



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**Il bilancio degli Enti del Terzo Settore
e l'OIC 35**

**Financial Reporting of Third Sector
Entities and OIC 35**

Relatore:

Prof. Poli Simone

Rapporto Finale di:

Forlini Serena

Anno Accademico 2025/2026

A chi mi supporta ogni giorno
e a chi continua a farlo dall'alto...

INDICE

<i>Introduzione</i>	5
---------------------	---

CAPITOLO 1

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

<i>1.1 Definizione, origini e sviluppo del Terzo settore</i>	6
<i>1.2 Ruolo economico e sociale</i>	8
<i>1.3 La riforma del 2017</i>	11

CAPITOLO 2

TRASPARENZA E INFORMATIVA

ECONOMICO-FINANZIARIA NEGLI ETS

<i>2.1 Gli obblighi di trasparenza</i>	15
<i>2.2 Il bilancio d'esercizio</i>	17
<i>2.3 Il bilancio degli enti di maggiori dimensioni</i>	18
<i>2.3.1 Stato patrimoniale</i>	19
<i>2.3.2 Rendiconto gestionale</i>	21
<i>2.3.3 Relazione sulla missione</i>	24
<i>2.4 Il bilancio degli enti minori: il rendiconto per cassa</i>	25
<i>2.5 Il bilancio sociale</i>	27
<i>2.6 Il nuovo principio contabile OIC 35</i>	29
<i>2.6.1 Transazioni non sinallagmatiche</i>	30
<i>2.6.2 Quote associative e apporti dai soci fondatori</i>	32
<i>2.6.3 Svalutazioni immobilizzazioni materiali ed immateriali</i>	33

CAPITOLO 3

CRITICITÀ DELLA RIFORMA

<i>3.1 Difficoltà applicative dell'OIC 35</i>	<i>34</i>
<i>3.2 Criticità nella redazione del bilancio</i>	<i>35</i>
<i>3.3 Limiti di trasparenza e comparabilità tra gli ETS</i>	<i>36</i>
<i>Considerazioni conclusive</i>	<i>38</i>
<i>Bibliografia</i>	<i>40</i>

INTRODUZIONE

Negli ultimi anni, il Terzo Settore ha assunto un ruolo sempre più rilevante all'interno della società, affermandosi come uno spazio in cui iniziativa privata e finalità solidaristiche si incontrano per rispondere a bisogni collettivi e affiancare l'azione dello Stato e del mercato.

La crescente importanza di questi enti ha reso necessario un processo di maggiore regolamentazione, culminato nella recente riforma del Terzo Settore, che ha introdotto un quadro normativo più organico e strumenti volti a garantire maggiore chiarezza e responsabilità nella gestione delle attività. In questo scenario, la capacità degli ETS di comunicare in modo trasparente il proprio operato assume un elemento centrale, non solo sotto il profilo normativo, ma anche per costruire e mantenere la fiducia con gli stakeholder.

Alla luce di tali premesse, il presente elaborato si propone di analizzare il sistema di rendicontazione degli Enti del Terzo Settore, seguendo un percorso articolato in tre parti principali. In primo luogo, verrà ricostruito il percorso evolutivo e normativo che ha caratterizzato il settore, al fine di inquadrare il contesto di riferimento. Successivamente, l'attenzione si concentrerà sugli strumenti di informativa e sui principali obblighi contabili, con uno sguardo alle diverse tipologie di bilancio e ai principi che ne guidano la redazione, tra cui l'OIC 35. Infine, saranno evidenziate alcune criticità ancora presenti, con l'obiettivo di offrire una riflessione sulle possibili aree di miglioramento.

CAPITOLO 1

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

1.1 DEFINIZIONE, ORIGINE ED EVOLUZIONE DEL TERZO SETTORE

Il Terzo Settore non è semplicemente un'area "residua" tra lo Stato e il mercato (rispettivamente definiti Primo e Secondo settore), ma rappresenta l'insieme di enti privati e organizzazioni che operano senza fini di lucro. Si tratta di soggetti che non rientrano nelle amministrazioni pubbliche, data la loro natura privata, né possono essere considerati imprese in senso stretto, in quanto non perseguono la massimizzazione del profitto. Ciò che li accomuna è l'obiettivo condiviso di rispondere ai bisogni della collettività che lo Stato non riesce a soddisfare e che le aziende tradizionali non trovano conveniente gestire. Per questo motivo, tali realtà non si limitano a fornire servizi, ma svolgono un ruolo attivo nel generare benefici per la comunità e nel promuovere una maggiore coesione sociale.¹

Il concetto di Terzo settore è stato formalizzato in epoca moderna, ma trae origine da pratiche di solidarietà antichissime: già nel Medioevo esistevano forme rudimentali di attività sociali. Nell'Ottocento iniziarono ad assumere un'organizzazione più strutturata. In questa fase, l'assistenza sociale era affidata prevalentemente a soggetti privati e ad organizzazioni legate alla Chiesa, come le Opere Pie. Parallelamente, le antiche corporazioni medievali furono sostituite

¹ CANTIERE TERZO SETTORE, *Cos'è il Terzo Settore*
<https://www.cantiereterzosettore.it/cose-il-terzo-settore/>

dalle società di mutuo soccorso, fondate su principi di auto-aiuto e solidarietà reciproca, in contrapposizione all'impostazione caritativa delle Opere pie. Nello stesso periodo nacquero anche le prime cooperative, istituite per rispondere ai bisogni emergenti della popolazione, tra cui l'istruzione e il sostegno economico. Con la nascita dello Stato sociale nel Novecento, il ruolo delle organizzazioni sociali subì un ridimensionamento a causa del crescente intervento pubblico nella sanità e nella previdenza. Tale processo proseguì anche durante il periodo fascista, quando molte associazioni furono represse o assorbite dallo Stato con l'obiettivo di limitarne l'autonomia e controllarne l'attività.

Una svolta significativa per il Terzo settore in Italia arrivò con l'approvazione della Costituzione repubblicana nel 1948. Il riconoscimento dei principi di solidarietà e pluralismo (Art. 2) e della libertà di associazione (Art. 18) favorì, nel secondo dopoguerra, lo sviluppo di nuove forme di impegno civile e sociale promosse da minoranze indipendenti da partiti e sindacati. A partire dagli anni Settanta si assistette a una forte espansione dell'azione collettiva: si svilupparono organizzazioni fondate su principi di volontariato e di mutualità e nacquero le prime forme di impresa sociale.² Tuttavia, solo negli anni Novanta il Terzo settore ottenne

² IANES A., *Ascesa, declino e ritorno alle radici del terzo settore in Italia*, in "Rivista Impresa sociale", n. 2/2023
<https://www.rivistaimpresasociale.it/rivista/articolo/ascesa-declino-e-ritorno-alle-radici-del-terzo-settore-in-italia>

un riconoscimento giuridico delle sue diverse forme associative e delle attività di interesse generale da esse svolte.

Un passaggio fondamentale si verificò nel 2001 con la riforma del titolo V della Costituzione, che introdusse il principio di sussidiarietà orizzontale (art.118 comma 4), in base al quale lo Stato e gli enti territoriali sono tenuti a favorire l'iniziativa autonoma dei cittadini, singoli e associati, nello svolgimento di attività di interesse generale.³

Successivamente, il settore ha progressivamente raggiunto dimensioni tali da rendere necessario un intervento legislativo, culminato con la legge delega n. 106/2016 e i successivi decreti attuativi, che hanno avviato la Riforma del Terzo settore.

Alla luce di questa evoluzione, risulta opportuno esaminare il ruolo che il Terzo settore svolge concretamente all'interno del sistema economico e sociale.

1.2 RUOLO ECONOMICO E SOCIALE

Il terzo settore riveste un ruolo sempre più rilevante nel nostro paese. Infatti, secondo il report annuale sul settore non profit redatto dall'ISTAT⁴, al 31 dicembre 2023 le istituzioni senza scopo di lucro attive in Italia sono 368.367 e

³ Per approfondimento si rimanda a ARENA G., *Sussidiarietà orizzontale e Terzo Settore*, in "Rivista Impresa Sociale", n. 3/2020

<https://www.rivistaimpresasociale.it/rivista/articolo/sussidiarieta-orizzontale-ed-enti-del-terzo-settore>

⁴ ISTAT, *Struttura e profili del settore non profit*, www.istat.it, 2023

<https://www.istat.it/comunicato-stampa/struttura-e-profilo-del-settore-non-profit-anno-2023/>

impiegano complessivamente 949.200 dipendenti. Nonostante un lieve calo registrato nel 2022, il settore ha ripreso a crescere con un incremento del 2,3% nel numero di enti e del 3,2% nella forza lavoro.

Dal punto di vista territoriale, la distribuzione delle organizzazioni risulta disomogenea, con una forte concentrazione al Nord Italia con il 49,7%, seguito dal Centro con il 22,0%, mentre al Sud e sulle Isole si attesta rispettivamente al 18,8% e il 9,5%. Con riferimento ai settori di attività, l'ambito sportivo presenta il numero di istituzioni non profit più elevato (32,3%), seguito dalle attività ricreative e di socializzazione (16,6%), dalle attività culturali e artistiche (15,4%) e dall'assistenza sociale e protezione civile (9,4%).

Nel suo complesso, il Terzo settore rappresenta una componente significativa della struttura produttiva dei principali Paesi ad industrializzazione avanzata.

Anche in Italia il suo ruolo è rilevante: le organizzazioni del settore contribuiscono infatti per circa il 4,3% al PIL e rappresentano il 3,6% dell'occupazione complessiva, a cui si aggiunge il contributo di oltre 5 milioni di volontari.⁵

Dal punto di vista sociale, invece, assume una funzione centrale nel rafforzamento della coesione, dell'integrazione e della partecipazione sociale. Una quota significativa degli enti è impegnata nell'offerta di servizi rivolti direttamente alle

⁵ AMATI F., D'ACUNTO S. e MUSELLA M., *Economia politica del terzo settore*, Giappichelli editore, Torino, 2021, Introduzione

persone, in ambiti quali l'assistenza, la sanità e il sostegno a famiglie e anziani in condizioni di vulnerabilità. Attraverso tali attività, il Terzo settore contribuisce concretamente alla riduzione delle disuguaglianze e al miglioramento del benessere collettivo.

A dimostrazione di quanto affermato, una recente ricerca condotta da Intesa Sanpaolo e Prometeia evidenzia come ogni euro investito nel Terzo settore sia in grado di generare oltre tre euro in termini di benefici sociali.⁶

Inoltre, la rilevanza del settore si manifesta con particolare evidenza nei momenti di crisi, quando i bisogni collettivi diventano più intensi e diffusi. Un esempio significativo è rappresentato dalla pandemia da Covid-19, che ha evidenziato la capacità di risposta sia degli Enti del Terzo settore sia della società nel suo complesso, affiancando e integrando l'intervento pubblico, in linea con quanto previsto dall'art.118 della Costituzione. Un'analisi ISTAT mostra come l'emergenza abbia coinvolto circa 770 mila persone non abitualmente impegnate in attività di volontariato. Invece, tra coloro che erano già attivi prima della pandemia, oltre la metà ha intensificato il proprio impegno.⁷

⁶ INTESA SANPAOLO GROUP, *Terzo settore e impatto sociale*, 2025
https://group.intesasnpaolo.com/it/newsroom/tutte-le-news/news/2025/impatto-sociale-finanziamento-terzo-settore?utm_source=chatgpt.com

⁷ ISTAT, *Il volontariato prima e dopo la pandemia*, www.istat.it, 2023, p. 4
<https://www.istat.it/news-dati-alla-mano/il-volontariato-prima-e-dopo-la-pandemia/>

Tali elementi testimoniano il forte radicamento del settore nella società civile e il suo contributo allo sviluppo delle comunità locali, coniugando ricchezza sociale e ricchezza economica.

1.3 LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Come già anticipato, l'esigenza di superare la frammentazione normativa che caratterizzava il settore ha trovato risposta nella legge delega n.106/2016. In attuazione della delega sono stati emanati diversi decreti legislativi, tra cui il d.lgs. 3 luglio 2017, n.117, noto come Codice del Terzo Settore, che rappresenta oggi il principale riferimento in materia.

La riforma, dunque, ha provveduto al riordino e alla revisione complessiva delle norme relative al Terzo settore, definendone sia le attività sia gli enti che ne fanno parte.

Secondo quanto previsto dal Codice del Terzo Settore⁸, gli enti del Terzo Settore (ETS) sono organizzazioni private senza scopo di lucro, costituite da persone fisiche o giuridiche, che svolgono in modo stabile attività di interesse generale a favore della collettività.

Rientrano tra gli ETS diverse categorie di enti:

- le organizzazioni di volontariato (ODV);
- le associazioni di promozione sociale (APS);

⁸ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art. 4

- gli enti filantropici;
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- le reti associative;
- le società di mutuo soccorso (SOMS);
- le associazioni riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società.

Ai fini del loro riconoscimento giuridico è necessaria l'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.⁹ L'iscrizione, pur essendo volontaria, rappresenta una condizione essenziale per accedere ai benefici fiscali previsti dalla normativa e per ottenere il riconoscimento ufficiale della qualifica di ETS.¹⁰

Gli Enti del Terzo settore si caratterizzano per alcuni elementi essenziali. In primo luogo, il patrimonio dell'Ente deve essere utilizzato esclusivamente per le attività che concorrono a raggiungere le finalità statutarie ed è vietata la distribuzione, anche in forma indiretta, di utili, avanzi di gestione, fondi o riserve.¹¹

In secondo luogo, gli ETS devono svolgere in via esclusiva o prevalente una o più attività di interesse generale. Tali attività comprendono numerosi ambiti, tra cui quello sociale, culturale, educativo, ambientale e sportivo.¹² Accanto ad esse, gli

⁹ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art. 11

¹⁰ DEZIO G., *Profili civilistici delle associazioni e fondazioni del terzo settore*, Tab edizioni, 2022, p. 41

¹¹ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art. 8

¹² Per l'elenco dettagliato si rinvia al D.lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art. 5

enti possono svolgere anche “attività diverse”, purché previste dallo statuto o dall’atto costitutivo e abbiano carattere secondario e strumentale rispetto a quelle di interesse generale.¹³

Sono considerate strumentali tutte le attività “finalizzate a supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell’ente”. Il requisito della secondarietà sussiste quando, in ciascun esercizio, sia rispettata almeno una delle seguenti condizioni:

1. i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell’ente;
2. i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell’ente.

Il carattere secondario e strumentale di tali “attività diverse” deve essere adeguatamente documentato nella Relazione di Missione o, per gli enti di minori dimensioni, indicato in calce al Rendiconto per Cassa, specificando il criterio economico-quantitativo adottato.¹⁴ Tale disciplina ha lo scopo di garantire che l’ente non perda la propria identità trasformandosi di fatto in una comune impresa commerciale.

¹³ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art. 6

¹⁴ Decreto Ministeriale n.107/2021

Gli ETS, inoltre, possono svolgere le proprie attività avvalendosi del contributo dei volontari, per i quali è previsto l'obbligo di iscrizione in un apposito registro quando questi svolgano la loro attività in modo non occasionale.¹⁵

Un ulteriore elemento rilevante riguarda l'autonomia organizzativa. Gli enti dispongono di propri organi, quali assemblea, organo di amministrazione e organo di controllo, oltre che di statuti e regolamenti interni ispirati a principi di democraticità e trasparenza.¹⁶

Alla luce del quadro normativo delineato, gli Enti del Terzo Settore presentano caratteristiche giuridiche e finalità specifiche che incidono direttamente sulle loro modalità di gestione e di funzionamento. Per questo motivo, appare opportuno analizzare le modalità con cui gli ETS rappresentano la propria attività sotto il profilo economico-finanziario, tema che sarà approfondito nel capitolo successivo.

¹⁵ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art. 17

¹⁶ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, artt. 21-30

CAPITOLO 2

TRASPARENZA E INFORMATIVA

ECONOMICO-FINANZIARIA NEGLI ETS

2.1 GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA

Nonostante le possibili affinità con il più ampio universo degli enti non profit, il Terzo settore, a seguito della riforma, si configura come un ambito giuridico autonomo e ben delimitato. Non tutti i soggetti non profit, infatti, rientrano automaticamente in tale perimetro.

Per gli Enti del Terzo settore il legislatore ha introdotto obblighi più stringenti in termini di trasparenza, responsabilità e accountability, giustificati dal riconoscimento di un regime di favore e dall'accesso a specifici strumenti di sostegno.¹⁷

In questo contesto, la trasparenza assume un ruolo centrale in quanto consente di comunicare in modo chiaro agli stakeholder le modalità in cui vengono perseguite le finalità istituzionali. Dovrebbe inoltre evidenziare anche eventuali criticità o insuccessi, nonché le azioni correttive intraprese dagli enti.¹⁸

La principale misura di trasparenza introdotta dalla Riforma riguarda l'istituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). Il registro "è pubblico

¹⁷ CANTIERE TERZO SETTORE, *Cos'è il Terzo Settore*
<https://www.cantiereterzosettore.it/cose-il-terzo-settore/>

¹⁸ ESPOSITO L., *La trasparenza nei confronti degli enti non profit e del terzo settore*, in "Cantieri terzo settore", 2021
www.cantiereterzosettore.it/la-trasparenza-nei-confronti-degli-enti-non-profit-e-del-terzo-settore/

ed è reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica”¹⁹, configurandosi come uno strumento di pubblicità a livello nazionale delle principali informazioni relative agli enti iscritti. A ciò si aggiunge l’obbligo di inserire nella denominazione sociale l’indicazione di “Ente del Terzo settore” o l’acronimo “ETS”, al fine di rendere immediatamente riconoscibile la natura dell’organizzazione.²⁰

La trasparenza riguarda anche i soggetti interni all’ente. I membri hanno infatti il “diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall’atto costitutivo o dallo statuto”.²¹

Tuttavia, la più importante forma di trasparenza verso l’esterno è rappresentata dal bilancio d’esercizio, anch’esso disciplinato da disposizioni specifiche rispetto a quelle previste per le imprese profit. A partire dal 2021, tutti gli ETS sono tenuti ad adottare schemi di bilancio uniformi e a depositarli annualmente nel RUNTS. L’obiettivo di tale previsione è di garantire un linguaggio comune e una maggiore comparabilità tra le diverse realtà del settore.

La trasparenza però non si limita ai soli aspetti economico-finanziari, ma si estende anche alla dimensione sociale, soprattutto nei confronti della comunità e dei donatori. Per questo motivo, gli enti minori che raccolgono fondi sono tenuti a

¹⁹ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art. 45, comma 2

²⁰ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art.12, comma 2

²¹ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, art. 15, comma 3

rendicontarne l'utilizzo e i risultati ottenuti, mentre quelli di maggiori dimensioni hanno l'obbligo di redigere e pubblicare il bilancio sociale.²²

In sintesi, la normativa vuole garantire un sistema informativo aperto e accessibile, attraverso il quale tutti i soggetti interessati possano conoscere come l'ente utilizza le risorse disponibili, quali decisioni adotta e i risultati che raggiunge. Ciò contribuisce a rafforzare la credibilità, la responsabilità e la fiducia nei confronti del Terzo settore.

2.2 IL BILANCIO DI ESERCIZIO

Il bilancio d'esercizio ha la funzione di rappresentare in modo chiaro se l'ente è in grado di mantenere nel tempo condizioni di equilibrio economico e finanziario.

A seguito della Riforma del Terzo settore, la disciplina del bilancio è contenuta nell'art. 13 del CTS, dedicato alle scritture contabili e al bilancio.

Gli enti che svolgono la propria attività principalmente in forma di impresa commerciale sono tenuti a redigere le scritture contabili e il bilancio seguendo le disposizioni previste dal codice civile, con l'obbligo di deposito presso il Registro delle imprese.²³

²² ESPOSITO L., *Gli obblighi di trasparenza per gli enti del Terzo settore*, in "Cantiere terzo settore", 2021

www.cantiereterzosettore.it/gli-obblighi-di-trasparenza-per-gli-enti-del-terzo-settore/

²³ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, Art. 13, comma 5

Diversamente, per gli ETS non commerciali²⁴ è previsto l'obbligo di tenere la contabilità generale e redigere il bilancio d'esercizio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione.

Analogamente a quanto previsto per le società di capitali, la normativa introduce una differenziazione degli obblighi contabili in base alle dimensioni dell'ente, al fine di evitare adempimenti eccessivamente onerosi per le realtà minori. In particolare, gli ETS con entrate complessive non superiori a 300.000€ possono redigere il solo rendiconto per cassa.

La normativa stabilisce inoltre che il bilancio, sia nella forma ordinaria sia in quella semplificata, debba essere redatto secondo schemi definiti con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. A ciò si aggiunge il rispetto del principio contabile OIC 35, che fornisce indicazioni specifiche per la redazione del bilancio degli Enti del Terzo settore e che sarà approfondito in seguito.²⁵

2.3 IL BILANCIO DEGLI ENTI DI MAGGIORI DIMENSIONI

Come già evidenziato nel paragrafo precedente, l'art. 13, comma 1, del Codice del Terzo Settore stabilisce che gli enti che superano la soglia di 300.000€ di “ricavi, rendite o altre entrate comunque denominate”, sono tenuti a redigere il bilancio d'esercizio secondo il principio della competenza economica.

²⁴ Per ETS non commerciali si intendono gli Enti del Terzo Settore che non esercitano in via prevalente attività commerciale, ai sensi del D. Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore), in particolare dell'art. 79

²⁵ TIEGHI M., DEL SORDO C., *Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali*, FrancoAngeli, 2024, p.99

Ai fini della classificazione in base alla dimensione dell'ente, occorre fare riferimento al volume complessivo delle entrate risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente, escludendo tuttavia quelle non riconducibili alla gestione corrente. In particolare, non devono essere considerate le entrate derivanti da disinvestimenti, come la cessione di immobilizzazioni, né quelle relative al reperimento di fonti di finanziamento, in quanto estranee alla gestione ordinaria.

Il bilancio d'esercizio degli ETS di maggiori dimensioni si compone di tre documenti fondamentali: stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione.

2.3.1 Stato Patrimoniale

Lo stato patrimoniale ha la funzione di rappresentare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente in un determinato momento. Si presenta come un prospetto contabile a sezioni contrapposte, denominate "Attivo" e "Passivo", che consentono di cogliere in modo immediato la composizione degli investimenti e delle relative fonti di finanziamento.

Lo schema previsto dal decreto ministeriale per la sua redazione si ispira a quello disciplinato dall'art. 2424 del Codice Civile per le società di capitali, mantenendone un'impostazione analoga, pur con gli adattamenti necessari a riflettere le peculiarità degli Enti del Terzo settore.

Le attività sono classificate in base alla loro destinazione economica, mentre le passività sono organizzate in funzione della provenienza dei finanziamenti, distinguendo le risorse di terzi dai mezzi propri.²⁶ Con riferimento a questi ultimi, è importante sottolineare una differenza significativa rispetto alle società di capitali: negli ETS non esiste un capitale sociale in senso stretto, poiché non vi sono soggetti proprietari. Per tale motivo, il patrimonio netto assume una configurazione particolare e si articola in diverse componenti. In primo luogo, il fondo di dotazione rappresenta le risorse iniziali conferite dai soci al momento della costituzione dell'ente. Vi è poi il patrimonio vincolato, costituito da riserve soggette a specifici vincoli stabiliti dallo statuto, dagli organi dell'ente o da eventuali donatori. Accanto a questo si colloca il patrimonio libero, formato dagli avanzi di gestione accumulati negli esercizi precedenti e da riserve non vincolate. Infine, è presente l'avanzo o disavanzo d'esercizio, che esprime il risultato della gestione dell'anno determinato secondo il principio della competenza economica e riepilogato nel Rendiconto gestionale.

Dallo schema dello stato patrimoniale, inoltre, sono state eliminate alcune voci tipiche delle società di capitali, come quelle relative agli strumenti finanziari derivati o agli immobili in locazione finanziaria, considerate poco significative in questo contesto. Altre voci sono state invece adattate alla natura degli enti. È il

²⁶ OIC 12, *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*, parr. 31-33

caso, ad esempio, dei “crediti verso soci per versamenti ancora dovuti”, sostituiti dalla voce “quote associative o apporti ancora dovuti”. A ciò si aggiunge la previsione di voci dedicate ai rapporti con altri enti appartenenti al Terzo settore o alla stessa rete associativa. Tale impostazione evidenzia la forte dimensione collaborativa che contraddistingue il settore.

Sono state inoltre introdotte specifiche poste destinate a rappresentare operazioni tipiche degli ETS. Tra queste rientrano, ad esempio, i crediti derivanti dal cinque per mille e i debiti relativi a erogazioni liberali sottoposte a condizione.²⁷

Un ulteriore elemento di rilievo riguarda il principio di chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta²⁸, richiamato anche per gli enti del Terzo Settore. Tale principio impone di fornire informazioni idonee a comprendere non solo la consistenza del patrimonio, ma anche il modo in cui esso è funzionale al perseguimento della missione istituzionale. In questa prospettiva, lo stato patrimoniale va letto congiuntamente alla Relazione di missione, che integra le informazioni quantitative con elementi di natura qualitativa.

2.3.2 Rendiconto gestionale

Per il rendiconto gestionale, il legislatore non si è limitato a un semplice adattamento del modello civilistico del conto economico. È stato infatti adottato

²⁷ TIEGHI M., DEL SORDO C., *Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali*, FrancoAngeli, 2024, p.117

²⁸ Art. 2423 del Codice Civile

uno schema articolato in due sezioni contrapposte: la sezione “Dare”, dedicata agli oneri e ai costi, e la sezione “Avere”, riservata ai proventi e ai ricavi.

Entrambe risultano ulteriormente suddivise in aree gestionali, intese come insiemi di attività tra loro omogenee.

Le aree gestionali sono:

- Attività di interesse generale, che comprende i componenti positivi o negativi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività individuate dall’art. 5 del Codice del Terzo Settore;
- Attività diverse, in cui rientrano invece i componenti di reddito collegati alle attività previste dall’art 6 del Codice del Terzo Settore;
- Attività di raccolta fondi, che include i proventi e gli oneri relativi alle iniziative di raccolta occasionali e continuative;
- Attività finanziarie e patrimoniali, comprende invece i componenti derivanti da operazioni di natura finanziaria o dalla gestione patrimoniale dell’ente, soprattutto immobiliare, qualora tali attività non siano riconducibili a quelle di interesse generale. In questa sezione sono inclusi anche gli oneri connessi ai rapporti bancari e ai finanziamenti;
- Attività di supporto generale, che può essere ricondotta all’insieme dei costi necessari al funzionamento amministrativo e organizzativo dell’ente.

Analogamente a quanto previsto per il conto economico delle società di capitali, nel rendiconto gestionale degli enti del Terzo Settore non è presente un’area

straordinaria. Gli eventuali componenti di natura eccezionale devono infatti essere indicati nella relazione di missione, qualora presentino carattere non ricorrente o valori significativamente anomali rispetto alla gestione ordinaria.

La classificazione per aree gestionali comporta inoltre la necessità di ripartire i costi comuni tra le diverse attività, secondo criteri che riflettano l'effettivo utilizzo delle risorse. Ciò riguarda, ad esempio, costi del personale, servizi, ammortamenti o canoni di locazione.

Il risultato complessivo della gestione non assume la forma di utile o perdita, ma viene interpretato come avanzo o disavanzo destinato, rispettivamente, a finanziare attività future o ad essere coperto mediante risorse precedentemente accantonate.

Infine, lo schema di Rendiconto gestionale prevede la possibilità di indicare in calce i cosiddetti componenti figurativi, ossia costi e proventi che, pur non assumendo rilevanza contabile, derivano comunque dall'attività dell'ente. Tra questi rientra, ad esempio, la valorizzazione economica del lavoro volontario, determinata sulla base delle ore effettivamente prestate e dei corrispondenti parametri retributivi.

Tale sistema permette di rappresentare anche il contributo delle risorse non monetarie, offrendo una visione più completa dei mezzi impiegati dall'ente nello svolgimento delle proprie attività.²⁹

2.3.3 Relazione di missione

La sola informazione quantitativa non risulta sufficiente per effettuare un'analisi esaustiva della gestione dell'ente. Per questo motivo, lo stato patrimoniale e il rendiconto gestionale sono accompagnati dalla relazione di missione. Si tratta di un documento di natura descrittiva che riunisce informazioni contenute nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione previste per le società di capitali.

Il contenuto del documento può essere ricondotto a tre principali ambiti informativi. In primo luogo, vengono fornite indicazioni sulle caratteristiche generali dell'ente e dei soggetti che ne fanno parte. In secondo luogo, è prevista un'analisi delle poste di bilancio, con particolare attenzione ai criteri di valutazione adottati e alle principali voci dello Stato patrimoniale e del Rendiconto gestionale.³⁰ Inoltre, deve contenere un apposito prospetto illustrativo dei componenti figurativi, qualora essi siano stati indicati nel Rendiconto gestionale. Infine, la relazione include informazioni sull'andamento economico e

²⁹ TIEGHI M., DEL SORDO C., *Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali*, FrancoAngeli, 2024, pp. 118-124

³⁰ MORETTI P., *Il bilancio degli enti del terzo settore*, Maggioli Editore, 2022, pp. 168-172

finanziario, anche in prospettiva futura, e sulle modalità attraverso cui l'ente realizza i propri obiettivi.³¹

2.4 IL BILANCIO DEGLI ENTI MINORI: IL RENDICONTO DI CASSA

Gli enti di minore entità, come già introdotto, possono beneficiare di un regime contabile semplificato, che consente l'adozione del principio di cassa e la redazione del bilancio nella forma del solo Rendiconto per cassa.³²

Il Rendiconto per cassa si configura come un prospetto articolato in due sezioni contrapposte: nella sezione "Dare" sono indicate le uscite, mentre nella sezione "Avere" sono riportate le entrate. Tale schema offre una rappresentazione sintetica dei flussi finanziari dell'esercizio corrente e di quello precedente. Gli enti che adottano tale regime registrano i fatti di gestione esclusivamente al momento della loro manifestazione monetaria.

Analogamente al Rendiconto gestionale, anche il Rendiconto per cassa è suddiviso in aree gestionali, che consentono di evidenziare il contributo delle diverse attività alla formazione del saldo complessivo di liquidità.

Accanto alla gestione corrente, il prospetto prevede una sezione dedicata alla gestione extra-corrente, nella quale vengono evidenziate le operazioni di investimento e disinvestimento, nonché quelle relative al reperimento o al rimborso

³¹ TIEGHI M., DEL SORDO C., *Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali*, FrancoAngeli, 2024, p. 128

³² D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, Art. 13, comma 2

di capitale. Per tale area viene determinato uno specifico risultato, distinto da quello derivante dalla gestione ordinaria. Il rendiconto si conclude con la riconciliazione tra le disponibilità liquide iniziali e finali dell'esercizio.

Anche nello schema del Rendiconto per cassa è possibile indicare, in calce, i cosiddetti componenti figurativi. Tali componenti vengono esposti in forma contrapposta e con indicazione comparativa rispetto all'esercizio precedente, al fine di garantire la leggibilità e la confrontabilità dei dati.

Un'ulteriore semplificazione riguarda l'esonero dall'obbligo di redigere la relazione di missione. Rimane tuttavia necessario fornire alcune informazioni integrative, tra cui la dimostrazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse e la rendicontazione delle raccolte pubbliche di fondi, anche mediante schemi di natura tabellare.³³

Infine, una recente disposizione normativa ha introdotto, per gli enti con entrate annue non superiori a 60.000 euro, la possibilità di redigere il Rendiconto per cassa in forma aggregata, secondo uno schema definito con apposito decreto ministeriale.³⁴

³³ TIEGHI M., DEL SORDO C., *Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali*, FrancoAngeli, 2024, pp. 131-137

³⁴ D.Lgs. 117/2017, *Codice del Terzo Settore*, Art. 2-bis, introdotto dalla legge n.104/2024

2.5 IL BILANCIO SOCIALE

Il bilancio sociale rappresenta uno strumento di rendicontazione attraverso il quale un ente descrive non soltanto i risultati economici conseguiti, ma anche gli effetti sociali prodotti e la qualità delle relazioni instaurate con la collettività.

In tale ambito assume particolare rilevanza il ruolo degli stakeholder, che non sono più semplici destinatari di informazioni, ma soggetti attivamente coinvolti nella definizione dei bisogni sociali e degli indicatori utilizzati per misurare i risultati raggiunti.³⁵

Dal punto di vista normativo, il Codice del Terzo Settore prevede l'obbligo di redigere e pubblicare il bilancio sociale per gli enti con entrate superiori a un milione di euro, nonché, indipendentemente dalle dimensioni, per le imprese sociali e i Centri di Servizio per il Volontariato. Tutti gli altri enti possono comunque adottarlo su base volontaria.

Il documento deve essere redatto secondo le linee guida del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, definite nel decreto del 4 luglio 2019, e deve essere pubblicato anche sul sito istituzionale dell'ente.

Il decreto stabilisce che il bilancio sociale costituisce un documento annuale da approvare congiuntamente al bilancio d'esercizio. Esso ha natura pubblica e consuntiva, ma possiede anche una dimensione prospettica, poiché include obiettivi

³⁵ COCCA R., *Come comunicare tra imprese cooperative e comunità locale. Il bilancio sociale*, 2013, pp.30-32

e programmi futuri. Come il bilancio di esercizio, deve essere redatto nel rispetto dei principi di redazione quali rilevanza, neutralità, competenza, veridicità, comparabilità, chiarezza, completezza e trasparenza.

La normativa individua, inoltre, i contenuti minimi che devono essere inclusi nel documento e prevede che eventuali omissioni debbano essere adeguatamente motivate dall'ente.³⁶

Nel complesso, il bilancio sociale svolge un duplice ruolo. Da un lato rappresenta uno strumento di gestione strategica, utile per analizzare internamente la coerenza tra missione, risorse, attività svolte e risultati raggiunti; dall'altro costituisce uno strumento di comunicazione verso l'esterno, attraverso il quale l'ente rende conto dell'efficacia delle azioni intraprese e dei cambiamenti generati nella comunità. Proprio questa doppia funzione lo rende uno strumento centrale per comprendere e valorizzare il contributo sociale dell'ente, così da rafforzare il rapporto di fiducia con la comunità di riferimento.³⁷

2.6 IL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE OIC 35

Un ulteriore punto di riferimento per gli Enti del Terzo Settore è rappresentato dall'OIC 35.

³⁶ MORETTI P., *Il bilancio degli enti del terzo settore*, Maggioli Editore, 2022, pp. 92-94

³⁷ Gruppo di studio per il bilancio sociale (GBS), in collaborazione con il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) e Associazione italiana delle società di revisione legale (ASSIREVI), *Documenti di ricerca n. 17 – Rendicontazione sociale nel non profit e riforma del terzo settore*, FrancoAngeli, 2020

Tale principio contabile, emanato dall'Organismo Italiano di Contabilità nel 2022, disciplina quegli aspetti del bilancio che non troverebbero un'adeguata rappresentazione nell'ambito dei principi contabili tradizionali. Questi ultimi, infatti, risultano prevalentemente costruiti intorno alla logica delle imprese for profit e non sono pienamente idonei a cogliere fenomeni tipici degli enti non lucrativi. Si è quindi reso necessario un intervento specifico volto ad adattare la disciplina contabile alla natura e alle finalità istituzionali degli ETS.³⁸

L'OIC 35 si applica agli enti che redigono il bilancio secondo l'art.13 del Codice del Terzo settore e si pone l'obiettivo di definire criteri relativi:

- Alla redazione del bilancio, con particolare riferimento alla struttura e al contenuto
- Alla rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche del settore.

Ne consegue che, per tutte le altre operazioni non espressamente disciplinate da tale principio, trovano applicazione le regole contenute negli altri principi contabili OIC.

In particolare, l'OIC 35 disciplina i postulati del bilancio, le transazioni non sinallagmatiche, le quote associative e gli apporti dei soci fondatori, nonché la svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Il principio è inoltre

³⁸ Cfr. OIC 35, p.25, par.2

completato, in appendice, dagli schemi di bilancio previsti dal decreto ministeriale e da esempi illustrativi.³⁹

Con riferimento ai postulati del bilancio, il documento interviene sul principio della continuità aziendale, adattandolo alle caratteristiche proprie degli ETS. Infatti, la continuità non viene più valutata in termini di capacità di generare utili, come avviene per le imprese tradizionali, bensì in relazione alla possibilità dell'ente di disporre di risorse sufficienti a mantenere un equilibrio economico-finanziario per almeno dodici mesi.⁴⁰

Nei paragrafi successivi verranno analizzati i principali aspetti disciplinati da tale principio.

2.6.1 Transazioni non sinallagmatiche

Le transazioni non sinallagmatiche sono operazioni per le quali non è prevista una controprestazione. Esse vengono rilevate al fair value alla data di acquisizione e iscritte nello stato patrimoniale tra le attività e, in contropartita, nel rendiconto gestionale tra i proventi. Tra gli esempi più significativi rientrano le erogazioni liberali, i proventi da 5 per mille e le attività di raccolta fondi.

Particolare rilievo assume il trattamento contabile delle risorse ricevute e vincolate a specifici progetti per decisione dell'organo amministrativo. In tali casi, l'ente è

³⁹ MORETTI P., *Il bilancio degli Enti del Terzo Settore*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2022, pp.102-105

⁴⁰ Cfr. OIC 35, p.25, par. 5

tenuto a rilevare un accantonamento nel rendiconto gestionale mediante l'utilizzo di una specifica voce aggiuntiva rispetto allo schema ministeriale. Tale voce è indicata come A9) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" oppure, qualora le risorse siano destinate alla copertura di futuri oneri di supporto generale, come E8). A tale rilevazione corrisponde, nello stato patrimoniale, l'iscrizione di una riserva vincolata all'interno del patrimonio netto, denominata AII 2) "Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali", che evidenzia la destinazione delle risorse a specifiche finalità. Il successivo venir meno del vincolo comporta una riduzione della riserva e la contestuale rilevazione del relativo utilizzo nel rendiconto gestionale.⁴¹ Tale meccanismo consente di garantire una rappresentazione trasparente delle risorse vincolate ad attività future e del loro effettivo utilizzo nel tempo.⁴²

Per quanto riguarda le erogazioni liberali condizionate, esse consistono in risorse che diventeranno definitivamente acquisite dall'ente solo al verificarsi di una determinata condizione o al raggiungimento di uno specifico obiettivo. Qualora la condizione non si realizzi, l'ente sarà tenuto a restituire le somme ricevute. Per questo motivo, tali importi non possono essere immediatamente rilevati tra i

⁴¹ Cfr. OIC 35, p.5, parr. 16-19

⁴² TIEGHI M., DEL SORDO C., *Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali*, FrancoAngeli, 2024, pp.144-149

proventi, ma devono essere iscritti tra i debiti, nella voce D5) “Debiti per erogazioni liberali condizionate”.⁴³

2.6.2 Quote associative e apporti dai soci fondatori

In base a quanto previsto dal decreto ministeriale, le quote associative o gli apporti ancora da versare rappresentano importi che l’ente ha il diritto di esigere nei confronti degli associati o dei soci fondatori. Tali somme, non ancora incassate, generano un credito da iscrivere nello stato patrimoniale alla voce A) “Quote associative o apporti ancora dovuti”.

Per quanto riguarda invece le quote associative e gli apporti effettivamente ricevuti nel corso dell’esercizio, il relativo trattamento contabile varia in funzione della loro natura. Qualora siano destinati a costituire o incrementare la dotazione iniziale, essi vengono iscritti in contropartita al patrimonio netto, nella voce A.I “Fondo di dotazione dell’ente”. Negli altri casi, tali importi sono rilevati nel rendiconto gestionale, alla voce A1) “Proventi da quote associative e apporti dei fondatori”.⁴⁴

2.6.3 Svalutazioni immobilizzazioni materiali ed immateriali

Come previsto dall’art. 2426 c.c., il valore di iscrizione delle immobilizzazioni, siano esse materiali, immateriali o finanziarie, deve essere rettificato qualora, alla chiusura dell’esercizio, risulti durevolmente inferiore al valore netto contabile. In

⁴³ Cfr. OIC 35, p.6, par. 21

⁴⁴ Cfr. OIC 35, p.6, parr. 26-28

tali circostanze, il valore originario non risulta più recuperabile e non può quindi essere mantenuto in bilancio.⁴⁵

Il trattamento contabile delle perdite durevoli di valore è disciplinato dall'OIC 9, secondo cui l'immobilizzazione deve essere iscritta al minore tra valore recuperabile e valore contabile. Il valore recuperabile è determinato come il maggiore tra il valore d'uso e il fair value, al netto dei costi di vendita.

L'OIC 35 permette agli ETS di adottare l'approccio semplificato previsto dall'OIC 9 per determinare il valore d'uso, che non richiede l'attualizzazione dei flussi di cassa futuri.⁴⁶

L'eventuale svalutazione viene infine rilevata nel rendiconto gestionale in un'apposita voce dedicata alle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali, in base a quanto previsto dal decreto ministeriale.⁴⁷

⁴⁵ TIEGHI M., DEL SORDO C., *Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali*, FrancoAngeli, 2024, p.150

⁴⁶ Cfr. OIC 35, p.27, parr. 12-15

⁴⁷ Cfr. OIC 35, p. 6, par. 30

CAPITOLO 3

CRITICITÀ DELLA RIFORMA

3.1 DIFFICOLTÀ APPLICATIVE DELL'OIC 35

Nonostante la riforma del Terzo Settore abbia introdotto una disciplina specifica per il bilancio degli ETS, alcune scelte operate dal legislatore continuano a presentare elementi di incertezza. Gli schemi di bilancio previsti dal D.M. 5 marzo 2020 sono stati opportunamente adattati alle peculiarità degli Enti del Terzo Settore, ma alcuni aspetti risultano ancora poco definiti, rendendo complessa l'applicazione pratica delle nuove disposizioni.

Per rispondere a tali esigenze interpretative, nel febbraio 2022 l'Organismo Italiano di Contabilità ha emanato il principio contabile OIC 35, con l'obiettivo di disciplinare i criteri di redazione dello Stato Patrimoniale, del Rendiconto Gestionale e della Relazione di Missione, oltre a definire le modalità di rilevazione e valutazione di alcune operazioni tipiche degli ETS. Consapevole delle possibili difficoltà applicative derivanti dall'introduzione della nuova disciplina, l'OIC ha inoltre previsto una fase di Post Implementation Review, finalizzata a monitorare l'applicazione del principio e a raccogliere le criticità riscontrate nella prassi. I risultati di questa attività hanno portato, nel marzo 2023, alla pubblicazione dei primi emendamenti all'OIC 35 ma, a distanza di alcuni anni dalla sua prima applicazione, il quadro normativo non può ancora considerarsi pienamente

consolidato. Permangono infatti alcune criticità di natura tecnico-contabile e interpretativa che rendono auspicabili ulteriori chiarimenti o interventi correttivi da parte del legislatore e dell'Organismo Italiano di Contabilità, al fine di favorire un'applicazione più uniforme delle disposizioni.⁴⁸

3.2 CRITICITÀ NELLA REDAZIONE DEL BILANCIO

Uno dei principali aspetti migliorabili riguarda gli ETS di maggiori dimensioni, per i quali il Rendiconto Gestionale sostituisce il Rendiconto per Cassa. Questa scelta comporta una minore evidenza delle informazioni relative ai flussi di liquidità e alle modalità con cui l'ente affronta gli impegni finanziari derivanti dalla propria attività.

Sotto il profilo tecnico, il Rendiconto Gestionale e il Rendiconto per Cassa rappresentano comunque un passo avanti rispetto al passato, poiché sono stati progettati tenendo conto delle caratteristiche peculiari degli ETS. A differenza degli schemi previsti per le società di capitali, questi documenti sono organizzati in base alle diverse aree di attività dell'ente, consentendo una rappresentazione più coerente con la natura e le finalità del Terzo Settore. Tuttavia, alcuni studiosi ritengono che il Rendiconto Gestionale avrebbe potuto essere sviluppato in modo più efficace, così da offrire un livello di informazione ancora più completo.

⁴⁸ TIEGHI M., DEL SORDO C., Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali, FrancoAngeli, 2024, pp.14-15

Le maggiori criticità riguardano invece lo Stato Patrimoniale. Lo schema attualmente previsto riprende quasi integralmente quello disciplinato dall'art. 2424 del Codice Civile, con modifiche limitate. Di conseguenza, non riflette pienamente le peculiarità degli ETS, poiché non distingue le attività patrimoniali in relazione alla loro destinazione e alle diverse aree gestionali dell'ente. Per questi motivi, parte della dottrina propone una revisione degli schemi di bilancio degli ETS, con l'obiettivo di renderli maggiormente aderenti alle caratteristiche del Terzo Settore. In particolare, per gli enti di maggiori dimensioni, viene suggerita anche la predisposizione di un rendiconto finanziario dei flussi di liquidità, in grado di fornire una rappresentazione più completa della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'ente.⁴⁹

3.3 LIMITI DI TRASPARENZA E COMPARABILITÀ TRA GLI ETS

Le problematiche emerse non riguardano esclusivamente gli aspetti operativi legati alla predisposizione del bilancio, ma anche la capacità dello stesso di fornire informazioni realmente utili e confrontabili. Sebbene l'introduzione di schemi uniformi abbia rappresentato un passo importante verso una maggiore omogeneità, permangono alcuni limiti legati alla difficoltà di confrontare enti molto diversi tra loro per dimensioni, attività svolte e modalità di gestione. La varietà che caratterizza il mondo del Terzo Settore costituisce infatti una delle sue

⁴⁹ TIEGHI M., DEL SORDO C., Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali, FrancoAngeli, 2024, pp. 153-155

principali ricchezze, ma allo stesso tempo rende complessa la costruzione di un modello di rendicontazione pienamente adattabile a tutte le realtà.

Un ulteriore elemento di riflessione riguarda il fatto che il bilancio, pur essendo indispensabile per garantire correttezza e trasparenza, non può rappresentare da solo l'intero valore prodotto dagli ETS. La finalità principale di queste organizzazioni non è infatti la creazione di profitto, ma la generazione di utilità sociale; per questo motivo, la lettura dei dati economici deve necessariamente essere integrata con una valutazione degli effetti prodotti sul territorio e sulla comunità di riferimento.

CONCLUSIONE

L'analisi svolta nel presente elaborato ha permesso di evidenziare come il bilancio degli Enti del Terzo Settore rappresenti uno strumento che va oltre la semplice funzione contabile, assumendo un ruolo fondamentale nel rapporto tra l'ente e i soggetti con cui entra in relazione. In un contesto caratterizzato da una crescente attenzione verso la trasparenza e la responsabilità sociale, la qualità delle informazioni diffuse attraverso il bilancio diventa un elemento essenziale per rafforzare la fiducia degli stakeholder e rendere maggiormente riconoscibile il valore generato dalle attività svolte.

La riforma del Terzo Settore ha certamente contribuito a creare un sistema più strutturato, introducendo principi e strumenti comuni volti a migliorare la rendicontazione degli enti e anche la loro comparabilità. Tuttavia, l'applicazione dei nuovi principi contabili, in particolare dell'OIC 35, ha rappresentato per molti enti una sfida significativa.

Inoltre, l'assenza del rendiconto finanziario nel sistema di bilancio ordinario riduce la completezza delle informazioni disponibili, rendendo più complessa la valutazione della situazione finanziaria e della capacità dell'ente di garantire nel tempo il proprio equilibrio economico-finanziario.

Alla luce di tali considerazioni, emerge quindi come il bilancio degli ETS si trovi al centro di un equilibrio complesso: da un lato la necessità di garantire rigore, affidabilità e comparabilità delle informazioni; dall'altro l'esigenza di rispettare la

specificità di enti che operano secondo logiche differenti rispetto alle imprese tradizionali.

In conclusione, il percorso di evoluzione normativa intrapreso rappresenta un importante punto di partenza, ma richiede ancora interventi volti a rendere gli strumenti contabili più accessibili e realmente funzionali alle caratteristiche del settore.

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

AMATI F., D'ACUNTO S. e MUSELLA M., *Economia politica del terzo settore*, Giappichelli editore, Torino, 2021, Introduzione

Art. 2423 del Codice Civile

CANTIERE TERZO SETTORE, *Cos'è il terzo settore*,
<https://www.cantiereterzosettore.it>

COCCA R., *Come comunicare tra imprese cooperative e comunità locale. Il bilancio sociale*, 2013

D.Lgs. 117/2017, Codice del Terzo Settore,

Decreto Ministeriale n.107/2021

DEZIO G., *Profili civilistici delle associazioni e fondazioni del terzo settore*, Tab edizioni, 2022

ESPOSITO L., *La trasparenza nei confronti degli enti non profit e del terzo settore*, in "Cantiere terzo settore", 2021

Gruppo di studio per il bilancio sociale (GBS), in collaborazione con il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) e

Associazione italiana delle società di revisione legale (ASSIREVI), *Documento di ricerca n. 17 – Rendicontazione sociale nel non profit e riforma del terzo settore*, FrancoAngeli, 2020

IANES A., *Ascesa, declino e ritorno alle radici del terzo settore in Italia*, in
“Rivista Impresa sociale”, n. 2/2023

INTESA SANPAOLO GROUP, *Terzo settore e impatto sociale*, 2025

ISTAT, *Il volontariato prima e dopo la pandemia*, www.istat.it, 2023

ISTAT, *Struttura e profili del settore non profit*, www.istat.it, 2023

MORETTI P., *Il bilancio degli Enti del Terzo Settore*, Maggioli Editore,
Santarcangelo di Romagna, 2022

OIC 12, *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*

OIC 35, *Principio contabile ETS*

TIEGHI M., DEL SORDO C., *Il bilancio di esercizio degli ETS non commerciali*,
FrancoAngeli, 2024