

AGENZIA PER IL TERZO SETTORE

LINEE GUIDA E SCHEMI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO E DEL BILANCIO CONSOLIDATO DELLE IMPRESE SOCIALI

PREMESSA

Il D.Lgs. 155/06 ed il ruolo dell'Agenzia per le Onlus

PARTE PRIMA

IL BILANCIO DI ESERCIZIO

1. I soggetti e gli obblighi
 - 1.1. Le imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al Libro V del Codice Civile
 - 1.2. Le imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al Libro I del Codice Civile.
2. I Documenti di Bilancio
 - 2.1. Stato Patrimoniale
 - 2.2. Rendiconto Gestionale
 - 2.3. Conto Economico Gestionale
 - 2.4. Semplificazione per gli enti minori: rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale
 - 2.5. Nota integrativa
 - 2.6. Relazione di missione
3. Criteri di valutazione
 - 3.1. Premessa
 - 3.2. Il patrimonio degli enti e le erogazioni liberali
 - 3.3. La valutazione delle immobilizzazioni materiali

Appendice – Schemi di bilancio

PARTE SECONDA

IL BILANCIO CONSOLIDATO

1. La normativa in tema di gruppo e di bilancio consolidato delle imprese sociali
2. Conti consolidati
3. Breve sintesi della normativa sul bilancio consolidato
4. Il bilancio consolidato negli enti non profit.

Glossario

PREMESSA

IL D.LGS. 155/06 ED IL RUOLO DELL'AGENZIA PER LE ONLUS

Il presente documento intende dettare linee guida generali per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali ai sensi di quanto disposto dal D.Lgs. 155/2006 istitutivo dell'impresa sociale e dai successivi decreti ministeriali attuativi.

Il decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 24 gennaio 2008 "*Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155*", pubblicato nella Gazz. Uff. 11 aprile 2008, n. 86., ha previsto che tra i documenti che l'ente impresa sociale deve depositare presso il registro delle imprese vi siano:
(omissis)

b) un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa;

(omissis)

d) per i gruppi di imprese sociali, i documenti in forma consolidata, di cui alle lettere b) e c), oltre all'accordo di partecipazione e ogni sua modificazione;

(omissis)

I documenti di cui alle lett. b) e d) dovranno essere redatti secondo gli schemi di bilancio di esercizio che l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale predispose e rende pubblici entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del presente decreto

Il decreto del Ministero della Solidarietà Sociale del 24 gennaio 2008 "*Adozione delle linee guida per le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda, poste in essere da organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155*", pubblicato nella Gazz. Uff. 11 aprile 2008, n. 86 ha previsto che debba essere inviato al Ministero il Bilancio costituito dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla nota integrativa e che lo stesso debba essere redatto secondo gli schemi che l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale

predispone e rende pubblici entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del presente decreto.

Le imprese sociali sono quindi tenute ad adottare le linee guida di cui al presente documento per esplicita previsione normativa.

PARTE PRIMA

IL BILANCIO DI ESERCIZIO

1. I SOGGETTI E GLI OBBLIGHI

Si esamineranno di seguito le linee guida per la redazione del bilancio di esercizio delle Imprese sociali. In considerazione della eterogeneità della forma giuridica degli enti che possono assumere la qualifica di impresa sociale (ai sensi dell'art. 1 "tutte le organizzazioni ivi compresi gli enti di cui al libro V") si è ritenuto opportuno distinguere i soggetti che per legge sono tenuti a redigere il bilancio ai sensi dell'art. 2423 c.c. e s.s. dalle altre organizzazioni.

Si vuole sottolineare in premessa che gli schemi previsti non sono e non devono essere rigidi. Gli schemi presentati costituiscono un'indicazione minima generale ed i singoli enti possono apportare le modificazioni e integrazioni che appaiono più opportune per il miglioramento delle informazioni ai terzi, oltreché ovviamente, ampliare e adeguare l'informativa dei documenti allegati al bilancio. Si ritiene, pertanto, che possa essere applicato alle imprese sociali quanto previsto dall'art. 2423 *ter* c.c. con riferimento alla struttura dei documenti di bilancio.¹

¹ Art. 2423-*ter*. *Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico*. Salve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività, nello stato patrimoniale e nel conto economico devono essere iscritte separatamente, e nell'ordine indicato, le voci previste negli articoli 2424 e 2425.

Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'articolo 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425.

Le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata.

1.2. Le imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al Libro V del Codice Civile

Le imprese sociali aventi la forma degli enti di cui al libro V del codice civile dovranno redigere il bilancio di esercizio secondo le norme civilistiche di riferimento. In particolare:

- per le società per azioni, disciplinate nel Titolo V, Capo V del c.c. vale quanto disposto dagli art. 2423 c.c. e ss.;
- per le società in accomandita per azioni, disciplinate nel Titolo V, Capo VI del c.c., si applicano, in forza del rinvio contenuto nell'art. 2454 c.c., le norme relative alla società per azioni;
- per le società a responsabilità limitata, disciplinate nel Titolo V, capo VII del c.c., in forza del rinvio contenuto nell'art. 2478 *bis* c.c., valgono per la redazione del bilancio, le disposizioni di cui agli art. 2423 c.c. e ss., salvo quanto disposto dall'art. 2435 *bis* c.c.;
- per le società cooperative, disciplinate nel Titolo VI, Capo I del c.c. si applicano, in forza del rinvio contenuto nell'art. 2519 c.c., e in quanto compatibili le norme relative alla società per azioni;
- per i consorzi, disciplinati nel Titolo X, capo II, vale quanto disposto dall'art. 2615 *bis*, che rinvia per la redazione della situazione patrimoniale alle norme relative al bilancio di esercizio delle società per azioni.

Con riferimento alle società di persone si precisa che la disciplina civilistica non prescrive obblighi in merito alla struttura del bilancio ². In seguito all'emanazione

Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa. Sono vietati i compensi di partite.

² In materia di società semplice - con disposizioni destinate però a valere anche per la società in nome collettivo (in forza del rinvio operato dall'art. 2293, codice civile) - l'art. 2261, codice civile, espressamente attribuisce ai soci non amministratori il diritto al rendiconto annuale (salvo che il contratto non stabilisca un termine diverso) degli affari compiuti dalla società, ed il successivo art. 2262 precisa che, dopo l'approvazione del rendiconto (salvo sempre patto contrario), ogni socio ha diritto di percepire la sua parte di utili. Con riguardo alle società in accomandita semplice, invece, l'art. 2320, ultimo comma, prevede che i soci accomandanti abbiano in ogni caso il diritto di avere comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite, nonché di verificarne l'esattezza controllando i libri e gli altri documenti della società; mentre il successivo art. 2321 aggiunge che detti soci non sono tenuti alla restituzione degli utili che abbiano percepito in buona

del decreto legislativo 127/1991 si è discusso da più parti se le nuove regole sul bilancio in esso contenute fossero applicabili anche alle società di persone³. Se è evidente infatti, in quanto espressamente previsto, che anche le società di persone debbano attenersi ai principi di valutazione stabiliti per le S.p.A. e quindi alle regole dettate dall'art. 2426 c.c., non è altrettanto implicito che tali soggetti nel redigere il loro bilancio debbano seguire le regole in tema di struttura dei bilanci stabilite per le società di capitali.

Si ritiene, tuttavia, opportuno, ai fini del presente documento, che le società di persone redigano il bilancio di esercizio secondo le disposizioni di cui all'art. 2423 c.c. e ss., in quanto applicabili.

Premesso che gli enti societari imprese sociali dovranno seguire, nel redigere il proprio bilancio, le regole previste dal codice civile per la proprio forma giuridica, si osserva comunque quanto segue.

1. Gli enti imprese sociali in forma societaria potranno riclassificare i dati secondo gli schemi di seguito indicati (relativi alle imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al libro I del codice civile) anche in considerazione della frequente presenza nelle loro gestioni di proventi e oneri non allocabili fra i costi e i ricavi tipici di impresa.
2. Gli enti imprese sociali in forma societaria nella redazione della nota integrativa e della relazione degli amministratori di cui agli articoli 2427, 2427-bis e

fede secondo un bilancio regolarmente approvato. Infine, su un piano più generale, l'art. 2217, codice civile, nel disciplinare le scritture contabili obbligatorie delle imprese commerciali (tra le quali quindi le società in nome collettivo ed in accomandita semplice) menziona nuovamente il bilancio ed il conto dei profitti e delle perdite, con cui deve chiudersi l'inventario annuale dell'impresa, aggiungendo: che il conto dei profitti e delle perdite deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite, e che nelle valutazioni di bilancio occorre attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili.

³ In questo senso il Ministero delle Finanze, al punto 3.2 della circolare 27.5.1994 n. 73/e 430 ha affermato che per ora non è previsto per gli imprenditori individuali e per le società di persone l'adozione del bilancio CEE, fermo restando il disposto dell'art. 15, comma 4, del DPR /73 secondo cui *"Il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, salve le disposizioni del codice civile e delle leggi speciali, possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, salvo quanto stabilito nel secondo comma dell'art. 3"*. Inoltre l'art. 1 della IV Direttiva CEE (25.7.1978, n. 660) dispone che *"Le misure di coordinamento prescritte dalla presente direttiva si applicano alle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli stati membri riguardanti i seguenti tipi di società: per l'Italia le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata"*.

2428 c.c. dovranno completare la nota integrativa, con le previsioni riportate in questo documento con riferimento alle imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al libro I del codice civile e dovranno integrare la relazione degli amministratori con quanto previsto nel presente documento sulla relazione di missione.

3. Gli enti imprese sociali in forma societaria dovranno depositare presso il Registro delle Imprese il bilancio così come approvato dall'Assemblea dei soci⁴.

1.2. Le imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al Libro I del Codice Civile

Le imprese sociali aventi la forma degli enti di cui al libro I del codice civile, (associazioni, fondazione, comitati e gli altri enti di carattere privato) saranno tenute a redigere il bilancio di esercizio secondo le linee guida e gli schemi di seguito illustrati.

⁴ Ai sensi dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 155/06 *"L'organizzazione che esercita l'impresa sociale deve [...] redigere e depositare presso il registro delle imprese un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa"*. Si ricorda che, ai sensi del comma 3 della norma richiamata, gli enti ecclesiastici e gli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese dovranno depositare gli atti relativi alle sole attività indicate nel regolamento di cui al comma 3, art. 1 del D.Lgs 155/06.

2. I DOCUMENTI DI BILANCIO

I documenti che compongono il bilancio di esercizio successivamente illustrati, sono obbligatori per gli enti di cui al libro I del c.c e possono essere adottati anche dagli enti in forma societaria in aggiunta a quelli previsti dalla legislazione civilistica.

I documenti di bilancio sono i seguenti:

- 1) Stato Patrimoniale;
- 2) Rendiconto Gestionale;
- 3) Conto Economico gestionale dell' attività principale;
- 4) Nota Integrativa;
- 5) Relazione di missione.

Si precisa che le imprese sociali dovranno redigere, ad integrazione del Rendiconto Gestionale di cui al punto 2, un Conto Economico Gestionale, redatto secondo lo schema di cui all'art. 2425 c.c., atto a rappresentare i costi ed i ricavi dell'attività principale⁵.

I soggetti aventi forma giuridica di cui al libro I del c.c. con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 Euro potranno redigere, in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, un solo prospetto (Rendiconto degli incassi e dei pagamenti) secondo criteri di cassa. A tale Rendiconto dovrà essere allegato un prospetto sintetico delle attività patrimoniali in essere alla data di bilancio (situazione patrimoniale).

2.1. Lo Stato Patrimoniale

Lo schema di Stato Patrimoniale deve essere redatto secondo quanto previsto per le imprese dall'art. 2424 c.c., con alcune modifiche e aggiustamenti che tengono

⁵ Ai sensi del D.Lgs 155/06, art. 1, comma 1 e art. 2, comma 3 per attività principale si intende un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale ed *"i cui ricavi sono superiori al settanta per cento (70%) dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale"*.

conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio degli enti non profit.

In particolare, nello schema proposto, con riferimento alle poste ideali del Patrimonio netto, si è ritenuto di evidenziare:

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

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

Nello schema di stato patrimoniale proposto non si è ritenuto di separare il patrimonio dedicato all'attività istituzionale rispetto a quello dedicato all'attività accessoria⁶.

Si propone quindi lo schema di Stato Patrimoniale riportato in Appendice che non si discosta significativamente da quello previsto dal codice civile per le società.

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

⁶ In molti casi gli enti non profit accanto all'attività istituzionale possono svolgere anche attività cosiddette accessorie (o strumentali).

Sotto l'aspetto meramente patrimoniale, occorre precisare che per lo svolgimento dell'attività accessoria, l'ente non profit può fare uso:

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

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

Non sembra, necessario, ai fini civilistici, qualora l'azienda non profit utilizzasse per lo svolgimento dell'attività accessoria lo stesso patrimonio impiegato per quella istituzionale, frazionare il medesimo nella quota-parte afferente l'attività istituzionale e quella afferente invece l'attività accessoria: ciò, infatti, ha senso soprattutto ai fini fiscali o non civilistici; inoltre, tale procedimento produrrebbe effetti di notevole "inquinamento" della rappresentazione veritiera e corretta, in quanto implicherebbe interventi di ripartizione di valori, caratterizzati da una natura eccessivamente discrezionale.

2.2. Il Rendiconto Gestionale

Lo scopo fondamentale del Rendiconto Gestionale è quello di rappresentare il risultato gestionale (positivo o negativo) di periodo e di illustrare, attraverso il confronto tra proventi/ricavi e costi/oneri di competenza dell'esercizio, come si sia pervenuti al risultato di sintesi. È questo un risultato complesso che misura l'andamento economico della gestione ma anche il contributo dei proventi e degli oneri non legati a rapporto di scambio. Per le imprese commerciali il risultato economico di sintesi della gestione è rappresentato mediante la redazione del Conto Economico. Tale traslazione logica non può, invece, essere operata meccanicamente per gli enti non profit, per le quali risulta più indicata la denominazione di Rendiconto Gestionale, così come avviene per le istituzioni non profit anglosassoni che denominano tale documento "*statement of activities*".

Infatti gli enti non profit, ed anche in particolare le imprese sociali, non orientano i propri comportamenti gestionali secondo le logiche del mercato capitalistico, ed anche quando ciò avvenisse, lo fanno strumentalmente rispetto ad altri fini. Pertanto, il risultato del confronto fra impiego e destinazione dei fattori produttivi (costi di gestione) da un lato, ed i ricavi (che si possono definire tali solo se si formano nello scambio) ed i proventi (contribuzioni, lasciti, donazioni ecc.) dall'altro, non assume il significato economico di sintesi tipico dell'impresa.

Considerate le diverse ragioni che generano i componenti positivi del risultato gestionale, nello schema di Rendiconto Gestionale si distinguono i ricavi, quali contropartite di scambi, dai proventi che non derivano da rapporti di scambio. Occorre ricordare che comunque anche i ricavi, frutto di scambi di mercato, spesso non sono determinati in funzione dei prezzi mediamente praticati, bensì a valori inferiori, in relazione allo scopo ideale che origina il rapporto commerciale che vede coinvolto l'ente non profit.

Di conseguenza, l'attività di rendicontazione negli enti non profit ha, come scopo principale, quello di informare i terzi sull'attività posta in essere dall'azienda nell'adempimento della missione istituzionale ed ha, come oggetto, le modalità attraverso le quali l'ente ha acquisito ed impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività.

Il Rendiconto Gestionale a proventi/ricavi e costi/oneri informa, pertanto, sulle modalità con le quali le risorse sono state acquisite ed impiegate nel periodo, con riferimento alle cosiddette “aree gestionali”. Le aree gestionali individuate sono:

- **attività tipica o di istituto.** Si tratta dell'attività istituzionale svolta dall'ente non profit seguendo le indicazioni previste dallo statuto. Nel caso delle imprese sociali tale attività consiste nella produzione o scambio di beni o servizi di utilità sociale come previsto dal D.Lgs. 155/06⁷;
- **attività promozionale e di raccolta fondi.** Si tratta di attività svolte dall'azienda nel tentativo di ottenere contributi ed elargizioni in grado di garantire la disponibilità di risorse finanziarie per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento dei fini istituzionali;
- **attività accessoria.** Si tratta di attività diversa da quella istituzionale, ma complementare rispetto alla stessa in quanto in grado di garantire all'ente non profit risorse utili a perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto;
- **attività di gestione finanziaria e patrimoniale.** Si tratta di attività di gestione patrimoniale e finanziaria strumentali all'attività di istituto;
- **attività di supporto generale.** Si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.

I valori di periodo sono comparati con gli stessi valori del periodo precedente. Se vi sono variazioni nei criteri di valutazione o rappresentazione che influiscono sulla significatività della comparazione, queste vanno segnalate nella Nota Integrativa per garantire la completezza dell'informazione. Quando l'ente non profit prevede, nel proprio assetto istituzionale, la presenza di soci, associati od aderenti, le transazioni con i soci sono rilevate separatamente da quelle con i non soci.

Nel presente documento sono stati previsti uno schema di rendiconto degli incassi e dei pagamenti semplificato di pura cassa, per gli enti di piccole dimensioni, ed uno schema di Rendiconto Gestionale di competenza, per gli enti che superano la soglia dei 250.000 euro di ricavi/proventi annui. Per questi ultimi, allo scopo di dare

⁷ Vedi nota n. 6

opportune informazioni circa l'aspetto economico della gestione, è stato prescelto il Rendiconto Gestionale a proventi, ricavi ed oneri, che permette un'informazione più efficace sulla provenienza e sull'utilizzo delle risorse. La descrizione delle aree tiene conto delle caratteristiche gestionali degli enti.

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

- rappresentazione dei valori a sezioni contrapposte;
- classificazione dei proventi sulla base della loro natura (ad esempio, contributi pubblici, quote degli associati, donazioni, lasciti testamentari, liberalità ottenute mediante iniziative pubbliche di raccolta fondi, ecc.);
- classificazione degli oneri sulla base della loro destinazione, anziché della loro natura. Ad esempio il costo del personale non è indicato nel valore complessivo - che peraltro può essere rappresentato nel conto economico gestionale o nella nota integrativa – ma viene ripartito in relazione alle aree gestionali (attività tipiche, attività accessorie, supporto generale).

2.3. Conto Economico Gestionale

Le imprese sociali dovranno redigere, ad integrazione del rendiconto gestionale, un Conto Economico Gestionale, redatto secondo lo schema di cui all'art. 2425 c.c., atto a rappresentare i costi ed i ricavi dell'attività principale⁸. In tal modo si possono apprezzare più incisivamente l'aspetto economico della gestione ed i risultati intermedi. Le risultanze di detto conto confluiranno nel Rendiconto Gestionale a sezioni contrapposte, nelle opportune aree di attività. Apposito Conto Economico Gestionale separato potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale), ai fini di una maggiore chiarezza dell'informazione.

⁸ Per attività principale, ai sensi del D.Lgs 155/06, art. 1, comma 1 e art. 2, comma 3 si intende un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale ed i cui ricavi siano superiori al settanta per cento (70%) dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale.

2.4. Semplificazione per gli enti minori: Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale

I soggetti con ricavi e proventi inferiori a Euro 250.000 potranno redigere, in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, un solo prospetto: Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale, il cui schema è stato riportato in appendice.

L'ente sarà tenuto a redigere lo Stato Patrimoniale e il Rendiconto Gestionale secondo gli schemi illustrati nei paragrafi precedenti qualora per due esercizi consecutivi superi la soglia di Euro 250.000 per i proventi e ricavi. Il Rendiconto è suddiviso in due sezioni:

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

Gli incassi e pagamenti (sezione A) riportano i flussi monetari in entrata ed in uscita manifestatisi nel corso del periodo amministrativo. I valori sono confrontati con quelli dell'esercizio precedente e sono distinti a seconda che siano relativi alla "gestione corrente" o alla "gestione in conto capitale". Per facilitare la collocazione dei valori nel prospetto si sono individuate le principali voci componenti.

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

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

La sezione B del prospetto fornisce le informazioni sulle più significative voci che compongono l'attivo e il passivo dell'ente non profit, senza un vincolo di quadratura; a tal fine non sono evidenziati i totali delle attività e delle passività.

Le Attività sono suddivise in tre categorie :

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

B2- Attività monetarie e finanziarie, individuano i crediti (ad es. derivanti da attività istituzionale ed accessoria) e gli eventuali investimenti in titoli delle disponibilità liquide;

B3- Attività detenute per la gestione dell'ente, che raccolgono i beni ad utilizzo pluriennale, oltre che l'eventuali rimanenze di magazzino di proprietà dell'ente non profit: in assenza di vincolo di quadratura, tali beni possono essere semplicemente elencati o anche a discrezione dell'ente, valorizzati, scegliendo liberamente ma in modo omogeneo per tutti i beni, tra il costo e il valore corrente. E' ammessa un'esposizione di sintesi delle principali voci con la conservazione del dettaglio analitico fra i documenti amministrativi.

B4- Le Passività espongono i debiti dell'azienda non profit con l'indicazione dell'ammontare dovuto ed, eventualmente, della scadenza; anche per i debiti, se occorre un maggior livello di dettaglio, si procederà con un documento amministrativo specifico.

2.5. Nota Integrativa

Ove siano significativi, la Nota Integrativa⁹ deve indicare:

1. **i principi adottati** per la redazione del bilancio di esercizio;
2. **i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio** di esercizio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;

⁹ Le indicazioni per la Nota Integrativa tengono conto dell'informativa già prevista per il Bilancio Sociale che le imprese sociali sono tenute a redigere e depositare. I due documenti debbono infatti fornire un insieme di informazioni coordinate e sistematiche ai fini della più esaustiva informazione ai terzi. La Nota Integrativa ha per scopo principale la specificazione dei dati contabili di bilancio, mentre il Bilancio Sociale integra l'informativa con dati e notizie relativi all'attività sociale e alla missione dell'ente.

3. **i criteri di valutazione adottati per le immobilizzazioni materiali e immateriali**, oltreché la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse. Andranno anche indicate la **misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali e materiali**, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati gestionali, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati gestionali dell'esercizio. Laddove esistenti dovranno anche essere indicate un apposito prospetto le **caratteristiche quali-quantitative** ed il valore stimato **dei beni immobili** utilizzati a titolo gratuito dall'ente per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali;
4. **la composizione delle voci**: «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» e «oneri pluriennali», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
5. le **variazioni** intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo, almeno con riferimento alle macroclassi;
6. **l'elenco delle partecipazioni**, possedute direttamente o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile, o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito; le medesime informazioni devono essere fornite nel caso in cui l'ente partecipi al fondo di dotazione di altri enti non profit;
7. **l'ammontare dei crediti e dei debiti scaduti** indicando la ragione del ritardo nei pagamenti;
8. distintamente per ciascuna voce, **l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni**, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni dell'ente, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
9. la composizione delle **voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi»** dello Stato Patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile;

10. analiticamente **le voci di patrimonio netto**, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione con specifica indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
11. **l'ammontare degli oneri finanziari** imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale, distintamente per ogni voce;
12. **gli impegni non risultanti dallo Stato Patrimoniale**, le notizie sulla composizione e natura di tali impegni, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente, specificando quelli relativi a imprese controllate e collegate; le medesime informazioni devono essere fornite nel caso in cui l'ente partecipi al fondo di dotazione di altri enti non profit;
13. una breve **descrizione della politica di raccolta fondi** e degli effettivi proventi introitati evidenziando il costo della raccolta;
14. un'adeguata notizia accompagnata – se disponibile – da **una stima** attendibile **del valore dei lasciti** riguardo ai quali l'ente ha ricevuto notifica ufficiale, ma per i quali, entro il termine dell'esercizio, non sono ancora maturate le condizioni giuridico-contabili per potere procedere alla contabilizzazione e conseguente esposizione nel bilancio di esercizio. Le medesime informazioni devono essere fornite qualora l'ente abbia ricevuto, per effetto di donazione o lascito, beni immobili, l'usufrutto dei quali spetta a soggetti terzi;
15. le **metodologie adottate per la ripartizione dei costi comuni** fra le aree gestionali individuate nel Rendiconto Gestionale;
16. in un apposito prospetto informazioni dettagliate **sui servizi ricevuti a titolo gratuito** e sui **beni ricevuti a titolo gratuito** per la successiva **distribuzione gratuita** o per la vendita, evidenziando, per ciascuna categoria di beni, le quantità iniziali, gli aumenti, le diminuzioni e le quantità finali;
17. un'**indicazione quantitativa degli apporti dati dal lavoro volontario** (numero di volontari, ore impiegate...);

18. il **dettaglio della voce «altri proventi e ricavi»** distinto tra categorie di attività, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
19. il **dettaglio delle voci che compongono i Proventi finanziari e patrimoniali**, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
20. il **dettaglio delle voci che compongono i Proventi Straordinari e gli Oneri Straordinari**, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
21. il **dettaglio degli eventuali compensi e rimborsi spesa** riconosciuti a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili, illustrandone le ragioni.
22. le **operazioni di locazione finanziaria** che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;
23. tutti i **contratti stipulati con le Pubbliche Amministrazioni** con specifica indicazione dell'amministrazione contraente, della durata, dell'oggetto e dell'importo;
24. **informazioni di dettaglio relativamente a sovvenzioni**, donazioni, atti di liberalità, erogazioni di beni o di servizi in favore di altri enti durante l'esercizio. La Nota Integrativa dovrà, al minimo, indicare la denominazione dell'ente sovvenzionato, le motivazioni della sovvenzione ed il suo valore;
25. laddove l'impresa sociale lavora per progetti, in appositi prospetti il **dettaglio dei costi sostenuti e dei correlati proventi conseguiti per ciascun "progetto"**, con specifica indicazione del saldo risultante;

26. in apposita sezione della Nota Integrativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'**ultimo bilancio della società o dell'ente che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento**;
27. ogni **transazione** effettuata nel corso dell'esercizio **con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi, denominati parti correlate¹⁰ nel mondo profit**, specificando per ciascuna transazione: la denominazione della parte correlata; la descrizione della relazione fra l'ente e la parte correlata; la descrizione della transazione; l'ammontare della transazione; una sintesi, alla data di redazione del bilancio di esercizio, dell'insieme delle attività e della passività – inclusi eventuali fondi rischi – degli oneri e dei ricavi/proventi conseguenti alle avvenute transazioni con ciascuna singola parte correlata; ogni altro elemento che si ritiene utile a meglio comprendere l'effetto delle transazioni con parti correlate sulla situazione patrimoniale e finanziaria nonché sul risultato gestionale dell'ente.

* * *

Gli enti che redigono in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, il Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e la situazione patrimoniale, secondo quanto previsto nel precedente paragrafo, potranno redigere la nota integrativa secondo uno schema ridotto e semplificato. Essa dovrà in ogni caso contenere:

- i principi di redazione e criteri di valutazione delle singole poste, anche con riferimento ad eventuali scostamenti di valore da un anno all'altro operate nella valutazione delle immobilizzazioni tecniche (materiali ed immateriali) e finanziarie;

¹⁰ Per parti correlate si intende:

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

- i criteri di valutazione adottati per le immobilizzazioni materiali, oltreché la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse;
- i beni detenuti a titolo gratuito, nonché la loro movimentazione per macroclassi, se beni fungibili (descrizione e valore, con specifica indicazione del criterio adottato);
- il valore dei crediti e debiti assistiti da garanzie reali;
- le fidejussioni prestate e il sistema degli impegni in genere;
- le voci del patrimonio netto, distinguendo tra patrimonio vincolato e non;
- il valore dei debiti e crediti di durata residua superiore a cinque anni;
- il dettaglio delle voci riferite a sopravvenienze attive e passive e a proventi oneri straordinari;
- gli eventuali compensi e rimborsi spesa riconosciuti a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili;
- le operazioni con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi denominati parti correlate nel mondo profit¹¹.

2.6. La Relazione di missione

La Relazione di missione è il documento che accompagna il bilancio in cui gli Amministratori espongono e commentano le attività svolte nell'esercizio, oltreché le prospettive sociali. Essa ha la funzione di esprimere il giudizio degli Amministratori sui risultati conseguiti, di determinare la destinazione del risultato stesso, se positivo, e la copertura – e/o i provvedimenti relativi – se il risultato è negativo. La Relazione di missione deve garantire un'adeguata rendicontazione sull'operato dell'ente e sui risultati ottenuti, con una informativa centrata sul perseguimento della missione istituzionale, esprimendosi sulle prospettive di continuità aziendale. La Relazione di missione può inoltre fornire informazioni rispetto a tre ambiti principali:

- missione e identità dell'ente;
- attività istituzionali, volte al perseguimento diretto della missione;

¹¹ Vedi nota 10.

- attività “strumentali”, rispetto al perseguimento della missione istituzionale (attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale).

Per ciascuno degli ambiti sopra menzionati si può procedere ad una più o meno dettagliata rendicontazione in relazione alle dimensioni dell'ente, tenendo conto delle informazioni già inserite nel Bilancio Sociale che deve essere redatto secondo le linee guida allegate al Decreto del Ministero della solidarietà sociale del 24 gennaio 2008, pubblicato nella Gazz. Uff. 11 aprile 2008, n. 86, “*Adozione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155*”.

3. CRITERI DI VALUTAZIONE

3.1. Premessa

Il bilancio negli enti non profit, ed anche nelle imprese sociali, evidenzia peculiarità che implicano la necessità di inquadrare gli specifici temi valutativi nel più generale sistema di rendicontazione degli enti non profit.

Al riguardo, il presente documento dà solo indicazioni generali sulle più significative poste, rinviando alla statuizione di principi contabili di generale accettazione che dovranno essere definiti più nel dettaglio in futuro.

Le valutazioni, come anche si è visto per la struttura dei bilanci, non possono fare pedissequamente riferimento ai principi contabili delle imprese commerciali, data la differenza genetica dei due modelli aziendali. Occorre anche tenere presente che la necessità di avere principi contabili definiti è di minore importanza sul piano gestionale, soprattutto in quanto il bilancio non svolge, come per le imprese, la funzione di determinare il risultato distribuibile ai terzi..

Si pone invece, in via preliminare, il problema di informare correttamente gli *stakeholder* della missione compiuta e in divenire. In fondo, si può in generale affermare che il problema della definizione dei principi contabili per gli enti non profit si pone prevalentemente per dare certezza e continuità alle valutazioni di bilancio ed anche ai fini di consentire, comunque, nel tempo confronti utili di una

serie di bilanci da parte di tutti i terzi lettori potenziali dell'informativa contabile di sintesi.

Indubbiamente cambia l'ottica dell'informazione, in quanto, rispetto alle imprese commerciali, non vi è necessità di informare i portatori di capitali, ma si pone il problema di informare correttamente altri portatori di interesse, non sempre presenti nel mondo profit, quali i donatori, i fruitori dei servizi, e anche il pubblico dei potenziali utilizzatori dell'attività dell'ente.

Inoltre, occorre osservare che le generali considerazioni fatte sulle valutazioni devono trovare concreta attuazione nei vari casi, che ricomprendono situazioni molto diverse, dalle grandi fondazioni di erogazione, agli enti patrimonializzati che gestiscono attività sociali (per esempio, scuole, case di riposo, ospedali, ecc.), alle associazioni di persone senza patrimoni o con scarsi beni patrimoniali, alle cooperative sociali, ecc.. Sembra, quindi, opportuno che si stabiliscano le finalità generali dei bilanci degli enti (continuità della gestione, conservazione del patrimonio, competenza economica e/o finanziaria, quest'ultima per i piccoli enti, ecc.) e ci si limiti ad affermare taluni principi di base per l'individuazione dei criteri di valutazione delle più importanti poste del bilancio, come patrimonio netto e immobilizzazioni, rinviando, per le altre poste ai criteri di valutazione delle imprese (art. 2426 c.c.) in attesa della statuizione di specifici criteri di valutazione per gli enti non profit. Ciò vale anche per le imprese sociali di cui al presente documento, pur consci che per gli enti in forma societaria si rendono applicabili *ex lege* i criteri di valutazione previsti dalle disposizioni civilistiche.

3.2. Il patrimonio degli enti e le erogazioni liberali

Il patrimonio netto in generale nelle aziende, ed anche negli enti non profit, ha la caratteristica natura di "fondo di scopo", che deve cioè essere destinato a copertura del fabbisogno, per spesa corrente e di investimento, costituito per raggiungere le particolari finalità dell'azienda medesima. Anche negli enti non profit non vengono meno le tradizionali funzioni del patrimonio come riserva di risorse, volta a garantire la continuità della gestione e a tutelare gli interessi di terzi creditori. Tali finalità, però, rivestono minore importanza rispetto alla necessità che i fondi siano destinati al raggiungimento degli scopi ideali dell'ente, tanto più in

quanto negli stessi, a differenza che nelle imprese commerciali, è generalmente di scarso rilievo, se non inesistente, la possibilità di autofinanziamento attraverso i ricavi per la cessione di beni e servizi.

Sotto il profilo normativo la natura del patrimonio netto negli enti non profit non trova una disciplina adeguata, salvo poche disposizioni del codice civile e di talune norme tributarie, anche se per le imprese sociali l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 155/06 prevede l'obbligo per gli amministratori di monitorare il Patrimonio netto, in quanto è prevista una loro responsabilità personale e solidale allorquando il Patrimonio Netto sia diminuito di oltre un terzo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Si ritiene che la seconda alternativa del transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni sia quella che meglio si adatta ai contributi ordinari ricevuti da terzi senza vincoli e a titolo di liberalità¹².

L'imputazione diretta al fondo patrimonio netto è, invece, necessaria nel caso di donazioni di fondi vincolati o di donazioni di fondi patrimoniali rilevanti non iscrivibili fra quelli denominati di raccolta fondi¹³.

Le liberalità si possono distinguere in:

- a) non vincolate;
- b) vincolate.

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

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

¹² Il documento n. 4 del Consiglio Nazionale dei dottori Commercialisti sugli enti non profit ha stabilito che “Per liberalità si intende qualsiasi forma di erogazione volontaria a un ente non profit di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore. La causa del trasferimento è, quindi, da individuare nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'azienda non profit”. Si tratta di erogazioni volontarie non sinallagmatiche, cioè senza contropartite.

¹³ Tale interpretazione è condivisa dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti nella raccomandazione relativa alla valutazione e all'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit (Documento n.2 del CNDC sugli enti non profit).

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

Tali liberalità vanno rilevate direttamente ad incremento del Patrimonio Netto.

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

Nel caso di donazioni di beni patrimoniali (immobili o titoli) essi potrebbero essere valorizzati al valore catastale o corrente (ad es. peritale) con contropartita diretta al conto Patrimonio Netto¹⁴.

Si è detto che i fondi vincolati vengono iscritti con imputazione diretta al patrimonio netto. Qualora le donazioni vincolate fossero numerose e coinvolgessero, quindi, la realizzazione di specifici e diversi progetti, occorrerà seguire la realizzazione dei progetti stessi attraverso una vera e propria contabilità per progetti. Ciò può essere fatto con uno specifico allegato di bilancio, che illustri l'evoluzione dei fondi vincolati, componenti il patrimonio netto, o anche attraverso appositi conti d'ordine. In merito alle quote associative si rileva che le stesse sono di norma proventi che confluiscono al rendiconto gestionale in quanto finanziano la gestione corrente, Tuttavia nei casi in cui i patti statutari o regolamentari prevedano un contributo associativo per la struttura dell'ente, la quota – o parte di essa – se non attinente la gestione ordinaria, confluisce al Patrimonio Netto, in posta separata.

3.3. La valutazione delle immobilizzazioni materiali

Trattando di valutazione delle immobilizzazioni materiali, occorre riferirsi principalmente ai beni immobili che costituiscono il cosiddetto patrimonio permanente, contrapposto al patrimonio finanziario e circolante.

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

¹⁴ Tale impostazione è stata scelta anche per gli enti pubblici locali con il D.lgs 18 agosto 2000 n. 267 che all'art. 230 stabilisce le regole di valutazione degli elementi del patrimonio degli enti.

E' bene dire subito che è fondamentale stabilire in modo chiaro i principi utili al controllo contabile del bilancio e al fine di consentire, attraverso l'uso di principi costanti nel tempo, analisi razionali e confronti di serie storiche di bilanci.

Non esistono ancora principi generalmente accettabili per gli enti non profit e per le imprese sociali in particolare, ma è opportuno che gli Amministratori dell'impresa sociale si riferiscano, per quanto possibile alle regole delle imprese, in quanto tali valutazioni influenzano il Patrimonio netto ed una adeguata stima consentirebbe meglio di fungere da "memoria" delle acquisizioni e delle donazioni ricevute nel tempo, fattispecie tipica che ha da sempre alimentato le attività non profit.

Si consideri in proposito la previsione dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 155/06, che prevede la responsabilità personale e solidale degli Amministratori laddove il patrimonio netto sia diminuito di oltre un terzo.

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

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

Spesso gli enti iscrivono tali beni a valore simbolico (1 €), ma ciò falsa agli occhi dei terzi il reale valore patrimoniale e non è compatibile con l'esigenza di misurare correttamente il patrimonio netto dell'impresa sociale. Ciò vale per gli Amministratori i quali dovranno verificare se il Patrimonio netto sia diminuito di oltre un terzo. In ogni caso occorre che nella Nota Integrativa siano esplicitate le caratteristiche dei beni immobili e le metodologie di valutazione adottate, di modo che il lettore del bilancio possa, con cognizione di causa, interpretare la composizione del patrimonio e giudicare l'entità del Patrimonio netto.

Il tema delle valutazioni di bilancio assume, invece, una rilevanza più marcata, anche ai fini gestionali, allorché si affronta il tema degli ammortamenti dei beni

materiali, anche in considerazione della connessa funzione di autofinanziamento della gestione, che a tali componenti si collega.

Il problema della determinazione di corretti ammortamenti non si pone per tutti i beni pluriennali materiali, ma solo per alcuni. Gli ammortamenti sono necessari, infatti, per gli immobili strumentali, allorché vi sia produzione di servizi a cui gli immobili stessi concorrono, e vi sia un effettivo deperimento economico del bene stesso; non ha, invece, la medesima valenza con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali.

APPENDICE - SCHEMI DI BILANCIO

Stato Patrimoniale

	Dati in euro Anno t	Dati in euro Anno t-1
ATTIVO		
A) Quote associative ancora da versare		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali:		
1) costi di ricerca, sviluppo e pubblicità		
2) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
3) spese manutenzioni da ammortizzare		
4) Altri oneri pluriennali		
5) Altre		
Totale		
II - Immobilizzazioni materiali:		
1) terreni e fabbricati		
2) impianti e attrezzature		
3) altri beni		
4) Immobilizzazioni in corso e acconti		
5)		
Totale		
III - Immobilizzazioni finanziarie		
1) partecipazioni		
2) crediti di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
3) altri titoli		
Totale		
Totale immobilizzazioni (B)		
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze:		
1) materie prime, sussidiarie, e di consumo		
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati		
3) lavori in corso su ordinazione		
4) prodotti finiti e merci		
5) acconti		
Totale		
II - Crediti:		
1) verso clienti di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) crediti tributari		
3) imposte anticipate		
4) verso altri di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
Totale		
III – Attività finanziarie non immobilizzate		

1) Partecipazioni	
2) Altri titoli	
Totale	<hr/>
IV – Disponibilità liquide	<hr/> <hr/>
1) depositi bancari e postali	
2) Assegni	
3) denaro e valori in cassa	
Totale	<hr/>
Totale attivo circolante(C)	<hr/> <hr/>
D) Ratei e risconti	<hr/>
Totale attivo	<hr/> <hr/>

Dati in euro	Dati in euro
Anno t	Anno t-1

PASSIVO

A) Patrimonio netto	
I - Fondo di dotazione dell'ente	
II – Patrimonio vincolato	
1) Riserve statutarie	
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali	
3) Fondi vincolati destinati da terzi	
III - Patrimonio libero	
1) Risultato gestionale esercizio in corso	
2) Riserve accantonate negli esercizi precedenti	
Totale	<hr/>
B) Fondi per rischi ed oneri	<hr/> <hr/>
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili	
2) per imposte	
3) altri	
Totale	<hr/>
C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato	<hr/> <hr/>
D) Debiti	<hr/> <hr/>
1) titoli di solidarietà ex art. 29 del D.Lgs.460/97	
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
2) debiti verso banche	
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
3) debiti verso altri finanziatori	
esigibili oltre l'esercizio successivo	
4) acconti	
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
5) debiti verso fornitori	
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
6) debiti tributari	
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
7) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
8) altri debiti	

di cui esigibili oltre l'esercizio successivo

Totale

E) Ratei e risconti

Totale passivo

CONTI D'ORDINE

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

Stato Patrimoniale per macroclassi

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

PASSIVO STATO PATRIMONIALE

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

CONTI D'ORDINE

Rendiconto Gestionale

ONERI

1) Oneri da attività tipiche

- 1.1) Acquisti
- 1.2) Servizi
- 1.3) Godimento beni di terzi
- 1.4) Personale
- 1.5) Ammortamenti
- 1.6) Oneri diversi di gestione
- 1.7)....

2) Oneri promozionali e di raccolta fondi

- 2.1) Raccolta 1
- 2.2) Raccolta 2
- 2.3) Raccolta 3
- 2.4) Attività ordinaria di promozione

3) Oneri da attività accessorie

- 3.1) Acquisti
- 3.2) Servizi
- 3.3) Godimento beni di terzi
- 3.4) Personale
- 3.5) Ammortamenti
- 3.6) Oneri diversi di gestione
- 3.7)....

4) Oneri finanziari e patrimoniali

- 4.1) Su rapporti bancari
- 4.2) Su prestiti
- 4.3) Da patrimonio edilizio
- 4.4) Da altri beni patrimoniali
- 4.5) Oneri straordinari

5) Oneri di supporto generale

- 6.1) Acquisti
- 6.2) Servizi
- 6.3) Godimento beni di terzi
- 6.4) Personale
- 6.5) Ammortamenti
- 6.6) Altri oneri
- 6.7)....

Risultato gestionale positivo

PROVENTI E RICAVI

1) Proventi e ricavi da attività tipiche

- 1.1) Da contributi su progetti
- 1.2) Da contratti con enti pubblici
- 1.3) Da soci ed associati
- 1.4) Da non soci
- 1.5) Altri proventi e ricavi
- 1.6).....

2) Proventi da raccolta fondi

- 2.1) Raccolta 1
- 2.2) Raccolta 2
- 2.3) Raccolta 3
- 2.4) Altri

3) Proventi e ricavi da attività accessorie

- 3.1) Da gestioni commerciali accessorie
- 3.2) Da contratti con enti pubblici
- 3.3) Da soci ed associati
- 3.4) Da non soci
- 3.5) Altri proventi e ricavi
- 3.6)....

4) Proventi finanziari e patrimoniali

- 4.1) Da rapporti bancari
- 4.2) Da altri investimenti finanziari
- 4.3) Da patrimonio edilizio
- 4.4) Da altri beni patrimoniali
- 4.5) Proventi straordinari

Risultato gestionale negativo

Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale

Periodo amministrativo	T	T-1
SEZIONE A Incassi e Pagamenti		
	Dati in Euro	Dati in Euro
A1 Incassi della gestione		
Attività tipiche		
Raccolta di fondi		
Attività accessorie		
Incassi straordinari		
Dotazione		
Altri incassi		
sub totale		
A2 Incassi in c/capitale		
Incassi derivanti da disinvestimenti		
Incassi da prestiti ricevuti		
sub totale		
A3	Totale incassi	
A4 Pagamenti della gestione		
Attività tipiche		
Attività promozionali e di raccolta fondi		
Attività accessorie		
Attività di supporto generale		
Pagamenti straordinari		
Altri pagamenti		
sub totale		
A5 Pagamenti in conto capitale		
Investimenti		
Rimborso prestiti		
sub totale		
A6	Totale pagamenti	
Differenza tra incassi e pagamenti		
A7 Fondi liquidi iniziali		
A8 Fondi liquidi a fine anno		

Periodo amministrativo

.....

SEZIONE B Situazione attività e passività al termine dell'anno

Categorie

B1 Fondi liquidi

Dettagli

Totale fondi liquidi

Concordanza con il totale
sezione A8

Euro

B2 Attività monetarie e finanziarie

Dettagli

Euro

B3 Attività detenute per la gestione dell'ente

Dettagli

Costo (optional)

Valore corrente
(optional)

B4 Passività

Dettagli

Ammontare dovuto

Scadenza (optional)

PARTE SECONDA

IL BILANCIO CONSOLIDATO

1. La normativa in tema di gruppo e di bilancio consolidato delle imprese sociali

La normativa sulle imprese sociali (D.Lgs.155/2006) ha introdotto per la prima volta, nell'ordinamento italiano, la nozione di "gruppo" riferita ad enti non profit.¹⁵

Un concetto giuridico non nuovo in assoluto, perché presente nelle legislazioni di altri Paesi, ma di grande innovazione per il nostro sistema normativo.

Occorre anche precisare che la mancanza di una dottrina consolidata in materia e la carenza di disposizioni di riferimento rendono problematico affrontare tale tema. È opportuno quindi delimitare il campo di tale nozione, in modo da definire il perimetro di eventuali gruppi non profit.

Tale esame è utile in vista degli adempimenti collegati alla nuova normativa sulle imprese sociali che prevede il deposito degli accordi di partecipazione, oltre che la redazione del bilancio in forma consolidata.

L'Agenzia per le Onlus è stata delegata ad emanare le linee guida per la redazione dei bilanci consolidati dall'art. 2, comma 1, del D.M. 24 gennaio 2008 *"Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155"*, pubblicato nella G.U. 11 aprile 2008, n. 86.

¹⁵ In particolare, l'art.4 del D.Lgs.155/2006 "Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi", al comma 2 stabilisce che "i gruppi di imprese sociali sono tenuti a depositare l'accordo di partecipazione presso il registro delle imprese. I gruppi di imprese sociali sono inoltre tenuti a redigere e depositare i documenti contabili ed il bilancio sociale in forma consolidata, secondo le linee guida di cui all'articolo 10". Il D.M. 24 gennaio 2008 "Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155", pubblicato nella Gazz. Uff. 11 aprile 2008, n. 86., ha previsto che "tra i documenti che l'ente impresa sociale deve depositare presso il registro delle imprese vi siano: (omissis); b) un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa;(omissis); d) per i gruppi di imprese sociali, i documenti in forma consolidata, di cui alle lettere b) (omissis), oltre all'accordo di partecipazione e ogni sua modificazione;"

L'approfondimento di tale tema ha comunque una portata più ampia rispetto all'ambito delle imprese sociali, in quanto in dottrina e nella prassi si discute da tempo sul tema della possibilità per gli enti non profit di detenere partecipazioni.

Per una breve analisi di quanto previsto in tema di gruppi di imprese sociali dal D.Lgs.155/2006, occorre partire dall'art.4 del citato decreto che prevede norme sulla struttura proprietaria e sulla disciplina del gruppo di imprese sociali.

In base al comma 1 del citato art.4, all'attività di direzione e controllo di un'impresa sociale si applicano, in quanto compatibili, le norme sulla direzione e coordinamento di società di cui agli artt.2497 – 2497-*septies* del Codice Civile, nonché l'articolo 2545-*septies* c.c. sul gruppo cooperativo paritetico.

L'articolo 2497 del codice civile dispone che le società o gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio o altrui in violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società medesime, sono direttamente responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività ed al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società. Non vi è responsabilità quando il danno risulta mancante alla luce del risultato complessivo dell'attività di direzione e coordinamento ovvero integralmente eliminato anche a seguito di operazioni a ciò dirette.

Gli articoli del Codice successivi al 2497 (fino all'art.2497 – *septies*) prescrivono gli obblighi cui è tenuta una società soggetta all'attività di direzione e coordinamento da parte di altra società o ente, i casi in cui il socio di una società soggetta a tale attività può esercitare il diritto di recesso e le presunzioni relative all'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento.

Con riguardo a quest'ultimo punto, ai sensi dell'art.2497 – *sexies* si presume, salvo prova contraria, che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'art.2359.

L'art. 2545 – septies, sempre richiamato dall'art.4 D.Lgs. 155/2006, stabilisce che il contratto con cui più cooperative appartenenti anche a categorie diverse regolano, anche in forma consortile, la direzione e il coordinamento delle rispettive imprese deve indicare:

- 1) la durata;
- 2) la cooperativa o le cooperative cui è attribuita direzione del gruppo, indicandone i relativi poteri;
- 3) l'eventuale partecipazione di altri enti pubblici e privati;
- 4) i criteri e le condizioni di adesione e di recesso dal contratto;
- 5) i criteri di compensazione e l'equilibrio nella distribuzione dei vantaggi derivanti dall'attività comune.

Le cooperative aderenti ad un gruppo sono tenute a depositare in forma scritta l'accordo di partecipazione presso l'albo delle società cooperative.

Il comma 1, art.4 del D.Lgs. 155/2006 contiene una presunzione in base alla quale si considera, in ogni caso, esercitare attività di direzione e controllo il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nomina della maggioranza degli organi di amministrazione.

Le imprese private con finalità lucrative e le amministrazioni pubbliche non possono esercitare attività di direzione e detenere il controllo di un'impresa sociale. Nel caso venga presa una decisione con il voto o l'influenza determinante dei soggetti appena citati, il relativo atto è annullabile e può essere impugnato in conformità alle norme del codice civile entro il termine di 180 giorni. La legittimazione ad impugnare spetta anche al Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

I gruppi di imprese sociali sono tenuti a depositare l'accordo di partecipazione presso il registro delle imprese; sono inoltre tenuti a redigere e depositare i documenti contabili in forma consolidata, secondo le linee guida adottate con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentita l'Agenzia per le Onlus.

2. Conti consolidati

Il presente documento illustrerà le modalità di redazione del bilancio consolidato per quegli enti che detengono partecipazioni, così come previsto dal Decreto del Ministro della Solidarietà sociale emanato in attuazione dell'art.5, comma 5 del D.Lgs.155/2006. Il bilancio consolidato sarà depositato solo dalla capogruppo e non dalle imprese partecipate.

Le considerazioni seguenti si riferiscono alle principali regole di consolidamento utilizzate dalle società commerciali e che possono trovare applicazione negli enti non profit che detengono partecipazioni strumentali per la loro attività.

Non si riferisce a quelle relazioni che consistono in accordi basati su finalità ideali condivise da diversi soggetti non profit, che porterebbero semmai a far redigere bilanci aggregati ma che non possono seguire le regole proprie del consolidamento.

Le caratteristiche degli enti non profit rendono problematico parlare di “gruppo” e di “bilancio consolidato”, rendendosi necessarie alcune precisazioni proprio in ragione della peculiare natura di tali enti non profit.

L'applicazione della nozione di “gruppo” ad una tipologia di enti non profit è avvenuta per la prima volta, come abbiamo visto più sopra, con la normativa sulle imprese sociali, di cui al decreto legislativo 24 marzo 2006, n.155, l'art. 4 del citato decreto contiene infatti previsioni normative sulla struttura proprietaria e sulla disciplina dei gruppi di imprese sociali.

L'uso di espressioni quali “documenti contabili consolidati” e “bilancio consolidato” riferiti alla realtà non profit sta comunque divenendo di uso comune anche tra gli stessi operatori del settore, anche se non vi sono ancora principi dottrinali generalmente accettati.

3. Breve sintesi della normativa sul bilancio consolidato

I gruppi di imprese sociali dovranno redigere il bilancio consolidato secondo quanto previsto dal D. Lgs. 127/91.

Il bilancio consolidato viene redatto dagli amministratori dell'impresa controllante allo scopo di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico del complesso delle imprese costituito dalla controllante e dalle controllate. Al bilancio deve essere allegata una nota integrativa e una relazione degli Amministratori.

La struttura di tale complesso di imprese è caratterizzata dalla presenza di più soggetti giuridici e di un unico soggetto economico al quale spetta il compito di massimizzare i risultati del gruppo nel suo insieme. In tale ottica diventa particolarmente importante conoscere, sia per i soggetti che costituiscono il gruppo, che per coloro che vi hanno rapporti, la consistenza patrimoniale e finanziaria di questo nonché l'effettivo risultato economico.

Poiché i bilanci delle singole società, appartenenti ad un gruppo economico, non sono sufficienti a fornire adeguate informazioni sulla consistenza patrimoniale, finanziaria ed economica del gruppo, è necessario predisporre un documento che consenta una visione unitaria delle diverse entità giuridiche.

Per redigere il bilancio consolidato delle imprese sociali occorre aggregare, adottando opportune tecniche di consolidamento, i bilanci delle società appartenenti ad uno stesso gruppo economico, tenendo conto, a tale fine, che è necessario che i bilanci da consolidare siano caratterizzati da strutture e valori tra loro omogenei. Solo rispettando tale condizione si può conseguire un'adeguata e chiara informativa sulla situazione economica e finanziaria del gruppo.

Per la redazione del bilancio consolidato delle imprese sociali, sia che esse siano in forma societaria o che siano in forma di enti non profit, non si pongono rilevanti problemi per quanto attiene il consolidamento dei dati dello Stato Patrimoniale. Per quanto riguarda invece il consolidamento dei dati economici non si rilevano particolari difficoltà quando tutte le imprese sociali del gruppo hanno forma giuridica societaria. Laddove, invece, si debbano consolidare i dati economici di un gruppo di imprese sociali di cui fanno parte anche enti aventi la natura giuridica di

cui al libro I c.c. occorre per questi ultimi basarsi sui conti economici gestionali da loro redatti.

In base al disposto dell'art. 25 D.Lgs.127/1991, le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata che controllano un'impresa debbono redigere il bilancio consolidato. Sono considerate imprese controllate quelle indicate nei numeri 1) e 2) del primo comma dell'art.2359 del Codice civile ossia:

- imprese nelle quali una società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- imprese nelle quali una società dispone dei voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria.

Sono in ogni caso considerate controllate:

- le imprese su cui un'altra ha il diritto, in virtù di un contratto, o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge applicabile consenta tali contratti o clausole;
- le imprese in cui un'altra, in base ad accordi con altri soci, controlla da sola la maggioranza dei diritti di voto.

Il processo di consolidamento può sintetizzarsi nelle seguenti fasi:

1. definizione dell'area di consolidamento, ovvero delle imprese incluse nel bilancio consolidato, sulla scorta della nozione di controllo vista più sopra e fatte salve le ipotesi di esonero ed esclusione previste dalla legge;
2. scelta della tecnica del consolidamento, ovvero del metodo integrale o proporzionale;
3. aggregazione dei dati delle società del gruppo;
4. eliminazione delle operazioni tra le società del gruppo
5. eliminazione della voce/i partecipazione/i della controllante e sua sostituzione con le attività/passività delle controllate
6. determinazione della differenza di consolidamento
7. determinazione del patrimonio netto e del risultato del gruppo
8. determinazione del patrimonio netto e del risultato delle minoranze (per partecipazioni inferiori al 100%).

Particolare attenzione deve essere prestata all'eliminazione delle operazioni infragrupo: tra le operazioni di rettifica che devono essere poste in essere, per poter predisporre in modo adeguato il bilancio consolidato, vi è infatti l'eliminazione delle operazioni fra le società che costituiscono il gruppo.

Tale elisione è fondamentale in quanto il bilancio consolidato deve rappresentare il gruppo come una singola entità.

In estrema sintesi, le voci dei bilanci delle singole aziende influenzate dalle operazioni infragrupo possono essere le seguenti:

- crediti, debiti;
- costi, ricavi;
- utili e perdite;
- imposte;
- partecipazioni.

Poiché il bilancio consolidato deve rappresentare il gruppo come un'unica entità nei rapporti con i terzi, è logico procedere alla sua predisposizione eliminando le operazioni interne, nonché sostituendo la voce partecipazioni con le singole attività e passività delle partecipate per determinare, infine, l'eventuale differenza di consolidamento.

In generale, dobbiamo considerare che eliminare le operazioni tra le società del gruppo significa, in modo molto semplice e sintetico, eliderne ogni effetto sul bilancio consolidato.

La ragione di quanto sopra è abbastanza evidente: ai terzi non si devono fornire distorte informazioni sul gruppo. Ciò è quanto accadrebbe se il patrimonio consolidato ed il relativo risultato fossero inficiati da operazioni tra le società del gruppo o anche se, semplicemente, per le stesse, l'attivo ed il passivo patrimoniale, o i costi ed i ricavi consolidati, ne risultassero gonfiati.

È facile capire come, per poter operare le opportune rettifiche sulle operazioni intervenute tra società appartenenti ad un medesimo gruppo, diventa molto importante conoscere, in modo completo e corretto, le operazioni intercorse tra le stesse.

A tal fine assumono particolare importanza le “procedure di reporting” volte a regolare anche il flusso di informazioni tra le diverse entità del gruppo.

Concludendo questa breve trattazione sulle operazioni tra consociate, dobbiamo tenere presente che, alla regola generale di provvedere alla loro elisione, ai fini del consolidato, la disciplina civilistica ha previsto alcune deroghe.

Con particolare riferimento agli utili e perdite infragruppo, su valori costituenti parte dell'attivo, ad eccezione dei lavori in corso su ordinazione, le deroghe alle loro eliminazioni trovano applicazione solo se trattasi, contemporaneamente, di operazioni:

- correnti per l'impresa;
- effettuate secondo normali condizioni di mercato;
- con sproporzionati costi di elisione.

L'applicazione della deroga deve essere adeguatamente motivata nella Nota Integrativa per garantire la funzione informativa del bilancio consolidato.

Un'altra importante rettifica del consolidamento, che riguarda i rapporti con le società del gruppo, è costituita dall'elisione della voce “partecipazioni”, inclusa nel bilancio della capogruppo, o comunque di una partecipante, sostituendola con le relative attività e passività della partecipata.

Il patrimonio netto del bilancio consolidato deve riflettere la consistenza patrimoniale del gruppo. Nella pratica, risulta costituito dal patrimonio della capogruppo influenzato dalle differenze che si possono rilevare dal consolidamento.

Particolare attenzione occorre fare quando la controllante non detiene il 100% della partecipazione, in questo caso l'informativa che il bilancio consolidato deve fornire non può non richiedere che si proceda ad effettuare una rilevazione separata del patrimonio netto di terzi.

Le differenze del consolidamento sono ricavate dal confronto tra il valore contabile della, o delle partecipazioni iscritte nel bilancio della capogruppo, relativamente alle società partecipate, ed il valore corrispondente alla loro quota parte di patrimonio netto.

Le differenze in oggetto possono essere sia positive che negative.

Si hanno differenze positive quando il valore di acquisto delle partecipazioni è superiore al valore della loro quota parte di patrimonio netto, viceversa ci troveremo di fronte a differenze di consolidamento negative.

L'emergere di una differenza di consolidamento deve, necessariamente, provocare un'indagine sulla sua natura al fine di, ove possibile, poterla allocare direttamente alle attività e/o passività della partecipata alla quale la partecipazione si riferisce.

A titolo di esempio, l'eventuale maggior valore corrisposto per l'acquisto di una partecipazione rispetto al suo patrimonio netto contabile può essere dovuto ai seguenti fattori:

- maggior valore delle attività, dovuto al fatto che il bilancio della società acquisita, è formato in base alla disciplina civilistica italiana, da "valori storici" che possono, naturalmente, essere differenti dal loro valore reale;
- presenza di un avviamento.

Indagata la natura della differenza positiva di consolidamento si procederà alla sua corretta allocazione contabile.

Quando il valore di carico della partecipazione è più basso rispetto alla relativa quota parte del patrimonio netto si ha invece una differenza negativa di consolidamento.

Il patrimonio consolidato delle minoranze assume rilevanza quando si è in presenza di partecipazioni non totalitarie.

Quando la società capogruppo possiede, invece, il 100% delle controllate, il patrimonio delle stesse le sarà totalmente riferibile e, pertanto, egualmente dicasi per l'intero patrimonio consolidato.

In caso contrario, vale a dire quando la società capogruppo non detiene l'intero patrimonio delle partecipate, la quota parte che non è di sua competenza dovrà trovare una rappresentazione separata nel bilancio consolidato.

Solo dopo aver eliminato l'effetto delle transazioni interne si potrà determinare il risultato relativo al bilancio consolidato costituito dal risultato della capogruppo maggiorato dell'eventuale quota parte di pertinenza delle minoranze.

A livello espositivo il risultato di pertinenza delle minoranze dovrà essere esposto rispettivamente nello stato patrimoniale e nel conto economico come "utile (perdita) dell'esercizio di pertinenza di terzi".

4. Il bilancio consolidato negli enti non profit.

Il documento bilancio consolidato deve essere redatto dal soggetto che detiene il controllo e si compone dei seguenti documenti:

- stato patrimoniale
- conto economico;
- nota integrativa.

L'ente che redige i conti consolidati dovrà prestare particolare attenzione ad eliminare:

- le partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni del patrimonio netto di queste;
- i crediti o i debiti tra gli enti inclusi nel bilancio aggregato;
- i proventi e gli oneri relativi ad operazioni effettuate fra gli enti medesimi;
- gli utili e le perdite conseguenti ad operazioni effettuate fra gli enti e relative a valori compresi nel patrimonio.

Per quanto attiene il metodo di consolidamento, è opportuno adottare il metodo del consolidamento integrale, previsto dall'art.31 del D.Lgs.127/1991, laddove si prescrive che "Nella redazione del bilancio consolidato gli elementi dell'attivo e del passivo nonché i proventi e gli oneri delle imprese incluse nel consolidamento sono ripresi integralmente", fatte salve ovviamente le rettifiche di cui si è detto più sopra.

Nella redazione dei conti consolidati particolare attenzione andrà prestata ai criteri di valutazione, poichè consolidando valori provenienti da un bilancio redatto da un ente non profit (quindi con propri criteri di valutazione) e da un bilancio di una società (soggetta a specifica normativa civilistica per ciò che riguarda i criteri di valutazione). È necessario infatti che gli elementi dell'attivo e del passivo degli enti che vengono consolidati siano valutati con criteri uniformi. A tale scopo devono essere rettificati i valori di elementi valutati con criteri difformi, a meno che tale difformità non sia irrilevante, di modo da uniformarli con quelli utilizzati nel rendiconto dell'ente che redige il bilancio consolidato.

Per quanto attiene la nota integrativa, dovrà porsi particolare attenzione all'informativa sui criteri di valutazione usati e sulla riclassificazione delle voci.

Appare utile altresì, a corredo dei conti consolidati, la predisposizione di una relazione degli amministratori sulla situazione complessiva dei soggetti inclusi nei conti consolidati e sull'andamento della gestione del gruppo nel suo insieme e nei vari settori in cui opera.

GLOSSARIO

(di alcuni termini usati nel documento)

Agenzia per le Onlus

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

Attività Accessoria

Si tratta di attività diversa da quella istituzionale ma in grado di garantire all'azienda non profit risorse economiche con cui perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto.

Attività di gestione finanziaria e patrimoniale

Si tratta di attività di gestione patrimoniale e finanziaria strumentali all'attività di istituto.

Attività di natura straordinaria

Si tratta di attività straordinarie strumentali all'attività di istituto.

Attività di supporto generale

Si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantisce l'esistenza delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.

Attività promozionale e di raccolta fondi

Si tratta di attività svolte dall'azienda nel tentativo di ottenere contributi ed elargizioni in grado di garantire la disponibilità di risorse finanziarie per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento dei fini istituzionali.

Attività tipica o di istituto

Si tratta di attività svolta dall'ente non profit ai sensi delle indicazioni previste dalla statuto.

Bilancio di missione

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

Conto Economico gestionale

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

Enti non commerciali

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

Enti non profit

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

Imprese sociali

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

Onlus

Le Onlus (organizzazioni non lucrative di utilità sociale), costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante ai

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

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

Patrimonio libero

E' costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dalle riserve accantonate negli esercizi precedenti.

Patrimonio vincolato

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

Proventi di gestione

Introiti non determinati da rapporti di scambio con terze economie.

Rendiconto Gestionale

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

Ricavi

Contropartite di rapporti di scambio con terze economie.