

PRINCIPI CONTABILI

OIC X Principio Contabile ETS



BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 30 settembre 2021 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.67766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione

Tale bozza di principio contabile potrebbe subire delle modifiche, anche significative, a seguito dell'esito della consultazione. La versione definitiva del principio contabile sarà pubblicata solo dopo le deliberazioni successive alla fase di consultazione.

INDICE

FINALITÀ DEL PRINCIPIO	3
AMBITO DI APPLICAZIONE	3
PREVISIONI SPECIFICHE PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE	3
FINALITA' E POSTULATI DEL BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE.....	3
COMPOSIZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE	3
EROGAZIONI LIBERALI RICEVUTE	4
QUOTE ASSOCIATIVE E APPORTI DA SOCI FONDATORI.....	5
SVALUTAZIONE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ED IMMATERIALI.....	5
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	6
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE.....	6
APPENDICE A – INTRODUZIONE AL DECRETO DEL MINISTERO E DEL LAVORO DELLE POLITICHE SOCIALI DEL 5 MARZO 2020	7
APPENDICE B – SCHEMI DI STATO PATRIMONIALE E RENDICONTO GESTIONALE.....	9
APPENDICE C- RELAZIONE DI MISSIONE	14
APPENDICE D- GLOSSARIO SULLE POSTE DI BILANCIO	17
ESEMPI ILLUSTRATIVI.....	20

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il presente principio contabile ha lo scopo di disciplinare i criteri per: (i) la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli enti del Terzo Settore, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto (ii); la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche degli enti del Terzo Settore.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio si applica agli enti del Terzo Settore (di seguito anche “enti”) che redigono il bilancio in base alle disposizioni dell’articolo 13 comma 1 e 3 del decreto legislativo n° 117 del 2017 (di seguito anche “Codice del Terzo Settore”).
3. Come previsto nell’*Introduzione* al Decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 (di seguito anche “decreto ministeriale”) *“la predisposizione del bilancio d’esercizio degli enti di cui all’art. 13. Comma 1 del codice del Terzo Settore è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli art. 2423, 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 civili e solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo Settore.”*
4. Gli enti del Terzo Settore, pertanto, osservano le regole, di rilevazione e valutazione, contenute nei principi contabili nazionali OIC tenuto conto delle previsioni specifiche previste dal presente principio. Per l’informativa valgono le disposizioni del decreto e laddove necessario, in relazione alla tipologia o complessità delle operazioni dell’ente, sono riportate le informazioni previste dai principi contabili OIC per quelle operazioni.

PREVISIONI SPECIFICHE PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

FINALITÀ E POSTULATI DEL BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

5. I destinatari primari delle informazioni del bilancio del terzo settore sono coloro che forniscono risorse sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e i beneficiari dell’attività svolta dagli enti del Terzo Settore. Il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative di tali destinatari.
6. La direzione aziendale per verificare la sussistenza del postulato della continuità aziendale effettua una valutazione prospettica della capacità dell’ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata predisponendo un budget o un bilancio previsionale che dimostri che l’ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte.

COMPOSIZIONE DEL BILANCIO D’ESERCIZIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

7. Il bilancio d’esercizio, ai sensi dell’articolo 13 comma 1 del Codice del Terzo Settore *“è formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale con l’indicazione, dei proventi e degli oneri, dell’ente e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”*.
Gli schemi dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e la relazione di missione sono definiti dal decreto ministeriale e sono riportati nell’Appendice B e nell’Appendice C.
8. Nel caso di elementi che potrebbero ricadere sotto più voci dello schema di stato patrimoniale, l’ente dà informativa nella relazione di missione dell’appartenenza dell’elemento a più voci qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio.
9. Il rendiconto gestionale in base allo schema del decreto ministeriale è suddiviso nelle seguenti aree:
 - a) Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale;
 - b) Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività diverse;
 - c) Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di raccolte fondi;
 - d) Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali;

e) Costi e oneri e proventi da attività di supporto generale;

I “costi e oneri e proventi da attività di supporto generale” sono da considerarsi gli elementi positivi e negativi di reddito che non rientrano nelle altre aree.

10. In base al decreto ministeriale, un ente del Terzo Settore può presentare in calce al rendiconto gestionale i costi e proventi figurativi. Lo schema di decreto ministeriale prevede che i costi e proventi figurativi da attività di interesse generale sono presentati separatamente dai costi e proventi figurativi da attività diverse. Il decreto ministeriale prevede che i costi e i proventi figurativi sono “*quei componenti economici di competenza dell’esercizio che non rilevano ai fini della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell’ente*” e che “*quanto esposto nei costi e proventi figurativi non deve essere già stato inserito nel rendiconto gestionale*”
11. Nei costi e proventi figurativi rientrano i costi e proventi figurativi relativi ai volontari iscritti nel registro di cui all’art. 17, comma 1, del Codice del Terzo Settore nonché quelli relativi ai volontari occasionali. I costi e proventi figurativi sono rilevati al loro *fair value*, se attendibilmente stimabile. Qualora il *fair value* non sia attendibilmente stimabile, l’ente ne dà conto nella relazione di missione.
12. Il decreto ministeriale che introduce la relazione di missione prevede che “*la relazione di missione illustra, da un lato, le poste di bilancio dall’altro lato, l’andamento economico e finanziario dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, cumulando informazioni che il civile colloca per le società di capitali, distintamente, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.*” Le informazioni richieste dal decreto ministeriale nella relazione di missione sono divise in:
 - a. informazioni generali;
 - b. illustrazione delle poste di bilancio; e
 - c. illustrazione dell’andamento economico e finanziario dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

La suddetta suddivisione della relazione di missione è riportata nell’Appendice C.

EROGAZIONI LIBERALI RICEVUTE

13. Le erogazioni liberali, secondo la definizione contenuta nel decreto ministeriale, sono “*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)*”.
14. Le erogazioni liberali ricevute sono iscritte al *fair value* alla data di acquisizione delle stesse, se attendibilmente stimabile.
15. I beni di magazzino ricevuti gratuitamente nel corso dell’anno possono essere rilevati al loro *fair value* al termine dell’esercizio. In tale caso, le movimentazioni di magazzino effettuate a titolo gratuito nello stesso esercizio non generano effetti nel rendiconto gestionale.

Erogazioni liberali vincolate da terzi o da organi istituzionali

16. Le erogazioni liberali vincolate, secondo la definizione contenuta nel decreto ministeriale, sono “*liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell’Organo amministrativo dell’ente, ad una serie di restrizioni e/o vincoli che ne delimitano l’utilizzo, in modo temporaneo o permanente*”.
17. Le erogazioni liberali vincolate da terzi sono rilevate nell’attivo dello stato patrimoniale in contropartita alla voce del Patrimonio Netto Vincolato AII 3) “*Riserve vincolate destinate da terzi*”.
18. Le erogazioni liberali vincolate dagli organi istituzionali dell’ente sono rilevate in contropartita alla voce di Patrimonio Netto Vincolato AII 2) “*Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali*”.
19. La riserva iscritta a fronte di erogazioni liberali vincolate è rilasciata in contropartita alla voce A4 “*erogazioni liberali*” del rendiconto gestionale, 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.

Erogazioni liberali condizionate

20. Le erogazioni liberali condizionate, secondo la definizione contenuta nel decreto ministeriale, sono *“le 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.”* I debiti per erogazioni condizionate, secondo il decreto ministeriale sono *“i debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall’ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell’iscrizione del debito nella voce in oggetto, occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell’attività donata”*
21. Le erogazioni liberali condizionate sono rilevate nell’attivo dello stato patrimoniale in contropartita alla voce del passivo dello stato patrimoniale D5) *“debiti per le erogazioni liberali condizionate”*. Successivamente, il debito per erogazioni liberali condizionate viene rilasciato in contropartita alla voce A4) *“erogazioni liberali”* del rendiconto gestionale, proporzionalmente al venir meno della condizione.

Altre erogazioni liberali

22. Le erogazioni liberali ricevute diverse da quelle trattate nei paragrafi precedenti sono rilevate nell’attivo di stato patrimoniale in contropartita alla voce A4 *“erogazioni liberali”* del rendiconto gestionale. La quota destinata alla copertura dei costi relativi ad esercizi futuri è rilevata nei risconti passivi.

Transazioni a valore simbolico

23. I beni acquistati ad un valore simbolico rispetto al loro reale valore di mercato sono contabilizzati secondo le previsioni relative alle erogazioni liberali.

I proventi del 5 per mille

24. I proventi da 5 per mille, secondo il decreto ministeriale, sono *“i proventi derivanti dall’assegnazione a seguito della pubblicazione dell’elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell’Agenzia delle entrate”*.
25. I proventi da 5 per mille attribuiti dall’ente ad un progetto specifico sono contabilizzati secondo le previsioni relative alle erogazioni liberali vincolate (paragrafi 16-19). I proventi da 5 per mille non attribuiti a progetti specifici sono contabilizzati secondo le previsioni relative alle altre erogazioni liberali (paragrafo 22). I proventi da 5 per mille sono classificati nella voce A5 *“Proventi del 5 per mille”* del rendiconto gestionale in contropartita al credito voce CII 10) *“da 5 per mille”* dell’attivo dello stato patrimoniale. In base al decreto ministeriale, i crediti da 5 per mille sono *“l’importo assegnato a seguito della pubblicazione dell’elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell’Agenzia delle entrate.”*

QUOTE ASSOCIATIVE E APPORTI DA SOCI FONDATORI

26. Le quote associative e gli apporti da soci fondatori ricevuti nel corso dell’esercizio sono iscritti in contropartita al:
- patrimonio netto nella voce AI *“Fondo dotazione dell’ente”* se le quote o gli apporti sono relativi alla dotazione iniziale dell’Ente. Il decreto ministeriale definisce il fondo di dotazione dell’ente come *“il fondo di cui l’ente del Terzo settore può disporre al momento della sua costituzione”*.
 - rendiconto gestionale nella voce A1) *“proventi da quote associative e apporti dei fondatori”* negli altri casi.
27. Secondo il decreto ministeriale, *“le quote associative o apporti ancora dovuti sono gli importi esigibili da parte dell’ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori”*. Essi danno titolo ad un credito, il credito è rilevato nella voce A) *“quote associative o apporti ancora dovuti”*.
28. I *“proventi da quote associative e apporti dei fondatori”* sono rilevati nel rendiconto gestionale nell’esercizio in cui sono ricevuti o dovuti.

SVALUTAZIONE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ED IMMATERIALI

29. Gli enti del Terzo Settore ai fini della determinazione del valore d’uso applicano l’approccio semplificato dell’OIC 9 *“Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali”* per determinare le perdite durevoli di valore.

30. Le eventuali svalutazioni sono rilevate in un'apposita voce denominata "*svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali*" da aggiungersi nell'apposita area del rendiconto gestionale.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

31. La presente edizione dell'OIC XX si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal XX

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

32. Un ente del Terzo Settore può applicare il presente principio contabile retrospettivamente ai sensi dell'OIC 29, 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.

APPENDICE A – INTRODUZIONE AL DECRETO DEL MINISTERO E DEL LAVORO DELLE POLITICHE SOCIALI DEL 5 MARZO 2020

La presente Appendice, parte integrante dell'OIC X, riporta l'introduzione al decreto del ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020

L'art. 13, «Scritture contabili e bilancio», del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e successive modificazioni ed integrazioni indica il contenuto minimo del bilancio che gli Enti del terzo settore (ETS) che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono tenuti a redigere, disponendo che il bilancio «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».

In particolare, ai sensi dei commi 1 e 2, gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000,00 euro devono redigere un bilancio di esercizio formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione; gli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro possono predisporre un bilancio in forma di rendiconto per cassa.

La norma sottende l'utilizzo del principio di competenza economica per la redazione del bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000,00 euro, mentre consente l'utilizzo del principio di cassa per gli enti con dimensione economica inferiore a tale soglia.

La relazione di missione illustra, da un lato, le poste di bilancio e, dall'altro lato, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, cumulando informazioni che il codice civile colloca per le società di capitali, distintamente, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.

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

Occorre anche tenere in considerazione che:

il comma 6 del medesimo art. 13 del codice del Terzo settore prevede che «l'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'art. 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio»;

il comma 6 dell'art. 87 richiede che «gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'art. 13, un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'art. 48, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 86».

La predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'art. 13, comma 1 del decreto legislativo n. 117/2017 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. L'ente dà atto nella relazione di missione

dei principi e criteri di redazione adottati. La redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili.

Gli schemi di cui al presente documento devono essere considerati come schemi «fissi». Gli enti destinatari degli schemi possono, tuttavia, ulteriormente suddividere le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente, quando questo favorisce la chiarezza del bilancio. Possono, altresì, raggruppare le citate voci quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo contesto, gli enti che presentano voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi possono eliminare dette voci. Possono, in ultimo, aggiungere, laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto. Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella relazione di missione, al punto 3.

Il soggetto incaricato, in conformità all'art. 31 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio. La relazione del revisore legale ex art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch'essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010.

Ai fini di una più agevole lettura della modulistica, il presente documento contiene nella parte finale un glossario esplicativo delle poste del bilancio.

APPENDICE B – SCHEMI DI STATO PATRIMONIALE E RENDICONTO GESTIONALE

La presente Appendice, parte integrante dell'OIC X, riporta gli schemi di stato patrimoniale e rendiconto gestionale previsti dal decreto ministeriale.

Attivo
A) quote associative o apporti ancora dovuti
B) immobilizzazioni
I – immobilizzazioni immateriali:
1) costi di impianti e di ampliamento;
2) costi di sviluppo;
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
5) avviamento;
6) immobilizzazioni in corso e acconti;
7) altre.
Totale
II – immobilizzazioni materiali:
1) terreni e fabbricati;
2) impianti e macchinario;
3) attrezzature;
4) altri beni;
5) immobilizzazioni in corso e acconti;
Totale
III – immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:
1) partecipazioni in:
a) imprese controllate;
b) imprese collegate;
c) altre imprese;
2) crediti:
a) verso imprese controllate;
b) verso imprese collegate;
c) verso altri enti Terzo Settore
d) verso altri;
3) altri titoli;
Totale.
Totale immobilizzazioni.
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, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

1) verso utenti e clienti;
2) verso associati e fondatori;
3) verso enti pubblici;
4) verso soggetti privati per contributi;
5) verso enti della stessa rete associativa;
6) verso altri enti del Terzo Settore;
7) verso imprese controllate;
8) verso imprese collegate;
9 crediti tributari;
10) da 5 per mille;
11) imposte anticipate;
12) verso altri.
Totale.
III – attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
1) partecipazioni in imprese controllate;
2) partecipazioni in imprese collegate;
3) altri titoli;
Totale.
IV – disponibilità liquide:
1) depositi bancari e postali;
2) assegni;
3) danaro e valori in cassa;
Totale.
Totale attivo circolante.
D) ratei e risconti attivi

Passivo:
A) patrimonio netto
I – fondo dotazione dell’ente
II – patrimonio vincolato
1) riserve statutarie;
2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali;
3) riserve vincolate destinate a terzi;
III- patrimonio libero
1)riserve di utili o avanzi di gestione;
2)altre riserve;
IV) avanzo/disavanzo d’esercizio.
Totale.
B) fondi per rischi e oneri:
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2) per imposte, anche differite;
4) altri.
Totale.
C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.
D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo:
1) debiti verso banche;
2) debiti verso altri finanziatori;

3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;
4) debiti verso enti della stessa rete associativa;
5) debiti per erogazioni liberali condizionate;
6) acconti;
7) debiti verso fornitori;
8) debiti verso imprese controllate e collegate;
9) debiti tributari;
10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
11) debiti verso dipendenti e collaboratori;
12) altri debiti;
Totale.
E) ratei e risconti passivi

RENDICONTO GESTIONALE

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

B) Costi e oneri da attività diverse			B) Ricavi, rendite proventi da attività diverse		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento di beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
6) Accantonamento per rischi e oneri			6) Altri ricavi rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolta fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi (+/-)		
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi e oneri			5) Altri proventi		

6) Altri oneri			Totale		
Totale			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
E) Costi e oneri di supporto generale			E) Proventi di supporto generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			Totale proventi e ricavi		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

Costi e proventi figurativi*

Costi figurativi	Es. t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es. t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			3) da attività diverse		
Totale			Totale		

*) Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere già inserito nel rendiconto gestionale

APPENDICE C- RELAZIONE DI MISSIONE

La presente Appendice, parte integrante dell'OIC X, riporta in corsivo le informazioni del decreto ministeriale da includere nella relazione di missione ripartite secondo il criterio di cui al paragrafo 12. Per alcune di esse il presente principio contabile riporta specifiche disposizioni.

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

Parte generale

1) *Le informazioni generali sull'ente, la missione perseguita e l'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;*

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:
 - o Nel caso di "ripristino di valore", l'ammontare della rivalutazione;
 - o 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.

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:
 - o la descrizione della situazione d'incertezza e l'indicazione dell'ammontare dello stanziamento, relativo alla perdita connessa da considerarsi probabile
 - o 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 medio dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'art. 17 comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;*

14) *L'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;*

15) *Un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'art. 10 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni;*

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

17) *La proposta di destinazione dell'avanzo, con 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. 117/2017 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n 117 e successive modificazioni ed integrazioni
le erogazioni gratuite in denaro o le cessioni e 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.

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

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;

L'ente può riportare ulteriori informazioni rispetto a quelle specificamente previste, quando siano ritenute rilevanti per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione e delle prospettive gestionali

APPENDICE D- GLOSSARIO SULLE POSTE DI BILANCIO

La presente Appendice, parte integrante dell'OIC X, riporta il Glossario sulle poste di bilancio del decreto ministeriale

Stato patrimoniale

33. Quote associative o apporti ancora dovuti - importi esigibili da parte dell'ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori.
34. Avviamento - l'attitudine di un'azienda eventualmente acquisita dall'ente a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente.
35. Crediti - diritti ad esigere ad una data scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti.
36. Crediti (immobilizzazioni finanziarie) - crediti derivanti dall'attività di finanziamento e similari, indipendentemente dalla durata degli stessi.
37. Crediti da 5 per mille - importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle entrate
38. Crediti (attivo circolante) - crediti derivanti dallo svolgimento dell'attività non finanziaria, indipendentemente dalla durata degli stessi.
39. Fondo di dotazione dell'ente - fondo di cui l'ente del Terzo settore può disporre al momento della sua costituzione.
40. Patrimonio vincolato – patrimonio derivante da riserve statutarie vincolate nonché da riserve vincolate per scelte operate dagli Organi istituzionali o da terzi donatori.
41. Patrimonio libero – patrimonio costituito dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché da riserve di altro genere.
42. Avanzo/disavanzo d'esercizio - eccedenza dei proventi e ricavi rispetto agli oneri e costi dell'esercizio contabilizzati come tali secondo il principio della competenza economica.
43. Debiti – passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi valore equivalente, di solito ad una data stabilita. Tali obbligazioni sono nei confronti di finanziatori, fornitori e altri soggetti.
44. Debiti per erogazioni condizionate - debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall'ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell'iscrizione del debito nella voce in oggetto, occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell'attività donata.
45. Annotazione prevista dall'art.13, comma 6 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni.
46. L'ente deve documentare il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni.
47. Rendiconto previsto dall'art. 48, comma 3 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni.
48. L'ente deve inserire un rendiconto specifico, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, anche 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 n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, ai sensi dell'art. 87, comma 6 dello stesso.
49. Altri debiti - debiti che non rientrano nelle precedenti voci. Accolgono anche i debiti verso i volontari per rimorsi spese, verso dipendenti e collaboratori per le prestazioni lavorative.

Rendiconto gestionale

50. Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale - componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni, indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali.
51. Proventi da contratti con enti pubblici - proventi derivanti da accordi con enti di natura pubblica aventi carattere sinallagmatico, in cui sia previsto un corrispettivo a fronte di un servizio reso/di un bene fornito.
52. Contributi da enti pubblici - proventi derivanti da accordi, quali le convenzioni, non caratterizzate da un rapporto di sinallagmaticità.
53. Proventi del 5 per mille - proventi derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle entrate.
54. Erogazioni liberali - 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 effettuata in mancanza di qualunque forma di costrizione).
55. 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 vincoli che ne delimitano l'utilizzo, in modo temporaneo o permanente.
56. 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.
57. Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività diverse - componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni, indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali.
58. I costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di raccolte fondi sono i componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolte fondi occasionali e non occasionali di cui all'art. 7 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni.
59. Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali - componenti negativi/positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria/generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni. Laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell'area A del rendiconto gestionale.

Relazione di missione

Parti correlate – Per parti correlate si intende:

- a) Ogni persona o ente in grado di esercitare il controllo sull'ente. Il controllo si considera esercitato dal soggetto che detiene il potere di nominare o rimuovere la maggioranza degli amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni;
 - b) Ogni amministratore dell'ente;
 - c) Ogni società o ente che sia controllato dall'ente (ed ogni amministratore di tale società o ente). Per la nozione di controllo si rinvia a quanto stabilito dall'art. 2359 del codice civile, mentre per la nozione di controllo di un ente si rinvia a quanto detto al punto precedente;
 - d) Ogni dipendente o volontario con responsabilità strategiche;
 - e) Ogni persona che è legata ad una persona la quale è parte correlata dell'ente.
60. Costi e proventi figurativi – i costi e i proventi figurativi quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'ente.

Un esempio di costi figurativi è dato dall'impegno di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato

effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dei contratti collettivi di cui all'art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n°81, così come un esempio di proventi figurativi è riferibile alla traduzione in termini economici dell'apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita

ESEMPI ILLUSTRATIVI

Gli esempi illustrativi non sono parte integrante del principio. Le scritture contabili riportate in questa sezione sono da considerarsi a mero titolo esemplificativo. La stessa rappresentazione in bilancio può essere raggiunta utilizzando altre modalità di scritture contabili.

Esempio 1

Nell'anno X un ente riceve 100.000 euro vincolati dal donatore all'acquisto di un immobile. L'ente una volta acquistato l'immobile lo vincolerà ad essere utilizzato come mensa per i poveri senza prevedere una scadenza per questa destinazione. L'immobile ha una vita utile di 20 anni. L'ente prevede di acquistare l'immobile nell'anno X+1 e in quello stesso anno prevede di destinarlo a mensa. L'ente stabilisce che esiste un vincolo di terzi che inizia all'anno X e termina con l'acquisto dell'immobile (X+1), da quel momento il vincolo è posto dagli organi istituzionali dell'ente senza che sia previsto un termine per questo vincolo. Nel complesso, dunque, l'erogazione liberale è sempre vincolata e la durata del vincolo non è determinabile. Pertanto, il vincolo complessivo (di terzi e degli organi istituzionali) verrà rilasciato nel rendiconto gestionale lungo la vita utile dell'immobile coerentemente con il piano di ammortamento dello stesso (20 anni).

L'ente effettuerà le seguenti scritture:

Anno X

CIV Disponibilità liquide 100.000 a AII 3) Riserve vincolate destinate da terzi 100.000

Anno X+1

BII immobilizzazioni materiali a CIV disponibilità liquide 100.000

AII 2) Riserve vincolate destinate da terzi a AII 3) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 100.000

A5) Ammortamento a Fondo ammortamento 5.000

AII 2) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali a A4 Erogazioni Liberali 5.000

Bilancio anno X +1

Attivo	Passivo
BII immobilizzazioni materiali 100.000	AII 2) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 95.000
Fondo ammortamento (5000)	AII 3) Riserva vincolata destinata da terzi 0
	Avanzo/disavanzo d'esercizio 0
Totale 95.000	Totale 95.000
Oneri/Costi	Proventi/ricavi
A5) Ammortamento 5.000	A4) Erogazioni liberali 5.000
	Avanzo/disavanzo 0

Da Anno X+2 ad Anno X+20

A5) Ammortamento a Fondo ammortamento 5.000

AII 3) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali a A4) Erogazioni Liberali 5.000

Bilancio Anno X+20

Attivo	Passivo
BII Immobilizzazioni materiali 100.000	AII2 Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 0
Fondo ammortamento (100.000)	AII3 Riserva vincolata destinata da terzi 0
	Avanzo/disavanzo d'esercizio 0
Totale 0	Totale 0
Oneri/Costi	Proventi/ricavi
A5) Ammortamento 5.000	A4) Erogazioni liberali 5.000
	Avanzo/disavanzo 0

Esempio 2

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 AII3) Riserve vincolate destinate da terzi 200.000

Bilancio anno X

Attivo	Passivo
CIV Disponibilità liquide 200.000	AII3) Riserva vincolata destinata da terzi 200.000
Totale 200.000	Totale 200.000

Anno X +1

La società eroga le prime 2 borse di studio

A7) Oneri diversi di gestione a CIV) Disponibilità liquide 80.000

AII3) Riserve vincolate destinate da terzi a A4) Erogazioni liberali 80.000

Bilancio anno X+1

Attivo	Passivo
---------------	----------------

CIV Disponibilità liquide 120.000	AII3 Riserva vincolata destinata da terzi 120.000
	Avanzo/disavanzo d'esercizio 0
Totale 200.000	Totale 200.000
Oneri/Costi	Proventi/ricavi
A7) Oneri diversi di gestione 80.000	A4) Erogazioni liberali 80.000
	Avanzo/disavanzo 0

Anno X +2

La società eroga le altre 3 borse di studio

A7) Oneri diversi di gestione a CIV Disponibilità liquide 120.000

AII3) Riserve vincolate destinate da terzi a A4 Erogazioni liberali 120.000

Bilancio anno X+2

Attivo	Passivo
CIV Disponibilità liquide 0	AII 3 Riserva vincolata destinata da terzi 0
	Avanzo/disavanzo d'esercizio 0
Totale 0	Totale 0
Oneri/Costi	Proventi/ricavi
A7) Oneri diversi di gestione 120.000	A4) Erogazioni liberali 120.000
	Avanzo/disavanzo 0