professionali 3.3 Servizi per la attività generali 3.4 Attività di promozione 3.5 Personale dipendente 3.6 Collaboratori 3.7 Spese postali e di spedizione 3.8 Produzione stampati 3.9 Commissioni bancarie e postali 3.10 Servizi tecnologici e manutenzione 3.11 Affitto gestione locali e utenze 3.12 Diversi 3.13 Ammortamenti 3.13 Accantonamenti 3.15 Imposte e tasse dell'esercizio	E) Costi e oneri di supporto generale 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci 2) Servizi 3) Godimento beni di terzi 4) Personale 5) Ammortamenti 6) Accantonamenti per rischi ed oneri 7) Altri oneri	E) Costi e oneri di supporto generale 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci 2) Servizi 3.2 Consulenze e servizi professionali 3.3 Servizi per la attività generali 3.4 Attività di promozione 3.7 Spese postali e di spedizione 3.8 Produzione stampati 3.9 Commissioni bancarie e postali 3.10 Servizi tecnologici e manutenzione 3) Godimento beni di terzi 3.11 Affitto gestione locali e utenze 3.1 Beni e Attrezzature 4) Personale 3.5 Personale dipendente 3.6 Collaboratori 5) Ammortamenti 3.13 Ammortamenti 6) Accantonamenti per rischi ed oneri 3.13 Accantonamenti 7) Altri oneri 3.12 Diversi 3.15 Imposte e tasse dell'esercizio
TOTALE		
TOTALE ONERI E COSTI		

A) Costi e oneri da attività d'interesse generale: tale area gestionale identifica i costi legati alle attività d'interesse generale per il perseguimento delle finalità dell'Ets. Le attività d'interesse generale sono definite dall'articolo 5 del Cts e costituiscono appunto la caratteristica essenziale per la qualifica di Ets.

La missione di UNICEF è contribuire alla sopravvivenza, alla protezione e allo sviluppo delle potenzialità di ogni bambino e bambina, con speciale cura per quelli più fragili e vulnerabili.²⁴ Obiettivo primario di UNICEF Italia è il trasferimento dei fondi, in base a un accordo di cooperazione, all'UNICEF internazionale affinché vengano implementati i progetti relativi alla missione in favore dei bambini. Pertanto, i costi relativi alle attività d'interesse generale sono limitati e sono attinenti alla promozione dei diritti dell'infanzia e dell'adolescenza in Italia. Avendo UNICEF già nel bilancio 2020 evidenziato tali tipologie di oneri, sarà necessario solamente rivedere la riclassificazione degli oneri in base alle classi previste all'interno dell'area stessa. Inoltre, in coerenza con quanto previsto per la classificazione delle entrate derivanti dal 5 per 1000, che, come si legge dagli schemi del decreto, rientrano tra le attività d'interesse generale, in tale area dovranno essere evidenziati gli oneri correlati a tali proventi, che dell'ultimo bilancio approvato di UNICEF Italia sono classificati nella sezione della raccolta fondi.

B) Costi e oneri da attività diverse: in tale area devono essere evidenziati i costi e gli oneri rivenienti da attività con oggetto differente rispetto alle attività d'interesse generale, le quali vengono elencate nell'articolo 6 del Cts, e diverse dalle attività di raccolta fondi, come definite dall'articolo 7 del Cts. Le attività diverse sono strumentali alle attività d'interesse generale, ovvero, servono a finanziare tali attività. Alcuni esempi di attività diverse possono essere: sponsorizzazione, licensing, vendita di gadget al di fuori delle raccolte pubbliche di fondi sia occasionali che abituali, charity shop con vendita continuativa e shop online. Le attività diverse possono essere realizzate dall'ente sempre che lo statuto, ovvero l'atto che regola il funzionamento, l'ordinamento interno e gli scopi dell'ente, lo preveda. È importante che tali attività siano ritenute secondarie quindi non devono soddisfare una delle due condizioni: il non superamento del 30% dell'entrate dell'ente e del 66% dei costi complessivi.

Nel caso del bilancio in esame di UNICEF, dalla lettura della nota integrativa si evince all'interno dei proventi da attività istituzionali di raccolta fondi la presenza di entrate legate al licensing, ovvero alla cessione di prodotti UNICEF. È evidente quindi che l'ente sarà impegnato in una identificazione dei costi attinenti a tali attività definite "diverse" per poter essere allineato alla nuova classificazione degli oneri.

C) costi e oneri di attività di raccolta fondi: come disciplinato dall'articolo 7 del Cts, *"per raccolta fondi si intende il complesso delle attività e iniziative poste in essere al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva"*.

²⁴ <https://www.unicef.it/missione-e-storia/>

Nel bilancio di UNICEF tale area è evidenziata ma senza la distinzione tra oneri per raccolta fondi abituali e oneri per raccolta fondi occasionali, come richiesto dal nuovo schema. Pertanto, anche in questo caso, sarà necessario l'implementazione di un sistema di contabilità analitica che possa sin dall'origine di una attività di raccolta fondi individuarne la sua caratteristica di abitualità o meno e poter quindi rappresentare in due categorie distinte i costi che oggi appaiono in un'unica rappresentazione. Alla data della presente tesi non è ancora stato emanato un decreto supporto degli operatori del settore Ets nella precisa individuazione dell'area di appartenenza delle voci economiche. In particolare, sarà importante comprendere la distinzione tra attività di raccolta fondi occasionale e abituale.

Inoltre, come già evidenziato per i costi e oneri di attività diverse, alcuni oneri oggi presenti nei costi ed oneri da attività di raccolta fondi (licensing, vendita di gadget e charity shop), dovranno essere riportati nell'area di appartenenza.

D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali: in base a quanto stabilito nel glossario del decreto ministeriale n.39 del 5 marzo 2020, rientrano in questa classificazione tutti i *“componenti negativi/positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria/generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale”*. Da un'analisi del bilancio di UNICEF e delle relative note al bilancio non emerge la presenza di oneri relativi ad attività patrimoniali e finanziarie proprie, pertanto tale area non riporterà alcuna informazione sui risultati di periodo.

E) Costi e oneri di supporto generale: non risulta essere presente all'interno del decreto alcuna definizione dell'area inerente al supporto di carattere generale (né per i proventi né per i costi). Può essere di aiuto la definizione data dalla Commissione *“Aziende non profit”* che qualifica le attività di supporto generale come *“attività di direzione e conduzione dell'azienda che garantiscono l'esistenza delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire”*²⁵. Certamente l'individuazione dei costi di supporto generale sul totale dei costi dell'ente è un importante indicatore della performance di un Ets che permette di individuare la percentuale del valore delle donazioni che non raggiungono gli obiettivi della missione dell'ente, ma che sono necessari per permettere il funzionamento dell'ente stesso. Nel bilancio di UNICEF Italia gli oneri di natura generale incidono per il 17% sul totale dei costi di periodo e per il 36% sul totale dei proventi di periodo.

UNICEF Italia dovrà procedere a una riclassificazione delle voci all'interno delle classi previste dalla nuova normativa ed affinare la contabilità analitica per avere un'adeguata e corretta attribuzione dei costi pertinenti alle singole classi/aree.

²⁵ Cndc/Commissione *“Aziende non profit”* (2001)

Anche i componenti economici positivi devono essere rappresentati secondo 5 diverse sezioni già evidenziate per gli oneri e i costi. In particolare:

RENDICONTO DELLA GESTIONE - PROVENTI E RICAVI		
BILANCIO UFFICIALE UNICEF	NUOVO BILANCIO CTS	IPOTESI NUOVA CLASSIFICAZIONE BILANCIO UNICEF
1 Proventi da attività istituzionali di raccolta fondi 1.1 da raccolta fondi per donazioni ad UNICEF 1.2 da raccolta fondi per cessione prodotti UNICEF 1.3 da raccolta fondi per lasciti ed eredità UNICEF 1.4 da raccolta fondi 5x1000 1.5 Contributi finalizzati alle attività di raccolta fondi	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori 2) Proventi dagli associati per attività mutuali 3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori 4) Erogazioni liberali 5) Proventi del 5 per mille 6) Contributi da soggetti privati 7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi 8) Contributi da enti pubblici 9) Proventi da contratti con enti pubblici 10) Altri ricavi, rendite e proventi 11) Rimanenze finali	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 2.3 da contributi su progetti emergenza COVID Italia 1.4 da raccolta fondi 5x1000 2.2 da contributi su progetti con enti privati 2.1 da contributi su progetti con enti pubblici
TOTALE		
2 Proventi attività di promozione dei diritti dell'infanzia e dell'adolescenza in Italia 2.1 da contributi su progetti con enti pubblici 2.2 da contributi su progetti con enti privati 2.3 da contributi su progetti emergenza COVID Italia	B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse 1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori 2) Contributi da soggetti privati 3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi 4) Contributi da enti pubblici 5) Proventi da contratti con enti pubblici 6) Altri ricavi, rendite e proventi 7) Rimanenze finali	B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse 1.2 da raccolta fondi per cessione prodotti UNICEF (<i>licensing</i>) Unicef dovrà implementare un sistema di contabilità analitica per individuare i proventi correlati alle attività di vendita di gadget
TOTALE		
	C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi 1) Proventi da raccolte fondi abituali 2) Proventi da raccolte fondi occasionali 3) Altri proventi	C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi 1) Proventi da raccolte fondi abituali 1.1 da raccolta fondi per donazioni ad UNICEF 1.3 da raccolta fondi per lasciti ed eredità UNICEF 1.5 Contributi finalizzati alle attività di raccolta fondi 2) Proventi da raccolte fondi occasionali 1.1 da raccolta fondi per donazioni ad UNICEF 1.3 da raccolta fondi per lasciti ed eredità UNICEF 1.5 Contributi finalizzati alle attività di raccolta fondi 3) Altri proventi
TOTALE		
3 Proventi finanziari 3.1 da depositi bancari e postali 3.2 da altre attività finanziarie	D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali 1) Da rapporti bancari 2) Da altri investimenti finanziari 3) Da patrimonio edilizio 4) Da altri beni patrimoniali 5) Altri proventi	D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali 3.1 da depositi bancari e postali 3.2 da altre attività finanziarie
TOTALE		
4 Proventi di natura generale 4.1 da contributi 4.2 Diversi	E) Proventi di supporto generale 1) Proventi da distacco del personale 2) Altri proventi di supporto generale	E) Proventi di supporto generale 1) Proventi da distacco del personale 2) Altri proventi di supporto generale 4.1 da contributi 4.2 Diversi
TOTALE		
TOTALE PROVENTI E RICAVI		

A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale: in tale area sono rappresentati i contributi ricevuti da enti pubblici e privati per attività legate alla missione dell'ente, nonché le entrate derivanti dal 5 per 1000. Quest'ultima voce è rappresentata nell'ultimo bilancio approvato di UNICEF Italia tra i proventi di raccolta fondi.

B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse: come evidenziato per gli oneri da attività diverse, da una lettura del bilancio di UNICEF Italia sembrerebbe che tali attività siano limitate al licensing e alla vendita di gadget.

C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi: le attività di raccolta fondi sono realizzate da un Ets per finanziare le proprie attività d'interesse generale, impegnando sia le risorse interne dell'ente, ad esempio volontari e dipendenti, che risorse esterne. L'UNICEF Italia è impegnata in tali attività con l'obiettivo primario di raccogliere fondi da trasferire all'UNICEF internazionale per i programmi in favore di ogni bambino.

D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali: nel bilancio in esame viene chiaramente specificato il risultato dei proventi finanziari, che pertanto sono stati allocati nella area di pertinenza.

E) Ricavi, rendite e proventi di supporto generale: non essendo presente una definizione dell'area inerente i proventi di supporto generale, può essere definita come un'area residuale rispetto alle altre aree. Pertanto, in tale voce sono stati considerati i proventi già classificati da parte di UNICEF Italia all'interno dell'ultimo bilancio approvato.

Il lavoro di analisi svolto se da un lato fa emergere una buona strutturazione delle informazioni da parte di Unicef Italia, dall'altro evidenzia, come per tutti gli ETS di maggiori dimensioni, la necessità di dotarsi di sistemi informativi all'altezza della capacità e necessità di informativa. L'attività di analisi e di revisione del processo informativo deve però essere fatta con tempestività per poter raccogliere contabilmente con completezza e correttezza tutti gli eventi aziendali dell'anno nel rispetto dei requisiti informativi richiesti dal CTS e successivi Decreti. Il rischio resta nella soggettività di applicazione dei metodi di attribuzione dei costi e dei proventi tra le varie aree gestionali, in quanto ogni Ente seguirà un proprio approccio di contabilità analitica, basandosi sui dettami dei nuovi principi in corso di emanazione, ma i cui criteri di attribuzione resteranno nella discrezionalità di ogni singolo Ente.

4. Conclusione

Il Terzo Settore sta acquisendo ormai da anni un'importanza sempre più crescente sul territorio sia per la missione stessa e degli utenti che ne beneficiano, sia per l'indotto legato all'occupazione e ai servizi resi. La recente riforma avviata è indice del riconoscimento di tale importanza. Infatti, le recenti novità, anche dal punto di vista del bilancio e della rendicontazione, rappresentano un importante traguardo che permetterà una visione uniforme della lettura della situazione patrimoniale e gestionale degli enti, privilegiando gli obblighi di trasparenza,

In questo elaborato sono state analizzate le maggiori differenze tra la legislazione vigente in materia non profit e le modifiche introdotte dalla riforma, alle quali gli enti dovranno adattarsi nel corso dell'anno. Sono state anche analizzate le differenze più rilevanti rispetto agli schemi di bilancio utilizzati dalle aziende del settore Profit, che predispongono il bilancio in accordo con i principi contabili nazionali (non si è entrato nel merito dei bilanci predisposti in base ai Principi Internazionali IFRS), in particolare seguendo quanto disciplinato dal principio n. 12 emanato dall'Organismo Italiano di Contabilità 'Composizione e schemi del bilancio d'esercizio'. È stato in ultimo effettuata un'analisi comparativa selezionando l'ultimo bilancio approvato di uno dei più rilevanti Enti del Terzo Settore – Unicef Italia – per comprendere gli impatti in termini di esposizione dei dati e di attività che l'ente dovrà effettuare per essere allineato con le richieste del legislatore

L'attenzione posta dal legislatore nell'individuare le informazioni necessarie per una corretta e adeguata lettura della situazione patrimoniale e gestionale degli ETS, risulta di evidente e sicura utilità per i lettori del bilancio interessati, tra cui spiccano certamente i donatori che desiderano sapere quanto della loro erogazione liberale e in che modalità la stessa ha contribuito a supportare la missione a cui hanno voluto contribuire. Al momento, il maggior rischio nell'introduzione di tale riforma risiede nell'incertezza nell'applicazione di aspetti che non sono ancora stati disciplinati in maniera approfondita ed esaustiva. È importante quindi, soprattutto in questa fase di transizione, monitorare costantemente l'evoluzione della riforma, che porterà all'omogeneizzazione del mondo del Terzo Settore, dando finalmente la giusta importanza a tali enti nella società odierna. Di sicuro ausilio sarà la prossima emanazione dei principi contabili ad hoc per gli ETS.

Con la Riforma del Terzo Settore viene rivisto in modo organico la disciplina del mondo non Profit, che ha evidenziato tutte le sue complessità e che ha richiesto una transizione molto articolata compresa la necessità di mettere in campo professionalità diverse per il raggiungimento dell'adeguamento totale che culminerà con la predisposizione del bilancio di esercizio 2021. Sarà necessario dotarsi di un sistema adeguato di rilevazione dei fatti contabili in linea con quanto richiesto dalla normativa, per rispettare la corretta predisposizione dei prospetti di bilancio.

L'omogeneità dei requisiti e dei principi di redazione e valutazione adottati dagli ETS, potranno certamente far comprendere la situazione gestionale dell'Ente e la obbligatorietà della revisione del bilancio, insieme al controllo del collegio sindacale, darà maggiore rilevanza e asseverazione dei dati presentati dall'ETS, il tutto in una logica di buona Governance che ci si attende dal mondo Non Profit e che gli stessi Enti devono avere come fermo obiettivo.

5. Bibliografia

Agenzia per le ONLUS, *“Linee guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit”*, 2005.

CNDEC, *“Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative”*, 2019.

CNEDEC, Commissione *“Aziende non profit”* (2001)

Colombo G. M., Setti M., *“Contabilità e bilancio degli enti non profit”*, Milano, Ipsoa, 2016.

Decreto legislativo n. 112 del 3 luglio 2017, Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106.

Decreto ministeriale n.39 del 5 marzo 2020, Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore.

Degani L., *“Chi sono gli Enti del Terzo Settore - Inquadramento degli enti e dei loro confini per individuare chi può e chi non può farne parte”*, CSVnet Lombardia.

Gandini G., *“La programmazione e il controllo nelle aziende del terzo settore”*, Milano, Franco Angeli, 2004.

Legge delega n. 106 del 6 giugno 2016, Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

Pozzoli M., *“Il bilancio degli enti del terzo settore - Una prima analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 Marzo 2020”*, disponibile su: www.fondazione nazionalecommercialisti.it

Travaglini C., *“Il trattamento del patrimonio in alcune aziende non profit: peculiarità e problemi aperti”*, in *“Non profit”*, volume 1, pp. 41-51, 2005.

Travaglini C., *“Un primo quadro interpretativo per l'analisi dei bilanci delle aziende non profit”*, in *“Non profit”*, Rimini, Maggioli, volume 2, pp. 265-282, 2006.

6. Sitografia

<https://www.serviziocivile.gov.it/menusx/servizio-civile-nazionale/cosa-e-il-sc.aspx>

https://www.serviziocivile.gov.it/menu-dx/verso_scu/istituzione_scu.aspx

<https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/5-per-mille/>

<https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105128.pdf>

https://csvpadova.org/wp-content/uploads/2018/05/IB_1_Chi_sono_gli_ETS.pdf

<https://www.csvlombardia.it/milano/post/relazione-di-missione-cerniera-tra-investimento-e-risultato/>

<https://www.unicef.it/missione-e-storia/>

https://www.forumterzosettore.it/files/2017/12/RAPPORTO_SDGS_completo.pdf

<https://fiscolexnews.online/i-nuovi-schemi-di-bilancio-per-gli-enti-del-terzo-settore/>

<https://www.cliclavoro.gov.it/approfondimenti/Pagine/Il-Terzo-Settore-in-Italia/>

<https://italianonprofit.it/>

<https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105128.pdf>

<https://www.csvlombardia.it/milano/post/2021-al-via-i-nuovi-schemi-di-bilancio-per-il-terzo-settore/>

<https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13683-approvati-i-modelli-di-bilancio-gli-enti-del-terzo-settore.html>

<https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-impres/focus-on/Riforma-terzo-settore/Pagine/Codice-del-Terzo-Settore.aspx>

<https://www.diritto.it/la-crescente-importanza-del-terzo-settore-in-italia/>

<https://www.daviderattacaso.com/limportanza-della-raccolta-fondi-nel-mondo-del-no-profit-il-fundraising/>

https://www.volontarismo.it/wp-content/uploads/2018/01/006_linee-guida-redazione-bilancio-enti-non-profit.pdf