



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



Riforma del Terzo Settore:  
lo stato attuale, ultimi aggiornamenti e prassi

# Il bilancio degli enti del Terzo settore

MATTEO POZZOLI

12 aprile 2022

## AGENDA

- Il Bilancio di esercizio degli ETS che NON esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale: riferimenti per la redazione del bilancio d'esercizio 2021
- Illustrazione della modulistica approvata dal DM 05 marzo 2020
- OIC 35 Principio contabile ETS
- La prima adozione

## IL BILANCIO NEL SISTEMA INFORMATIVO DEL CTS

- Oltre ad essere il principale strumento di rendicontazione verso l'esterno (accountability) e di controllo interno sull'attività svolta, dal bilancio di esercizio si evincono una serie di parametri quantitativi, funzionali alla «gestione» dell'ETS non commerciale, quali:
  - il superamento di «ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro», che obbliga l'ente a predisporre, depositare e pubblicare nel sito internet dell'ente o della rete associativa il bilancio sociale
  - il superamento per due esercizi consecutivi di due dei tre limiti dell'art. 30 del CTS, che richiede la nomina di un organo di controllo
  - il superamento per due esercizi consecutivi di due dei tre limiti dell'art. 31 del CTS, che richiede la nomina di un soggetto incaricato della revisione legale dei conti
  - il controllo della secondarietà delle attività diverse di cui allo schema di decreto ex art. 6 del CTS
- Il bilancio di esercizio è anche un momento di controllo interno di una serie di informazioni qualitative inerenti agli adempimenti delle disposizioni del CTS, quali: il numero degli associati; la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti; la prevalenza dell'attività dei volontari nelle APS e ODV; la rendicontazione delle raccolte pubbliche di fondi

## IL BILANCIO DELL'ART. 13 DEL CTS

- È di «base» composto da:
  - 1) Stato patrimoniale
  - 2) Rendiconto gestionale
  - 3) Relazione di missioneper gli ETS che applicano la competenza economica
- Gli ETS con «ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro» nell'esercizio successivo possono (facoltà) redigere un bilancio composto del solo rendiconto per cassa

In ogni caso (competenza o cassa) occorre indicare in calce al rendiconto:

- il carattere secondario e strumentale dell'attività diverse di cui all'art. 6
- un rendiconto specifico redatto ai sensi del co. 3 dell'art. 48, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 79, comma 4, lettera a) e uno generale delle altre attività di raccolte fondi

*NB: le linee guida sulla raccolta fondi sono ancora in corso di emanazione*

## IL DECRETO MLPS 5 MARZO 2020 / 1

- ▶ Il DM 5 marzo 2020 si compone di:
  - 3 articoli
  - Allegato 1 (parte integrante del decreto), così suddiviso:
    - Introduzione
    - Modello A, stato patrimoniale
    - Modello B, rendiconto gestionale
    - Modello C, relazione di missione
    - Modello D, rendiconto per cassa
    - Glossario sulle poste del bilancio

## IL DECRETO MLPS 5 MARZO 2020 / 2

Il DM 5 marzo 2020 contiene la «modulistica» obbligatoria prevista dall'art. 13 del CTS per gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale

L'art. 3 del DM prevede che «[l]e disposizioni ... si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione»

Gli «ETS di diritto» interessati, vale a dire le ODV, APS e ONLUS esistenti prima dell'avvio del RUNTS, che hanno coincidenza tra periodo amministrativo ed esercizio solare predisporranno il bilancio d'esercizio 2021 in conformità con il DM 5 marzo 2020 a partire dall'esercizio 2021 (o meglio dal primo esercizio successivo alla pubblicazione del suddetto DM)

Con Nota del 29.12.2017 il MLPS ha affermato che questi enti già dal primo esercizio successivo all'entrata in vigore del CTS (in genere quindi dal 2018) dovevano rispettare le forme previste dall'art. 13, co. 1 e 2, del CTS, e che «l'attuale mancanza della modulistica... non esonera(va) gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione»



## IL DECRETO MLPS 5 MARZO 2020 / 3

In forza all'art. 101, co. 3, CTS, nel periodo transitorio il requisito dell'iscrizione al RUNTS si ritiene soddisfatto attraverso l'iscrizione di ODV, APS e ONLUS ai rispettivi registri. Questi enti sono stati definiti «ETS di diritto» nel periodo transitorio. Il MLPS con Nota del 3.8.2021 ha derivato da questa previsione normativa l'obbligo di redazione del bilancio sociale anche per le Onlus a partire dall'esercizio 2020 utilizzando le linee guida emanate per tale documento con il DM 4.7.2019. Questo orientamento è stato confermato anche per il bilancio di esercizio, che è quindi da redigere secondo gli schemi previsti dal D.M. 5.3.2020 già per l'esercizio 2021 (se solare) anche per le Onlus (nota n.19740 del 29.12.2021)

L'art. 48, co. 3, CTS dispone che il bilancio di esercizio – come i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente- sia depositato entro il 30 giugno di ogni anno. Questo significa che il bilancio d'esercizio 2021 dovrà essere depositato al RUNTS entro il 30 giugno 2022 (si ritiene dagli ETS iscritti in quel momento – gli altri dovranno depositarlo in sede di iscrizione)

In base all'art 20 del decreto MLPS n. 106/2020, il bilancio deve essere depositato dal rappresentante legale dell'ente o in alternativa della rete associativa cui l'ente aderisce, o da uno o più amministratori (o in caso di loro inadempienza dall'organo di controllo). Per il legale rappresentante può depositarlo un commercialista iscritto nella sezione A dell'albo, munito di delega

## Nota n. 5941 del 5 aprile 2022, “Ordinamento contabile degli Enti del Terzo settore: Articolo 13 del D.lgs. n. 117/2017”

- La Nota n. 5941 del 5 aprile 2022 fornisce ulteriori indicazioni in merito alla “fisionomia” dei bilanci pre-iscrizione e post iscrizione, con note aggiuntive inerenti al deposito dei bilanci stessi
- I bilanci presentati per una nuova iscrizione «... in quanto redatti antecedentemente alla qualificazione dell’ente quale ETS e quindi del suo assoggettamento alle disposizioni del Codice e della relativa disciplina attuativa, non devono essere conformi ai modelli individuati nel D.M. n. 39/2020»

## TABELLA . ALL. 1 DELLA NOTA N. 5941 DEL 5 APRILE 2022, “ORDINAMENTO CONTABILE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE: ARTICOLO 13 DEL D.LGS. N. 117/2017”

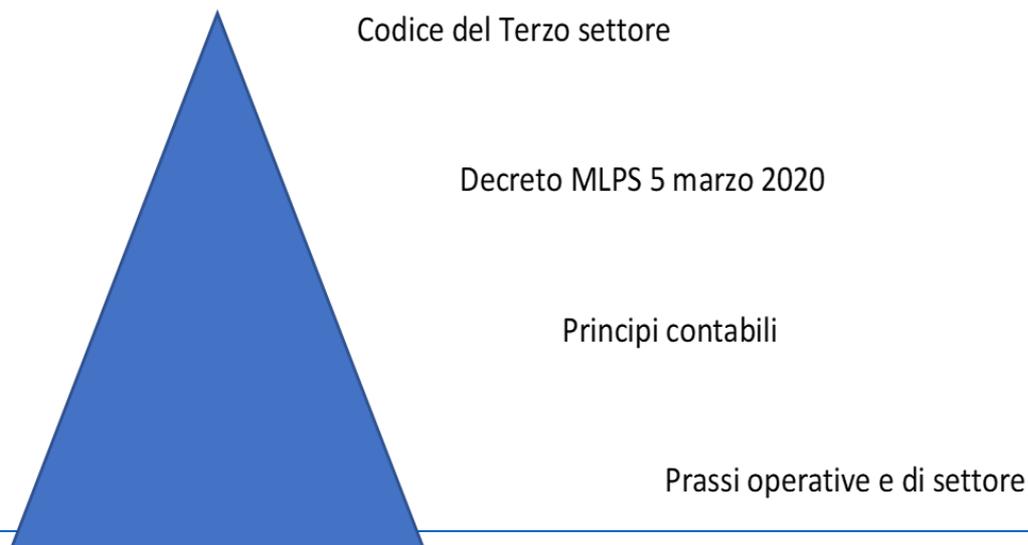
	<b>Iscrizione al RUNTS</b>	<b>Redazione del bilancio</b>	<b>Deposito del bilancio al RUNTS</b>
<i>Enti costituiti nell'anno 2022 che ottengono iscrizione al RUNTS e tenuti a redigere il bilancio di esercizio (periodo di attività superiore ai 3 mesi)</i>	<i>Entro il 30 settembre dell'anno 2022:</i>	<i>Approvano alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex d.m. 39/2020</i>	<i>Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022</i>
	<i>Dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022:</i>	<i>Possono chiudere alla fine dell'anno 2023 il bilancio comprendente anche gli ultimi 3 mesi dell'anno 2022. Utilizzano i modelli ex d.m. 39/2020.</i>	<i>Depositano entro il 30/6/2024 il bilancio relativo all'anno 2023 che comprenderà anche gli ultimi 3 mesi del 2022</i>
<i>Enti costituiti prima dell'anno 2022 che ottengono l'iscrizione al RUNTS nel corso dello stesso (enti preesistenti privi delle qualifiche APS, ODV, Onlus)</i>	<i>Entro il 30 settembre dell'anno 2022</i>	<i>Approvano alla fine del 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex d.m. 39/2020</i>	<i>Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022</i>
	<i>Dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022:</i>	<i>Possono chiudere alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio utilizzando modelli non ex d.m. 39/2020</i>	<i>Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022 (anche se redatto con modulistica non ex d.m. 39/2020)</i>
<i>ODV/APS coinvolte nella trasmigrazione</i>	<i>Ottono il perfezionamento dell'iscrizione al RUNTS nel corso del 2022</i>	<i>Approvano secondo la tempistica prevista il bilancio di esercizio 2021 utilizzando i modelli ex d.m. 39/2020</i>	<i>Depositano entro 90 giorni dall'iscrizione il bilancio 2021; Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio dell'anno 2022.</i>

## AGENDA

- Il Bilancio di esercizio degli ETS che NON esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale: riferimenti per la redazione del bilancio d'esercizio 2021
- Illustrazione della modulistica approvata dal DM 05 marzo 2020
- OIC 35 Principio contabile ETS
- La prima adozione

## LA «CASA» DEI PRINCIPI CONTABILI

OIC ha emanato un principio contabile di riferimento per gli enti del terzo settore (ETS)  
“OIC 35 principio contabile ETS”



## INDICAZIONI GENERALI DEL DECRETO MLPS 5 MARZO 2020

- Il bilancio di esercizio degli ETS «non impresa» *«deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio Nazionale del Terzo settore»*
- Il DM del MLPS del 5 marzo 2020 contiene nell'Allegato gli Schemi di bilancio (MOD A-MOD D) a cui si accompagna un Glossario in cui sono descritte alcune delle principali poste degli Schemi
- Il DM del MLPS del 5 marzo 2020 contiene, oltre ai sopra indicati schemi, una Introduzione, che fissa importanti indicazioni, come:
  1. la validità dei postulati e criteri di valutazione del codice civile *«in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo settore»* (artt. 2423, 2423-bis e 2426 del codice civile)
  2. La previsione di taluni margini di elasticità nell'utilizzo degli Schemi
  3. indicazioni in merito alla revisione legale di cui all'art. 31 (d lgs n. 39 del 2010)

## LA MODULISTICA

Il bilancio di esercizio degli ETS secondo l'Introduzione dell'Allegato al DM 5.3.2020 «è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423 -bis e 2426 del codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo settore»

La redazione del rendiconto per cassa è «*ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili*»

Gli schemi sono «fissi». Gli enti destinatari degli schemi possono:

- suddividere (senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente)
- raggruppare
- aggiungere

voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, per favorire la chiarezza del bilancio.

Importanza del principio della rilevanza



# STATO PATRIMONIALE

## Attivo

### A) Quote associative o apporti ancora dovuti

### B) Immobilizzazioni

I - Immobilizzazioni immateriali:

II - Immobilizzazioni materiali:

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

### C) Attivo circolante

I - Rimanenze:

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

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

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

IV - Disponibilità liquide:

### D) Ratei e risconti attivi

## Passivo

### A) Patrimonio netto

I – Fondo di dotazione dell'ente

II – Patrimonio vincolato

1) Riserve statutarie

2) Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali

3) Riserve vincolate destinate da terzi

III – Patrimonio libero:

Riserve di utili o avanzi di gestione

Altre riserve

IV - Avanzo/disavanzo d'esercizio

### B) Fondi per rischi e oneri

### C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

### D) Debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

### E) Ratei e risconti passivi



# RENDICONTO GESTIONALE

ONERI E COSTI	Es.t	Es.t-1	PROVENTI E RICAVI	Es.t	Es.t-1
<b>A) Costi e oneri da attività di interesse generale</b>			<b>A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale</b>		
...			...		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
<b>B) Costi e oneri da attività diverse</b>			<b>B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse</b>		
...			...		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
<b>C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi</b>			<b>C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi</b>		
...			...		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
<b>D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali</b>			<b>D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali</b>		
...			...		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
<b>E) Costi e oneri di supporto generale</b>			<b>E) Proventi di supporto generale</b>		
...			...		
Totale			Totale		
<b>Totale oneri e costi</b>			<b>Totale proventi e ricavi</b>		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		



# RENDICONTO PER CASSA

## RENDICONTO PER CASSA

Il rendiconto per cassa deve essere redatto in conformità al seguente schema

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
<b>A) USCITE DA ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE</b>			<b>A) ENTRATE DA ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
2) Servizi			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
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		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
<b>B) USCITE DA ATTIVITÀ DIVERSE</b>			<b>B) ENTRATE DA ATTIVITÀ DIVERSE</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) USCITE DIVERSE DI GESTIONE			5) Entrate da contratti con enti pubblici		
			6) Altre entrate		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			Avanzo/disavanzo attività diverse		
<b>C) USCITE DA ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI</b>			<b>C) ENTRATE DA ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI</b>		
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		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
<b>D) USCITE DA ATTIVITÀ FINANZIARIE E PATRIMONIALI</b>			<b>D) ENTRATE DA ATTIVITÀ FINANZIARIE E PATRIMONIALI</b>		
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		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		
<b>E) USCITE DI SUPPORTO GENERALE</b>			<b>E) ENTRATE DI SUPPORTO GENERALE</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altre entrate di supporto generale		

	Es.t	Es.t-1		Es.t	Es.t-1
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Altre uscite					
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
<b>Totale uscite della gestione</b>			<b>Totale entrate della gestione</b>		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti		

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
<b>Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi</b>			<b>Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi</b>		
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		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			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		
<b>Avanzo/disavanzo complessivo</b>		

	Es.t	Es.t-1
<b>Cassa e banca</b>		
Cassa		
Depositi bancari e postali		

### Costi e proventi figurativi<sup>1</sup>

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		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		

## DETERMINAZIONE SOGLIA

- Nel caso in cui avessimo un Ets piccolo con entrate “correnti” di 160.000 euro che, intendendo effettuare la ristrutturazione di un immobile per renderlo agibile, in un esercizio vende un altro immobile incassando 50.000 euro e ottenendo un finanziamento per 20.000 euro, l’inclusione tra le entrate dell’incasso da disinvestimento e del finanziamento ottenuto sarebbe cruciale ai fini della scelta del modello di bilancio. Senza l’inclusione delle entrate non correnti, l’Ets ricade tra gli Ets di piccole dimensioni (sotto i 220.000 euro); con l’inclusione di tali entrate, l’Ets sarebbe considerato un Ets di non piccole dimensioni (non inferiore ai 220.000 euro). Considerate le decisioni operate dal Minlavoro, l’Ets in questione sarebbe considerato un Ets di piccole dimensioni.



***“La relazione di missione deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni e se rilevanti:***

***Informazioni generali***

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 delle sezioni 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;*

***Illustrazione delle poste di bilancio***

3) *I criteri applicati nella valutazione delle voci di 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 rispetto al modello ministeriale;”*

- Nel caso di elementi che potrebbero ricadere sotto più voci dello schema di stato patrimoniale, l’ente dà informativa dell’appartenenza dell’elemento a più voci qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio.
- L’ente fornisce informativa nella relazione di missione circa i criteri seguiti per la classificazione nelle diverse aree previste nel rendiconto gestionale.

*“4) I movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamento 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;”*

- Nella rendicontazione delle movimentazioni delle immobilizzazioni materiali si fornisce evidenza del costo originario e degli ammortamenti accumulati dei beni completamente ammortizzati ma ancora in uso. Si fornisce, inoltre, separata evidenza delle movimentazioni relative alle immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito o a titolo di permuta, con i relativi effetti sul bilancio. Nel caso l’ente abbia ricevuto contributi e li abbia contabilizzati a riduzione del costo dell’immobilizzazione si indicano nelle movimentazioni delle immobilizzazioni al lordo del contributo e il contributo.
- Con riferimento ai titoli le informazioni di cui al punto 4) sono corredate dalle seguenti indicazioni:
  - Nel caso di “ripristino di valore”, l’ammontare della rivalutazione;
  - I titoli, con relativo importo, che hanno costituito oggetto di cambiamento di destinazione e relative ragioni; inoltre è indicata l’influenza del cambiamento sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.
- Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali la descrizione delle movimentazioni include l’indicazione ove rilevante dell’ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni distintamente per ciascuna voce quando assumono particolare rilevanza rispetto all’ammontare dell’immobilizzazione.

*“5) La composizione delle voci “costi di impianto e di ampliamento” e “i costi di sviluppo”, nonché le ragioni dell’iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;”*

Nel fornire le informazioni di cui al punto 5) gli enti forniscono le motivazioni che attribuiscono a tali voci il carattere della pluriennialità.



## OIC 35, App. C

*“6) Distintamente per ciascuna voce, l’ammontare dei crediti e dei debiti di durata 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;”*

- Nell’illustrazione della composizione della voce “altri fondi” la relazione di missione fornisce:
  - la descrizione della situazione d’incertezza e l’indicazione dell’ammontare dello stanziamento, relativo alla perdita connessa da considerarsi probabile
  - l’evidenza del rischio di ulteriori perdite, se vi è la possibilità di subire perdite addizionali rispetto agli ammontari degli accantonamenti iscritti
  - nel caso di passività potenziali ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario, l’indicazione che l’evento è probabile e le stesse informazioni da fornire nel caso di passività potenziali ritenute possibili
  - l’evidenza della possibilità di sostenere perdite connesse alla mancata assicurazione di rischi solitamente assicurati (ad esempio, quando la società decide di autoassicurarsi), ovvero nel caso di indisponibilità di assicurazione
  - l’evidenza delle variazioni dei fondi

*“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 reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;*

*10) Una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate;*

*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;”*

- Con riferimento all’informativa di cui al punto 11) l’obiettivo di tale informativa è quello di consentire al lettore del bilancio di apprezzare il risultato gestionale privo di elementi che, per l’eccezionalità della loro entità o della loro incidenza sull’avanzo/disavanzo d’esercizio, non sono ripetibili nel tempo.

*“12) Una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute;”*

- Nel fornire le informazioni di cui al punto 12) della relazione di missione un ente dà informativa anche delle ragioni per cui non è stata in grado di stimare il *fair value* di un’erogazione liberale ricevuta.

*“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;*



## OIC 35, App. C

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

22) *Un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce allo stato patrimoniale da cui si evincano:*

*i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17 comma 1 del 117/2017 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;*

*accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;*

23) *La differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rapporto uno a otto, di cui all'art. 16 del decreto legislativo n 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell'ente.*

24) *Una descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall'art. 87, comma 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le 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 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni."*

Inoltre l'ente può riportare ulteriori informazioni rispetto a quelle specificamente previste, quando siano ritenute rilevanti per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione.

### ***Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie***

*"18) L'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione. L'analisi 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 ed 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;*

20) *L'indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;*

21) *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;"*

Inoltre l'ente può riportare ulteriori informazioni rispetto a quelle specificamente previste, quando siano ritenute rilevanti per fornire una migliore rappresentazione delle prospettive gestionali.

# PROSPETTO DEI COSTI E PROVENTI FIGURATIVI

In calce sia al rendiconto gestionale sia al rendiconto per cassa

## Costi e proventi figurativi<sup>1</sup>

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		

<sup>1</sup>Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato già inserito nel rendiconto gestionale o nel rendiconto per cassa.

### Relazione di missione

Lo schema della Relazione di missione prevede la seguente **voce esplicativa**:

**22)** un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:

- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 e s.m.i.;
- le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- la differenza tra il valore normale e il costo effettivo dei beni o servizi acquistati a valore ridotto o simbolico ai fini dello svolgimento dell'attività;

accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti

## VOLONTARIATO E ATTIVITÀ DIVERSE / 1

L'ETS Alfa presenta per l'esercizio 2021 i seguenti dati finanziari lordi

A) Costi e oneri da attività di interesse generale	1.000	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale	600
B) Costi e oneri da attività diverse	1.050	B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse	1.550
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi	40	C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi	130
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali	30	D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali	90
E) Costi e oneri di supporto generale	70	E) Proventi di supporto generale	20
	2.190		2.390

L'ente **non supera** il test della secondarietà adottando il **primo indicatore** poiché i ricavi da attività diverse sono pari a circa il 64,9% delle entrate complessive, superando la soglia massima prevista del 30%:

$$\begin{array}{l} \text{Ricavi delle attività diverse} = \frac{1.550}{2.390} = 64,9\% \\ \text{Entrate complessive} \end{array}$$

## VOLONTARIATO E ATTIVITÀ DIVERSE / 2

- L'ETS, tuttavia, ha svolto nell'esercizio la propria attività, in parte, grazie all'attività di volontari che hanno "donato" nell'esercizio 200 h di prestazioni. Secondo una rilevazione del costo dell'attività dai contratti collettivi nazionali del lavoro per tale tipologia di lavoro emerge che il costo orario è pari a 4 €, per un totale di costi figurativi pari a 800 €. L'ETS, così facendo, **supera** il test di secondarietà applicando **il secondo indicatore**, in quanto il rapporto tra ricavi da attività diverse e costi complessivi non supera il 66%:

$$\begin{array}{l} \text{Ricavi delle attività diverse} = \\ \text{Costi complessivi} \end{array} = \frac{1.550}{2.190 + 800} = 51,8\%$$

## AGENDA

- Il Bilancio di esercizio degli ETS che NON esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale: riferimenti per la redazione del bilancio d'esercizio 2021
- Illustrazione della modulistica approvata dal DM 05 marzo 2020
- OIC 35 Principio contabile ETS
- La prima adozione

## LE EROGAZIONI LIBERALI

- Le “**erogazioni liberali**” sono definite dal Glossario del decreto come “atti che si contraddistinguono per la coesistenza di entrambi i seguenti presupposti:
  - a) l’arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l’atto;
  - b) lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione)”
- **Erogazioni liberali vincolate** – liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell’Organo amministrativo dell’ente, ad una serie di restrizioni e/o di vincoli che ne delimitano l’utilizzo, in modo temporaneo o permanente.
- **Erogazioni liberali condizionate** – liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa.

## VALUTAZIONE DELLE EROGAZIONI LIBERALI

- Le erogazioni liberali sono iscritte al fair value
- Le erogazioni in natura (si pensi al lascito di un immobile) dovranno essere valorizzate al loro valore di mercato alla data di acquisizione delle stesse
- Rientrano in tale logica anche le acquisizioni a valore simbolico, assimilate sostanzialmente ad erogazioni liberali, in questo caso per la parte differenziale tra il pagamento effettuato e il valore “reale” del bene
  
- Esempio
- Un ente riceve un immobile che ha un valore di 100.000 euro
- Un altro ente riceve un immobile che ha un valore di 100.000 euro acquisendo il bene a 5.000 euro, somma che il donante ha pagato per una recente riverniciatura
- Nel primo caso la donazione è di 100.000 euro, nel secondo 95.000 euro. Il bene è iscritto nell’attivo sempre a 100.000 euro



## EROGAZIONI LIBERALI VINCOLATE DA TERZI/ 1

- Le **erogazioni liberali vincolate da terzi** sono iscritte nelle pertinenti voci della sottoclasse All “patrimonio vincolato” del Patrimonio, in contropartita dell’elemento donato da iscriversi nell’attivo patrimoniale, e successivamente rilasciate al rendiconto gestionale (voce A4 “erogazioni liberali”) in proporzione all’esaurirsi del vincolo. L’operazione viene effettuata nel momento di rilevazione dell’erogazione
- Esempio OIC
- Nell’anno X un ente riceve 200.000 euro vincolati dal donatore al finanziamento di cinque borse di studio (due nell’esercizio X+1, tre nell’esercizio X+2). L’ente stabilisce che il vincolo è solamente previsto per decisione di terzi. Il rilascio della riserva al rendiconto gestionale avviene gradualmente sulla base dell’estinzione del vincolo (in proporzione ai costi sostenuti): in parte nell’anno X+1 (anno di sottoscrizione del contratto per le prime due borse di studio) e in parte nell’anno X+2 (anno di sottoscrizione del contratto per le rimanenti tre borse di studio).
- L’ente effettuerà le seguenti scritture:
- **Anno X**
- CIV Disponibilità Liquide a All3) Riserve vincolate destinate da terzi 200.000

Attivo	Passivo
CIV Disponibilità liquide 200.000	All3) Riserva vincolata destinata da terzi 200.000
Totale 200.000	Totale 200.000

## EROGAZIONI LIBERALI VINCOLATE DA TERZI/ 2

- Non si ha, quindi, passaggio immediato al rendiconto di gestione.
- Il rilascio del rendiconto di gestione avviene contestualmente al sostenimento del pertinente costo, legato nel caso dell'esempio all'erogazione della borsa di studio.
- Quando ciò si verifica avremo:

A7) Oneri diversi di gestione	a	CIV) Disponibilità liquide 80.000
AII3) Riserve vincolate destinate da terzi	a	A4) Erogazioni liberali 80.000

# EROGAZIONI LIBERALI VINCOLATE DA ORGANI SOCIALI/ 1

OIC 35, paragrafi 18 e 19

- **Se l'organo amministrativo dell'ente decide di vincolare le risorse ricevute a progetti specifici** l'ente rileva l'accantonamento nella voce aggiunta in base a quanto disposto dal decreto ministeriale nel rendiconto gestionale A9) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" (oppure E8) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" quando le somme sono destinate alla copertura delle spese di supporto generale future) in contropartita alla voce di Patrimonio Netto Vincolato All 2) "Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali".
- La suddetta riserva è rilasciata in contropartita alla voce aggiunta in base a quanto disposto dal decreto ministeriale nel rendiconto gestionale A10) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" (oppure E9) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali") in proporzione all'esaurirsi del vincolo. Nel caso in cui la durata del vincolo non sia definita, per stimare detta proporzione, si fa riferimento all'utilizzo previsto del bene nell'attività svolta dall'ente (es. vita utile del bene)

## EROGAZIONI LIBERALI VINCOLATE DA ORGANI SOCIALI/ 1

Il 12 luglio dell'esercizio X, l'ente riceve in dono 50.000 euro. Nel corso della riunione del 25 luglio dell'esercizio X medesimo, l'organo amministrativo decide di vincolare tale importo alla manutenzione di un immobile da adibire a soggiorno per specifiche categorie di persone.

CIV Disponibilità Liquide	a	A4) Erogazioni liberali	50.000
---------------------------	---	-------------------------	--------

A9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)	a	All 2 Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)	50.000
---	---	--	--------

A fine esercizio l'ente ha complessivamente utilizzato risorse pari a 32.000 euro per la manutenzione. Tali importi gravano sul rendiconto gestionale come costi riducendo contestualmente le disponibilità liquide o generando debiti.

La riserva vincolata, in sede di scritture di assestamento viene rilasciata a rendiconto gestionale

All2 Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)	a	A10 Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)	32.000
---	---	---	--------

## EROGAZIONI LIBERALI CONDIZIONATE

- Le erogazioni liberali condizionate sono rilevate nell'attivo patrimoniale in contropartita al debito iscritto nella voce D5) "debiti per le erogazioni liberali condizionate", il quale sarà, poi, rilasciato proporzionalmente al rendiconto gestionale in funzione del venir meno della condizione

- Esempio

Un ente locale dona un immobile destinato ad asilo con la condizione che lo stesso sia operativo entro 18 mesi. Se ciò non avviene, l'immobile deve essere restituito

L'immobile ha un valore di 100.000

Alla data di detenzione dell'immobile, l'ETS rileva:

BII1) Terreni e fabbricati	D5) Debiti per le erogazioni liberali condizionate	100.000
----------------------------	--	---------

- Nel momento in cui l'asilo diviene operativo, in mancanza di vincoli, avremo:

D5) Debiti per le erogazioni liberali condizionate	a	A4) Erogazioni liberali	100.000
--	---	-------------------------	---------

## ALTRE EROGAZIONI LIBERALI

- Le altre erogazioni liberali, ossia le liberalità prive di vincoli o condizioni, sono iscritte nell'attivo patrimoniale in contropartita alla voce A4 "erogazioni liberali".
- In sintesi, l'ente, nel caso in cui riceva 50.000 euro da un donatore, per il solo perseguimento della missione ideale, rileverà:

• CIV) Disponibilità liquide	a	A4) Erogazioni liberali	50.000
------------------------------	---	-------------------------	--------

## PROVENTI DA 5 PER MILLE

- La contabilizzazione dei proventi del 5 per mille è, di base, assimilata a quella delle erogazioni liberali vincolate, ma se questi proventi non sono attribuiti dagli amministratori dell'ETS a specifici progetti analogamente a quanto previsto per le “altre erogazioni liberali” sono contabilizzati subito nella voce A5 “Entrate del 5 per mille” del rendiconto gestionale
- Ovviamente, anche nel caso in cui non siano previsti specifici progetti, devono essere considerati i principi generali di redazione del bilancio. Questo comporta che ricevuti gli importi del 5 per mille, l'ente iscriverà, in ossequio al principio di competenza, i soli proventi “utilizzati” al rendiconto gestionale, rinviando agli esercizi successivi tra i risconti passivi, l'ammontare di denaro ricevuto che non ha trovato ancora una propria manifestazione economica



## CONTABILIZZAZIONE QUOTE ASSOCIATIVE

L'Ets Alfa ha 120 soci, i quali versano all'ente una quota annuale di 10.

I soci si sono iscritti il 1° gennaio dell'esercizio t.

La quota fornisce l'adesione all'ente per un periodo temporale che va dal 1° gennaio al 31 dicembre.

La quota deve essere versata entro fine anno.

I soci morosi per più di 12 mesi sono cancellati dall'organizzazione.

Per esercitare il diritto di voto, occorre essere in regola con i versamenti.

Sino all'esercizio t-1, tutti i soci hanno versato regolarmente la propria quota.

Nell'esercizio t hanno versato la propria quota 80 soci.

Adottando il criterio per competenza avremmo:

nel corso dell'esercizio:

CIV) Disponibilità liquide (SP)	→	<u>a.</u> A1) Proventi da quote associative (RG)	→	800
---------------------------------	---	--	---	-----

a fine esercizio:

A) quote associative ancora dovute (SP)	→	<u>a.</u> A1) Proventi da quote associative (RG)	400
---	---	--	-----

## CONTABILIZZAZIONE QUOTE ASSOCIATIVE

L'Ets Alfa ha 120 soci, i quali versano all'ente una quota annuale di 10.

I soci si sono iscritti il 1° gennaio dell'esercizio t. ¶

La quota fornisce l'adesione all'ente per un periodo temporale che va dal 1° gennaio al 31 dicembre.

La quota deve essere versata entro fine anno. ¶

I soci morosi per più di 12 mesi sono cancellati dall'organizzazione. ¶

Per esercitare il diritto di voto, occorre essere in regola con i versamenti. ¶

Sino all'esercizio t-1, tutti i soci hanno versato regolarmente la propria quota.

Nell'esercizio t hanno versato la propria quota 80 soci. ¶

Adottando il criterio per competenza avremmo: ¶

nel corso dell'esercizio: ¶

CIV) Disponibilità liquide (SP)	→	<u>a. A1</u> ) Proventi da quote associative (RG)	→	800
---------------------------------	---	---	---	-----

a fine esercizio: ¶

A) quote associative ancora dovute (SP) ¶	→	<u>a. A1</u> ) Proventi da quote associative (RG) ¶		400
---	---	---	--	-----

## AGENDA

- Il Bilancio di esercizio degli ETS che NON esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale
- Illustrazione della modulistica approvata dal DM 05 marzo 2020
- La prima adozione: OIC 35 Principio contabile ETS



## PASSAGGIO DAL «PIANO DEI CONTI» AL BILANCIO

- Il piano dei conti deve essere capace di:
  - a) Distinguere le attività di interesse generale dalle attività diverse dalle attività di raccolta fondi e, più in generale, alimentare correttamente gli Schemi obbligatori di Bilancio
  - b) Determinare il «costo effettivo» delle singole attività di interesse generale (ma anche delle altre attività), parametro di riferimento per il calcolo delle attività commerciali

Per fare questo deve rilevare anche le attività promiscue

## LE RILEVAZIONI CONTABILI DELLA PRIMA ADOZIONE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Il **Principio Contabile** OIC dispone che: *“Un ente del Terzo Settore può applicare il presente principio contabile **retroattivamente** ai sensi dell’OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio, oppure:*

- a. *può applicare il presente principio contabile **al valore contabile delle attività e passività all’inizio dell’esercizio** in corso, ed effettuare una rettifica corrispondente sul saldo d’apertura del patrimonio netto dell’esercizio in corso;*
- b. *può applicare il presente principio contabile **prospetticamente** (i.e. a partire dall’inizio dell’esercizio in corso), se non è fattibile calcolare l’effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell’effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa”.*

Si prospettano, di fatto, **tre soluzioni** per la prima adozione del principio contabile:

1. Retroattiva “pura”
2. Retroattiva “parziale”
3. Prospettica



## LA SITUAZIONE DI PARTENZA

<b>ATTIVO</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
<b>A). QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE</b>			<b>A). PATRIMONIO NETTO</b>		
<b>TOTALE A). QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE</b>	<b>1.150</b>	<b>1.025</b>	<b>I° CAPITALE - FONDO DI DOTAZIONE DELL'ENTE</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
<b>B). IMMOBILIZZAZIONI</b>			<b>II° PATRIMONIO VINCOLATO</b>	<b>6231</b>	<b>6.168</b>
<b>I° IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI</b>	<b>4.866</b>	<b>5.109</b>	<b>III° PATRIMONIO LIBERO</b>	<b>3423</b>	<b>3.478</b>
<b>II° IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI</b>	<b>6.545</b>	<b>5.105</b>	<b>TOTALE A). PATRIMONIO NETTO</b>	<b>9754</b>	<b>9.746</b>
<b>III° IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE</b>	<b>1.244</b>	<b>1.244</b>	<b>B). FONDI PER RISCHI ED ONERI</b>		
<b>TOTALE B). IMMOBILIZZAZIONI</b>	<b>12.655</b>	<b>11.458</b>	<b>TOTALE B). FONDI PER RISCHI ED ONERI</b>	<b>1440</b>	<b>1.376</b>
<b>C). ATTIVO CIRCOLANTE</b>			<b>C). TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO</b>		
<b>I° RIMANENZE</b>	<b>1.243</b>	<b>1.206</b>	<b>TOTALE C). TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO</b>	<b>2155</b>	<b>2.090</b>
<b>II° CREDITI</b>	<b>2.367</b>	<b>2.046</b>	<b>D). DEBITI</b>		
<b>III° ATTIVITA' FINANZIARIE NON IMMOBILIZZATE</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>TOTALE D). DEBITI</b>	<b>4320</b>	<b>4.599</b>
<b>IV° DISPONIBILITA' LIQUIDE</b>	<b>430</b>	<b>1.866</b>	<b>E). RATEI E RISCONTI</b>		
<b>TOTALE C). ATTIVO CIRCOLANTE</b>	<b>4.040</b>	<b>5.118</b>	<b>TOTALE D). RATEI E RISCONTI</b>		
<b>D). RATEI E RISCONTI</b>			<b>TOTALE E). RATEI E RISCONTI</b>	<b>416</b>	
<b>TOTALE D). RATEI E RISCONTI</b>	<b>240</b>	<b>210</b>	<b>TOTALE PASSIVO</b>	<b>18085</b>	<b>17.811</b>
<b>TOTALE ATTIVO</b>	<b>18085</b>	<b>17811</b>			

## LA SOLUZIONE RETROATTIVA/1

In estrema sintesi, l'ETS, considerando le previsioni in essere nei principi contabili dal 2021, dovrebbe:

- considerare l'impatto esistente **al 1° gennaio 2020** ed imputare l'**effetto economico** del passaggio a tale data **al PN** contabile ad una **riserva (avanzi degli esercizi precedenti)**
- **rideterminare pro forma il bilancio 2020** come se questo fosse stato predisposto seguendo le norme OIC per gli ETS
- **aprire il bilancio al 1° gennaio 2021** come questo (il pro forma) è stato chiuso al 31 dicembre 2020
- predisporre il bilancio **2021 con le nuove disposizioni**

In ragione del fatto che la contabilità degli esercizi pregressi dovrebbe essere “chiusa”, l'impatto a livello contabile dovrebbe essere determinato con riferimento ad inizio esercizio in corso. Motivo per cui lo schema di cui sopra in chiave contabile dovrebbe essere più correttamente rivisto come segue:

- considerare l'impatto esistente al 1° gennaio 2021 ed imputare l'effetto del passaggio a tale data ad una **riserva (avanzi degli esercizi precedenti)**
- predisporre il bilancio 2021 con le nuove disposizioni
- rideterminare pro forma il bilancio 2020 come se questo fosse stato predisposto seguendo le norme OIC per gli ETS

## LA SOLUZIONE RETROATTIVA/2

Nel caso sopra esaminato, si tratterebbe di **correggere i dati economici e patrimoniali comparativi 2020** per gli importi indicati, “simulando” nei fatti un’applicazione del nuovo regime come se questo fosse sempre stato adottato.

Poniamo che in sede di predisposizione del bilancio 2021, l’associazione Alfa determini con l’applicazione delle regole contabili ETS i **seguenti cambiamenti al 1° gennaio 2020**:

- I crediti per quote associative aumentano di 140
- le immobilizzazioni immateriali decrementano di 85
- le immobilizzazioni materiali aumentano di 1.018
- il patrimonio vincolato aumenta di 870

Se ne evince che si genera un **plusvalore patrimoniale** di 203. Tale importo viene iscritto dall’ETS come patrimonio libero tra gli **avanzi economici** portati a nuovo

Sulla base dei valori rideterminati e con l’adozione delle nuove previsioni contabili si determinano a **livello di conto economico** nel bilancio *restated* al 31 dicembre 2020:

- maggiori proventi da quote associative per 10
- maggiori costi da ammortamenti per 59

## LA SOLUZIONE RETROATTIVA/3

A **livello patrimoniale**, sempre in data di redazione del bilancio, si evidenzia conseguentemente:

- un incremento delle immobilizzazioni materiali e del patrimonio vincolato di 40;
- in accordo con il minor avanzo economico per la rideterminazione dei valori economici:
  - le quote associative si incrementano di 10;
  - le immobilizzazioni materiali si decrementano di 102 e le immobilizzazioni immateriali si incrementano di 43
  - il patrimonio libero si decrementa di 49.

L'**esercizio 2021** sarà redatto seguendo le indicazioni del DM 5 marzo 2020 e dei principi contabili.

In termini contabili, dovrà essere modificato il **patrimonio netto al 1° gennaio 2021** evidenziando nel patrimonio libero:

- tra gli avanzi economici portati a nuovo l'importo derivante dall'**impatto da prima applicazione** per 203; e
- una **rettifica decrementativa del risultato economico** portato a patrimonio netto per 49.

## LA SITUAZIONE PATRIMONIALE RESTATED

ATTIVO	2021	2020	PASSIVO	2021	2020
A). QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE			A). PATRIMONIO NETTO		
TOTALE A). QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE		<del>1.150</del> 1.300	I° CAPITALE - FONDO DI DOTAZIONE DELL'ENTE		100
B). IMMOBILIZZAZIONI			II° PATRIMONIO VINCOLATO		<del>6.231</del> 7.101
I° IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI		4.866 4.824	III° PATRIMONIO LIBERO		<del>3.423</del> 3.577
II° IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI		<del>6.545</del> 7.461	TOTALE A). PATRIMONIO NETTO		<del>9.754</del> 10.778
III° IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE		1.244	B). FONDI PER RISCHI ED ONERI		
TOTALE B). IMMOBILIZZAZIONI		12.655	TOTALE B). FONDI PER RISCHI ED ONERI		1.440
C). ATTIVO CIRCOLANTE			C). TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO		
I° RIMANENZE		1.243	TOTALE C). TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO		2.155
II° CREDITI		2.367	D). DEBITI		
III° ATTIVITA' FINANZIARIE NON IMMOBILIZZATE		-	TOTALE D). DEBITI		4.320
IV° DISPONIBILITA' LIQUIDE		430	E). RATEI E RISCONTI		
TOTALE C). ATTIVO CIRCOLANTE		4.040	TOTALE D). RATEI E RISCONTI		
D). RATEI E RISCONTI			TOTALE E). RATEI E RISCONTI		416
TOTALE D). RATEI E RISCONTI		240			
<b>TOTALE ATTIVO</b>		<del>18.085</del> 19.109	<b>TOTALE PASSIVO</b>		<del>18.085</del> 19.109

## LA SOLUZIONE RETROATTIVA «PARZIALE»

L'approccio retroattivo parziale si basa sulla **rideterminazione dei valori ad inizio esercizio** di prima adozione

A differenza della rideterminazione integrale **non prevede la riscrittura dell'informativa** comparativa

Nel nostro esempio, il cambiamento **parte con l'apertura dell'esercizio 2021**

Questo prevede la sola riscrittura della situazione patrimoniale, **senza intervenire** evidentemente **sul rendiconto gestionale dell'esercizio 2020**. Partendo dai dati già analizzati, ciò comporta:

- un incremento delle quote associative per 150
- un incremento delle immobilizzazioni materiali per 916
- un decremento delle immobilizzazioni immateriali per 42
- un incremento del patrimonio vincolato per 870

Se ne evince una **riserva da prima adozione pari a 154**. Avvenendo, anche formalmente, il passaggio al 1° gennaio 2021, anziché al 1° gennaio 2020 si potrà notare come la riserva di prima adozione si componga di fatto delle variazioni avvenute il 1° gennaio 2020 (203) rettificata delle variazioni degli importi occorsi a tale poste nel corso dell'esercizio 2021 (-49). Tali importi nella prospettiva dell'ETS incrementano il patrimonio libero quali avanzi portati a nuovo

## LA SOLUZIONE PROSPETTICA

L'ultima alternativa fornita consiste nel **contabilizzare a partire dal 1° gennaio 2021** le operazioni **con le nuove tecniche**, evitando di rideterminare i valori in via retroattiva

Si deve osservare, tuttavia, che tale approccio risulta applicabile **nei soli casi** in cui la rideterminazione:

- non risulti fattibile; oppure
- risulti eccessivamente onerosa

Non viene fornita “spiegazione” di cosa debba intendersi **per “infattibilità” ed “eccessiva onerosità”** della rideterminazione dei dati. Tuttavia, in considerazione del generico richiamo ai principi contabili nazionali in assenza di specifiche disposizioni, sono richiamabili le **indicazioni di cui ai paragrafi 19 e 20 del già citato OIC 29**

Si deve notare che la soluzione prospettica origina dal principio generale della mancata determinazione attendibile dei valori o dell'eccessiva onerosità degli stessi. Una volta scelta una soluzione, come detto, la stessa dovrà essere applicata integralmente. Non è possibile, per esempio, adottare per parte la soluzione retroattiva integrale e per altra parte la soluzione retroattiva parziale o prospettica. Tuttavia, nel caso in cui l'ETS opti per l'adozione di una soluzione retroattiva e si trovi nell'impossibilità di rideterminare il valore di un elemento o la determinazione dello stesso risulti eccessivamente onerosa si ritiene sia possibile appellarsi al principio della indeterminabilità del valore o dell'eccessiva onerosità di misurazione dello stesso. Evidentemente, tale comportamento -se rilevante- dovrà essere dettagliato nella Relazione di missione.

## PER IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2021

- Per il bilancio d'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2021 l'ente può:
  - non presentare il bilancio comparativo 2020
  - nel caso di applicazione prospettica, non rilevare al fair value le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso del 2021 se la stima del fair value risulta eccessivamente onerosa. L'ente che si avvale di tale scelta ne dà informativa nella relazione di missione

## INFORMATIVA NELLA «RELAZIONE DI MISSIONE»

Il **Modulo C del DM 5 marzo 2020** prevede che nella relazione di missione debbano essere indicati anche: *“3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio...”*.

In questo contesto, non prevedendo il Principio contabile alcunché in materia, si ritiene che debba essere indicato:

- la **soluzione prescelta** per il passaggio
- gli **effetti** del nuovo principio contabile sulle voci dell'esercizio in corso e di quello precedente

Nel caso in cui l'ETS abbia optato per la **soluzione prospettica**, l'ente dovrebbe indicare le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



*Grazie per  
l'attenzione!*

[matteo.pozzoli@studiopozzoli.net](mailto:matteo.pozzoli@studiopozzoli.net)  
[matteo.pozzoli@uniparthenope.it](mailto:matteo.pozzoli@uniparthenope.it)

---