

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Principio Contabile ETS



Testo del principio contabile emanato nel febbraio 2022
ed aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 2 marzo 2023

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“istituto nazionale per i principi contabili” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione di principi e standard in materia di informativa contabile e sostenibilità a livello europeo ed internazionale, intrattenendo rapporti con l'International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi di altri Paesi preposti alle medesime attività.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

INDICE

	par.
FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2-4
PREVISIONI SPECIFICHE PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE	5-30
<i>Postulati del bilancio degli enti del Terzo Settore</i>	5-6
<i>Composizione del bilancio d'esercizio degli enti del Terzo Settore</i>	7-15
<i>Transazioni non sinallagmatiche</i>	16-25
<i>Quote associative e apporti da soci fondatori</i>	26-28
<i>Svalutazione immobilizzazioni materiali ed immateriali</i>	29-30
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	31
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE	32-33
APPENDICE A: INTRODUZIONE AL DECRETO DEL MINISTERO E DEL LAVORO DELLE POLITICHE SOCIALI DEL 5 MARZO 2020	
APPENDICE B: SCHEMI DI STATO PATRIMONIALE E RENDICONTO GESTIONALE	
APPENDICE C: RELAZIONE DI MISSIONE	
APPENDICE D: GLOSSARIO SULLE POSTE DI BILANCIO	
ESEMPI ILLUSTRATIVI	
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE	

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; e (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 civiche 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 ad eccezione delle previsioni specifiche previste dal presente principio. Per gli schemi di bilancio e l’informativa valgono le disposizioni contenute nelle Appendici B e C.

PREVISIONI SPECIFICHE PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Postulati del bilancio degli enti del Terzo Settore

5. I destinatari primari delle informazioni del bilancio del terzo settore sono coloro che forniscono o potenzialmente intendono fornire risorse anche 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. L’organo di amministrazione 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 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 riportati nell’Appendice B e nell’Appendice C.

Stato Patrimoniale

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.

Rendiconto gestionale

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 definiti dal decreto ministeriale come *“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”*;
 - b) Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività diverse definiti da decreto ministeriale come *“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.”*
 - c) Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di raccolte fondi definiti dal decreto ministeriale come *“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.”*;
 - d) Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali definiti da decreto ministeriale come *“i componenti negativi/positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria/generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale 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”*;
 - e) 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. I proventi sono classificati nel rendiconto gestionale sulla base della tipologia di attività svolta (es. area A, B, C, D, E) e nella voce più appropriata (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi ecc.).
11. I costi e gli oneri sono classificati nel rendiconto gestionale per natura secondo l'attività dell'ente cui si riferiscono (es. area A, B, C, D, E).
12. L'ente fornisce informativa nella relazione di missione circa i criteri seguiti per la classificazione nelle diverse aree previste nel rendiconto gestionale.
13. 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 tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell’ente”* e che *“quanto esposto nel presente prospetto non deve essere già stato inserito nel rendiconto gestionale”*
14. Nei costi e proventi figurativi rientrano tra l'altro: i) i costi e proventi figurativi relativi ai volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, comma 1, del Codice del Terzo Settore; ii) quelli relativi ai volontari occasionali e iii) quelli relativi all'erogazione/ricezione gratuita di servizi (ad es. il comodato d'uso).

I costi e proventi figurativi, opportunamente documentati, sono rilevati in calce al rendiconto gestionale al *fair value* della prestazione ricevuta o eseguita se attendibilmente stimabile. Nel determinare il valore:

- a) del costo figurativo del volontario si fa riferimento alla «*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 previsto dal decreto ministeriale»;
- b) dei proventi figurativi, è possibile fare riferimento ai relativi costi figurativi quando lo stesso non risulta facilmente individuabile.

Qualora il *fair value* non sia attendibilmente stimabile, l'ente ne dà conto nella relazione di missione.

Relazione di missione

15. Il decreto ministeriale che introduce la relazione di missione prevede che “*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.*” 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.

Transazioni non sinallagmatiche

16. Le transazioni non sinallagmatiche, ossia le transazioni per le quali non è prevista una controprestazione (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, contributi ecc.), danno luogo all'iscrizione nello stato patrimoniale di attività rilevate al *fair value* alla data di acquisizione.
17. In contropartita all'iscrizione nello stato patrimoniale delle attività sono rilevati dei proventi nel rendiconto gestionale classificati secondo quanto previsto dal paragrafo 10 del presente principio contabile.

Riserve vincolate e debiti per erogazioni liberali condizionate

18. Qualora l'organo amministrativo dell'ente decida 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 AII 2) “*Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali*”.
19. 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).
20. Qualora il vincolo sia apposto da un donatore, l'ente applica il seguente modello contabile:
 - a. Rileva le attività in contropartita alla voce del Patrimonio Netto Vincolato AII 3) “*Riserve vincolate destinate da terzi*”;
 - b. Rilascia la riserva in contropartita all'apposita voce di provento del rendiconto gestionale, secondo le previsioni del paragrafo 19 di cui sopra.

21. Qualora un donatore imponga una condizione, 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, l'ente rileva le attività in contropartita alla voce D5) *“debiti per le erogazioni liberali condizionate”* nel passivo dello stato patrimoniale. Successivamente, il debito viene rilasciato in contropartita all'apposita voce di provento del rendiconto gestionale, proporzionalmente al venir meno della condizione.

Determinazione del fair value

22. L'iscrizione delle attività al *fair value* avviene quando lo stesso è attendibilmente stimabile. Qualora il *fair value* non sia attendibilmente stimabile, l'ente ne dà conto nella relazione di missione.
23. I beni acquistati ad un valore simbolico rispetto al loro reale valore di mercato sono contabilizzati secondo le previsioni per le transazioni non sinallagmatiche.
24. I beni di magazzino ricevuti gratuitamente nel corso dell'anno possono essere rilevati al loro *fair value* al termine dell'esercizio anziché al loro *fair value* al momento dell'iscrizione in bilancio.

Contributi pubblici

25. I contributi pubblici in conto esercizio sono contabilizzati secondo le previsioni di cui al paragrafo 17 mentre i contributi pubblici in conto impianti sono contabilizzati secondo le previsioni di cui al paragrafo 20.

Quote associative e apporti da soci fondatori

26. 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 rilevato nella voce A) *“quote associative o apporti ancora dovuti”*.
27. Le quote associative e gli apporti da soci fondatori ricevuti nel corso dell'esercizio sono iscritti in contropartita al:
 - a. 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”*.
 - b. Rendiconto gestionale nella voce A1) *“proventi da quote associative e apporti dei fondatori”* negli altri casi, a meno che dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale dell'ente (es. apporti per ricapitalizzazione).
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”* aggiunta nell'apposita area del rendiconto gestionale in base a quanto disposto dal decreto ministeriale.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

31. Le disposizioni del presente principio si applicano ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2021 o da data successiva.

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.
33. Per il primo bilancio d'esercizio redatto secondo le disposizioni del presente principio l'ente può:
- a. non presentare il bilancio comparativo;
 - b. nel caso di applicazione prospettica, non rilevare al *fair value* le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso dell'esercizio se la stima del *fair value* risulta eccessivamente onerosa. L'ente che si avvale di tale scelta ne dà informativa nella relazione di missione.

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

La presente Appendice, parte integrante dell'OIC 35, 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 35, riporta gli schemi di stato patrimoniale e rendiconto gestionale previsti dal decreto ministeriale integrati dalle seguenti voci aggiunte dal presente principio contabile (le voci aggiunte solo sottolineate).

STATO PATRIMONIALE

Attivo
<i>A) quote associative o apporti ancora dovuti</i>
<i>B) immobilizzazioni</i>
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 macchinari;
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.
<i>C) attivo circolante</i>
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 da 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;
3) 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) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Proventi del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Ammortamenti			8) Contributi da enti pubblici		
<u>5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali</u>					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
8) Rimanenze iniziali			11) Rimanenze finali		
<u>9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali</u>					
<u>10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali</u>					
Totale			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		
<u>5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali</u>					
6) Accantonamento per rischi e oneri			6) Altri ricavi rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da 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					
5 bis) <u>svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali</u>					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
8) <u>Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali</u>					
9) <u>Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali</u>					
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			2) 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 35, 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:

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.

“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;

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.

APPENDICE D: GLOSSARIO SULLE POSTE DI BILANCIO

La presente Appendice, parte integrante dell'OIC 35, riporta il Glossario sulle poste di bilancio del decreto ministeriale

“Stato patrimoniale

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.

Avviamento - attitudine dell'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.

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.

Crediti (immobilizzazioni finanziarie) - crediti derivanti dalle attività di finanziamento e similari, indipendentemente dalla durata degli stessi.

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

Crediti (attivo circolante) - crediti derivanti dallo svolgimento dell'attività non finanziaria, indipendentemente dalla durata degli stessi.

Fondo di dotazione dell'ente - fondo di cui l'ente del Terzo settore può disporre al momento della sua costituzione.

Patrimonio vincolato – patrimonio derivante da riserve statutarie vincolate nonché da riserve vincolate per scelte operate dagli Organi istituzionali o da terzi donatori.

Patrimonio libero – patrimonio costituito dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché da riserve di altro genere.

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.

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 un valore equivalente, di solito ad una data stabilita. Tali obbligazioni sono nei confronti di finanziatori, fornitori e altri soggetti.

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.

Annotazione prevista dall'art.13, comma 6 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni.

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.

Rendiconto previsto dall'art. 48, comma 3 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni.

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.

Altri debiti - debiti che non rientrano nelle precedenti voci. Accolgono anche i debiti verso i volontari per rimborsi spese, verso dipendenti e collaboratori per le prestazioni lavorative.

Rendiconto gestionale

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.

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.

Contributi da enti pubblici - proventi derivanti da accordi, quali le convenzioni, non caratterizzate da un rapporto di sinallagmaticità.

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.

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).*

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.

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.

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.

I costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi - i componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolta fondi occasionali e non occasionali di cui all'art. 7 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni.

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.*

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

Per rilevare l'acquisizione dell'erogazioni liberale vincolata da terzi

Anno X+1

BII immobilizzazioni materiali a CIV disponibilità liquide 100.000

AII 3) Riserve vincolate destinate da terzi a A4) Erogazioni liberali 100.000

(per rilevare la conclusione del vincolo da terzi)

A9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali a AII2) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 100.000

(per rilevare l'apposizione del vincolo interno)

A5) Ammortamento a Fondo ammortamento 5.000

(per rilevare l'ammortamento del bene)

AII 2) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali a A10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 5.000

(per neutralizzare l'effetto dell'ammortamento)

Bilancio anno X+1

Attivo	Passivo
BII immobilizzazioni materiali 100.000	AII 2) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 95.000
Fondo ammortamento (5.000)	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 95.000
A9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali 95.000	
A10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (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 A10) Utilizzo riserva vincolata per
decisione degli organi istituzionali 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	
A10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (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 120.000	Totale 120.000
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

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrate dell'OIC 35.

Ambito di applicazione

1. Il decreto ministeriale prevede che ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 13 del Codice del Terzo Settore:
 - a. gli enti con ricavi, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000 euro devono redigere il bilancio formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione (utilizzando il principio di competenza economica);
 - b. gli enti con ricavi proventi o entrate comunque denominate inferiori a detta soglia possono predisporre un bilancio in forma di rendiconto per cassa (utilizzando il principio di cassa).
2. Il presente principio contabile si applica solo agli enti che redigono il bilancio utilizzando il principio della competenza economica. Si è deciso di dare priorità a tali enti perché saranno assoggettati alla revisione legale dei conti a partire dai bilanci dell'esercizio 2021. Il principio contabile per gli enti del Terzo Settore disciplina le specificità degli enti per le quali le regole contabili ordinarie avrebbero fornito una rappresentazione non appropriata rispetto all'assenza di scopo di lucro e le finalità tipiche degli enti del Terzo Settore. Pertanto nell'ambito di applicazione, è stabilito che gli enti del Terzo Settore osservano le regole contenute nei principi contabili nazionali OIC ad eccezione delle regole contabili previste nel presente principio.
3. Tale impostazione è in linea con il disposto del decreto ministeriale che stabilisce che gli enti del Terzo Settore seguano le norme ordinarie del codice civile e dei principi contabili nazionali per la predisposizione del bilancio in quanto compatibili con l'assenza di scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo Settore. Pertanto, per tutte le altre operazioni per le quali non è stata prevista una disciplina specifica nel principio contabile degli enti del Terzo Settore si applicano le regole contabili dei principi contabili OIC in vigore.

Finalità e postulati del bilancio degli enti del Terzo Settore

4. Seguendo l'impostazione richiamata nell'ambito di applicazione si è ritenuto che l'unico postulato di bilancio che richiedesse un adattamento fosse quello della continuità aziendale.
5. Tenuto conto che gli enti del Terzo Settore sono organizzazioni che non hanno scopo di lucro e che la loro attività non è preordinata alla produzione del reddito, ma piuttosto a mantenere un equilibrio economico finanziario, il presente principio contabile ha adattato il postulato della continuità aziendale. L'OIC 11, infatti, riconduce il postulato della continuità aziendale alla capacità dell'azienda di produrre reddito. Per rendere comunque tale concetto applicabile dagli enti del Terzo Settore, nel principio contabile è stato chiarito che:
 - a. l'organo di amministrazione dell'ente nel fare la valutazione della continuità aziendale tiene conto che l'attività non è preordinata alla produzione del reddito; e che
 - b. la valutazione può essere effettuata realizzando un budget che dimostri che l'ente abbia risorse sufficienti per svolgere la propria attività e per rispettare le obbligazioni assunte nei dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio.

Composizione del bilancio d'esercizio degli enti del Terzo Settore

6. In risposta alla consultazione sulla bozza di principio contabile sono stati segnalati alcuni problemi classificatori degli oneri e dei proventi nel rendiconto gestionale. In particolare è stato rilevato il problema che alcune transazioni non sinallagmatiche possano rientrare in diverse definizioni. Ad esempio possono essere considerati proventi da raccolta fondi, erogazioni liberali oppure contributi

privati. L'individuazione di un criterio di classificazione unico richiede un periodo di analisi e di verifica empirica non compatibile con i tempi di emanazione del principio contabile. Pertanto, si è ritenuto opportuno prevedere nel principio contabile un criterio di classificazione che muove dalle definizioni del glossario contenute nel decreto ministeriale e una regola di *disclosure* dei criteri di classificazione adottati dall'ente per i proventi che potrebbero essere classificati in diverse voci del rendiconto gestionale. Ciò consente al lettore del bilancio di avere sufficienti informazioni per comprendere i valori iscritti nel rendiconto gestionale e poter svolgere una comparazione con altri enti. Nel frattempo l'OIC ha deciso di avviare una fase di *Post Implementation Review* con l'auspicio che attraverso la raccolta di evidenze empiriche sui criteri di classificazione adottati in un arco temporale sufficientemente ampio si possano risolvere nel principio contabile tali problemi applicativi.

Transazioni non sinallagmatiche

7. Il presente principio prevede che le transazioni non sinallagmatiche sono rilevate al *fair value*. Come noto i principi contabili nazionali OIC prevedono la rilevazione al *fair value* unicamente delle immobilizzazioni materiali acquisite gratuitamente. Per gli enti del Terzo Settore si è deciso di estendere tale criterio anche alle immobilizzazioni immateriali e alle rimanenze di magazzino ricevute gratuitamente. La valutazione al *fair value* di tali transazioni risponde alla rilevanza che assumono per gli enti del Terzo Settore rispetto ai soggetti profit. Una limitazione della possibilità di iscrizione al *fair value* delle stesse non fornirebbe un quadro fedele delle risorse ricevute dall'ente per svolgere la sua missione. Pertanto, si è deciso di estendere la valutazione al *fair value* a tutte le attività ricevute gratuitamente dall'ente.
8. Le stesse motivazioni hanno indotto a prevedere la contabilizzazione delle transazioni a valore simbolico alla stregua delle risorse da transazioni non sinallagmatiche. Pertanto, l'acquisto di un bene ad un valore simbolico non è rilevato al costo in bilancio bensì al suo *fair value* come accade per le risorse da transazioni non sinallagmatiche. Ciò in quanto nella sostanza le due operazioni si equivalgono.
9. Non si deve confondere l'acquisto ad un "prezzo simbolico" con l'acquisto ad un prezzo "significativamente inferiore" al valore di mercato. Ciò in quanto la locuzione "significativamente inferiore" è riferita ad un prezzo fortemente scontato, mentre quella di "prezzo simbolico" è riferita ad un prezzo pressoché irrisorio.
10. In contropartita alle attività acquisite attraverso transazioni non sinallagmatiche il principio contabile prevede che l'ente rilevi un provento nel rendiconto gestionale. In questo modo il rendiconto gestionale dà evidenza della capacità dell'ente di attrarre risorse dall'esterno. Qualora l'organo amministrativo dell'ente decida di vincolare le risorse ricevute a progetti specifici, l'ammontare del vincolo è appostato nell'apposita riserva del patrimonio netto. A fronte dell'iscrizione di detta riserva è necessario rilevare uno specifico accantonamento nel rendiconto gestionale. Negli esercizi successivi il venire meno del vincolo è contabilizzato attraverso il decremento della riserva e la rilevazione dell'utilizzo nel rendiconto gestionale. Questa rappresentazione consente di dare conto delle risorse destinate dall'ente ad attività future e di quanto ha utilizzato nel corso dell'esercizio risorse vincolate in passato. Per attuare questo modello di rappresentazione è stato necessario prevedere l'aggiunta di specifiche voci nel rendiconto gestionale (par. 18 del principio contabile). L'aggiunta delle voci è stata prevista in applicazione della disposizione del decreto ministeriale che consente di "*aggiungere, laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto*".
11. Diverso il trattamento contabile previsto per le transazioni non sinallagmatiche vincolate da terzi. Per queste il principio contabile prevede che siano rilevate in contropartita all'apposita riserva di patrimonio netto e rilasciate nel rendiconto gestionale proporzionalmente all'esaurirsi del vincolo. Si è deciso di non rilevare immediatamente nel rendiconto gestionale le transazioni non sinallagmatiche vincolate da terzi in quanto a differenza di quelle vincolate dagli organi istituzionali, queste non sono pienamente nella disponibilità dell'ente al momento della rilevazione

iniziale. Tale situazione si verifica anche per i contributi in conto impianti e pertanto sono contabilizzati in modo analogo.

Svalutazioni di immobilizzazioni materiali ed immateriali

12. L'OIC 9 disciplina il trattamento contabile delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali e prevede che se il valore recuperabile di un'immobilizzazione è inferiore al suo valore contabile, l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore.
13. L'OIC 9 definisce il valore recuperabile di un'attività come il maggiore tra il suo valore d'uso e il suo *fair value*, al netto dei costi di vendita.
14. L'OIC 9 prevede che per determinare il valore d'uso di un'immobilizzazione si debbano attualizzare i flussi di cassa futuri ad un tasso che *“riflette il rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempistica e rischio equivalenti a quelli che la società si aspetta che derivino dall'immobilizzazione in oggetto”*. Questa disposizione, che si basa sul concetto di rendimento e premio per il rischio, non è applicabile agli enti del Terzo Settore in quanto questi sono aziende che non hanno scopo di lucro.
15. Tenuto conto di ciò, il presente principio contabile prevede che gli enti del Terzo Settore per determinare il valore d'uso delle immobilizzazioni adottano l'approccio semplificato dell'OIC 9 che non richiede di attualizzare i flussi di cassa futuri.

Disposizioni di prima applicazione

16. Il principio contabile prevede, coerentemente l'OIC 29 in tema di cambiamenti di principi contabili, che un ente:
 - a. non deve presentare i dati comparativi rettificati. Pertanto, un ente può applicare il nuovo principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettua una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso;
 - b. può applicare il nuovo 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.
17. Detta previsione si è resa necessaria in quanto l'applicazione retrospettica del nuovo principio contabile potrebbe essere particolarmente onerosa perché per esempio potrebbe richiedere di stimare il *fair value* di attività ricevute gratuitamente in esercizi precedenti.
18. (abrogato)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 2 marzo 2023

19. Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato la Nota n.5941 del 5 aprile 2022 *“Ordinamento contabile degli enti del Terzo settore. Articolo 13 del d.lgs. n.117/2017. Chiarimenti”*. La nota ha chiarito che *“(…) per i nuovi soggetti iscritti al RUNTS, diversi dagli ETS di diritto transitorio (ODV, APS e ONLUS iscritte nei rispettivi, preesistenti registri), l'obbligo di adozione dei modelli di bilancio definiti con il (...) D.M. n. 39/2020 si configura soltanto in seguito all'avvenuta iscrizione.”* La nota ha previsto poi che *“(…) si può configurare una deroga a tale vincolo soltanto nel caso di iscrizione (o costituzione) conseguita nell'ultimo trimestre dell'esercizio finanziario.”* La ragione sottostante la concessione della suddetta deroga è *“l'esigenza di non gravare l'ente di un sovraccarico di oneri amministrativi - sproporzionato rispetto alla perseguita omogeneità del fine informativo - che deriverebbero dall'applicazione*

retroattiva degli schemi di bilancio alla parte preponderante dell'esercizio finanziario, nella quale l'ente non era qualificabile come ETS". Anche tenuto conto di tali disposizioni, sono state portate a regime per tutti gli ETS che per la prima volta redigono il bilancio in base al presente principio contabile le semplificazioni di prima applicazione di cui al paragrafo 33. In precedenza tali semplificazioni erano state previste solo per i bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021.