

**Informativa finanziaria e governance degli ENP - Lo stato degli standard di rendicontazione**

Ambrogio Picolli

Per gli enti non profit i documenti in materia contabile più significativi sono:

- a. *Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit (Atto di Indirizzo ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. 21 marzo 2011, n. 329)*, Agenzia per le ONLUS, 11 febbraio 2009
- b. *Principio n. 1, Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*, Agenzia per le ONLUS, CNDCEC, OIC, Maggio 2011
- c. *Principio n. 2, L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit*, Agenzia per le ONLUS, CNDCEC, OIC, Maggio 2012, bozza

Prima di queste autorevoli indicazioni, per la fonte e per l'approfondimento, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti aveva approvato dieci *Raccomandazioni* e due principi che trattano principi generali per la preparazione della rendicontazione gestionale e patrimoniale, nonché principi specifici, sistemi e procedure di controllo e che, di fatto, hanno costituito la base dei documenti sopra riportati. Essi costituiscono la base anche delle considerazioni che seguono.

Il *Principio n. 1, Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit* può essere ritenuto l'equivalente dei principi di redazione del bilancio di cui agli artt. 2423 ss. c.c. e della loro interpretazione contenuta in OIC 11 *Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati*, così come dei principi generali enunciati nell'ambito dei principi contabili internazionali IAS/IFRS in *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. Le *Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit* per gli schemi proposti per lo Stato Patrimoniale, il Rendiconto di gestione/Conto economico gestionale/Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione patrimoniale (quest'ultimo per gli enti minori) e i contenuti della Nota integrativa e della Relazione di missione possono essere ritenute, invece, l'equivalente degli artt. 2424 *Contenuto dello Stato Patrimoniale* e 2425 c.c. *Contenuto del conto economico*, nonché degli artt. 2427 c.c. *Contenuto della nota integrativa* e 2428 c.c. *Relazione sulla gestione*, per le società.

In prima approssimazione si può ritenere che l'informativa richiesta possa soddisfare il ben noto principio generale della *rappresentazione veritiera e corretta*. Resta da verificare se tale informativa, così come impostata, possa soddisfare anche le esigenze informative di un potenziale destinatario di essa (*user* secondo la terminologia utilizzata nell'ambito dei principi contabili internazionali IAS/IFRS) o specifiche finalità di comunicazione dell'ente.

A questo riguardo occorre individuare il destinatario potenziale che si qualifichi fra i più interessati di tutti gli altri a tale informativa. Soddisfacendo le sue esigenze, infatti, si soddisfano necessariamente e quanto meno in prima approssimazione anche quelle di tutti gli altri potenziali destinatari.

Se per le imprese con scopo di lucro il destinatario più interessato può essere individuato fra chi ha investito e i potenziali investitori nell'impresa, fra coloro cioè che mettono a rischio il proprio capitale, in un ente non profit il destinatario più interessato può essere ritenuto quello che ha sostenuto o intende sostenere le iniziative non profit delle quali condivide le finalità con contributi o altri benefici a fondo perduto. Si tratta quindi del *sostenitore*, attuale o potenziale, al quale, peraltro,

l'ente non profit stesso è particolarmente interessato a rivolgersi sia per fidelizzarlo, sia per acquisirlo alla compagine dei sostenitori. Per sostenere le iniziative dell'ente non profit, il suo maggior interesse sarà quello di conoscere come i suoi contributi o benefici messi a disposizione conseguono in termini di efficacia il massimo risultato nel perseguimento delle finalità istituzionali condivise.

Le *Linee Guida* citate rilevano correttamente che in assenza di ricavi conseguenti a uno scambio secondo una logica economica la contrapposizione fra costi e ricavi/proventi non assume il medesimo significato tipico per un'impresa. Tuttavia, il prospetto di *Rendiconto gestionale* a sezioni contrapposte (da una parte gli Oneri e dall'altra i Proventi e ricavi) che viene proposto deriva direttamente, e quasi pedissequamente, dall'impostazione del conto economico prevista dall'art. 2425 c.c. per le imprese, anche se sono individuate classi di valori riferibili a segmenti di attività omogenee indentificate come segue:

- attività tipica o di istituto
- attività promozionale e di raccolta fondi
- attività accessoria
- attività di gestione finanziaria e patrimoniale
- attività di supporto generale

con indicazione di valori esposti secondo la loro natura.

Le *Linee guida*, peraltro, suggeriscono di valutare l'opportunità di esporre in Nota integrativa rappresentazioni in forma scalare dei valori del rendiconto gestionale per segnalare aspetti particolari della gestione dell'ente con risultati parziali riferibili ad altre modalità di scomposizione *ideale* della gestione che anche per un ente non profit è unitaria nel tempo e nello spazio.

E' proprio nell'ambito di tale raccomandazione che si intende qui segnalare come potrebbe essere impostata una rappresentazione *scalare* per soddisfare l'interesse del sostenitore a un'informativa che evidenzi come i suoi contributi sono stati o saranno destinati al perseguimento delle finalità istituzionali. Di conseguenza, una rappresentazione scalare del tipo:

Proventi dalla gestione del patrimonio dell'ente  
Contributi dei sostenitori  
Totale proventi e contributi  
Meno Costi di struttura  
*Disponibile per il perseguimento delle finalità istituzionali*  
Meno Costi sostenuti per il perseguimento delle finalità istituzionali  
*Risultato gestionale dell'esercizio*

potrebbe meglio soddisfare le necessità informative del sostenitore e consentirebbe aggregazioni macro economiche o per settori di attività, oltre a facilitare comparazioni nel tempo o fra enti o fra settori di intervento.

E' evidente che la rappresentazione scalare di cui sopra potrà essere più o meno articolata a seconda delle caratteristiche specifiche dell'ente non profit interessato. L'importante, ad avviso di chi scrive, è evidenziare i valori di quanto è stato reso disponibile per il perseguimento delle finalità istituzionali e di quanto è stato sostenuto per il loro perseguimento.

Una rappresentazione scalare che conduca all'esposizione di un valore qualificabile come *Disponibile per erogazioni* o analoga al quale faccia poi seguito il *Costo complessivo sostenuto per*

*il perseguimento delle finalità istituzionali* con poi esposto il *Risultato gestionale dell'esercizio* consentirebbe al sostenitore di valutare la destinazione dei suoi contributi erogati o potenziali. Infatti, se l'importo *Disponibile per erogazioni* fosse negativo, vi è da presumere che i contributi (e in prospettiva qualsiasi nuovo contributo) siano stati destinati al mantenimento della struttura dell'ente, vanificando così le intenzioni del sostenitore attuale o potenziale. Laddove, invece, il valore *Disponibile per erogazioni* fosse positivo essi per una parte hanno idealmente coperto i costi di struttura e per una parte sono stati destinati alle finalità istituzionali, mentre un nuovo potenziale sostenitore, a parità di condizioni, potrebbe ben ragionevolmente presumere che qualsiasi nuovo contributo potrà essere destinato integralmente al perseguimento delle finalità istituzionali.

Poiché il valore di quanto *Disponibile per erogazioni* è la differenza fra ricavi/proventi e costi di struttura, il rapporto fra costi di struttura / ricavi e proventi, in estrema sintesi, esprimerebbe il grado di efficienza raggiunto dell'ente.

L'indicazione del valore successivo nella rappresentazione del rendiconto gestionale nella forma scalare suggerita e, cioè, del *Costo sostenuto per il perseguimento delle finalità istituzionali* rappresenterà il "dividendo" erogato ai destinatari delle finalità istituzionali dell'ente e se il *Risultato gestionale dell'esercizio* così determinato sarà positivo vorrà dire che non tutto quanto generato dall'attività dell'ente è stato destinato al perseguimento delle finalità istituzionali con conseguente incremento del patrimonio dell'ente mentre, se negativo, vorrà dire che per il perseguimento delle finalità istituzionali sono state utilizzate risorse precedenti con conseguente decremento del patrimonio dell'ente.

In sostanza, la rappresentazione del rendiconto di gestione come sopra proposta consentirebbe un giudizio sia sulla efficacia, intesa come la *capacità di raggiungere l'obiettivo prefissato*, che e sull'efficienza, intesa come *l'abilità di raggiungere l'obiettivo prefissato, impiegando le risorse minime indispensabili*. Quindi la riclassificazione dei valori del rendiconto di gestione faciliterebbe la determinazione di indici di efficienza (riferiti, appunto, alle modalità di utilizzo delle risorse a disposizione) e di efficacia (riferiti al conseguimento degli obiettivi). Tali indici sono stati prevalentemente individuati mettendo in relazione i seguenti valori che godono di ragionevole attendibilità essendo l'espressione numeraria dell'attività di gestione dell'ente:

- costi di struttura
- costi per il perseguimento delle finalità istituzionali
- costi complessivi
- proventi/contributi

La rappresentazione riclassificata del tipo di quella suggerita, comporta che il valore *Disponibile per erogazioni* debba essere variamente interpretato a seconda delle circostanze. Infatti, in una fase iniziale di attività dell'ente, tale valore potrà essere negativo, poiché l'ente dovrà innanzitutto dotarsi della struttura ritenuta adeguata per il perseguimento dei propri fini e, di conseguenza, sarà probabile che i costi sostenuti superino l'importo dei proventi e dei contributi ottenuti. Di conseguenza il valore negativo rappresentato dalla voce *Disponibile per erogazioni* potrebbe costituire il richiamo per i sostenitori a contribuire per la copertura, prima di tutto, dei costi di struttura e per consentire così la continuità aziendale (uno dei principi fondamentali delle Linee guida per la redazione del bilancio d'esercizio anche degli enti non profit) per il perseguimento dei propri fini istituzionali.

Ancora, la rappresentazione riclassificata come sopra suggerita potrà essere quella tipica delle campagne di *fund raising* se la rappresentazione avviene per ciascuna campagna specifica. Quindi, con riferimento a ciascuna campagna, il lettore del bilancio potrà valutare l'efficienza dell'ente

nell'utilizzo delle risorse a disposizione e l'efficacia nell'ottenimento di proventi/contributi, magari rapportando i costi sostenuti ai contributi da *fund raising*, rispondendo così alla domanda di quanto di un Eur è stato sostenuto per ottenere un Eur di contributo.

Tutte le rappresentazioni contabili esprimono valori quantitativi di natura economico-finanziaria. Di conseguenza gli aspetti qualitativi devono essere oggetto di note informative specifiche che tipicamente trovano posto nella nota integrativa. Per esempio, e necessariamente, l'efficacia gestionale dell'ente trova la sua espressione più significativa nella indicazione, ancora quantitativa ma non espressiva di valori monetari o economico-finanziari, del numero di unità che meglio misurano gli interventi effettuati dall'ente e che identificano le finalità istituzionali dell'ente. L'attendibilità dei valori che l'ente non profit porta a conoscenza suggerisce che l'impatto sociale che il perseguimento delle finalità istituzionali ha conseguito siano, appunto, espressi solo in unità numeriche non espressive di valori numerari. Mentre per un'impresa quanto ottenuto dalla produzione, infatti, ha un'espressione numeraria poiché misurata dai corrispettivi conseguiti, per un ente non profit quanto ottenuto nel perseguimento dei propri fini istituzionali deve essere espressa in una *moneta di conto* diversa e specifica, quale quella di, per esempio, numero di giovani avviati al lavoro, allo sport, alla musica, di posti letto messi a disposizione, di interventi eseguiti, di pasti distribuiti, di ore di istruzione, di ore di sport, ecc. lasciando eventualmente agli enti pubblici una valutazione economico-monetaria, per esempio, in termini di costi sociali risparmiati, che avrà opportunamente ad oggetto settori di intervento ed aree geografiche che prescindono dall'attività specifica del singolo ente interessato.

Sempre in tema di efficacia, ma ora dell'informativa di bilancio, giova rilevare che essa è tanto più efficace se, come richiamato all'inizio, essa viene messa nella prospettiva di soddisfare le esigenze informative di un destinatario che, condividendo le finalità istituzionali dell'ente, sia interessato a sostenere il loro perseguimento e questa sia illustrativa di aspetti quantitativi e qualitativi contenuti in prospetti contabili e note integrative adeguate; il tutto in una espressione organica alla cui interpretazione il lettore deve essere indirizzato alla luce della situazione contingente dell'ente e del contesto nel quale esso opera.

Anche gli enti non profit sono soggetti economici e anch'essi, come le imprese, si propongono di perdurare dinamicamente nello spazio e nel tempo, ciò che può essere garantito solo perseguendo l'efficienza nell'utilizzo delle risorse a disposizione e il più elevato grado possibile di soddisfacimento dei bisogni dei destinatari delle proprie attività istituzionali. Se ciò fosse rappresentato nell'informativa di bilancio dell'ente non profit, tale informativa rappresenterebbe adeguatamente anche i risultati dell'impegno specifico della *governance* dell'ente con l'effetto di accrescere il consenso e la fiducia intorno al suo operato.

Gli aspetti di cui sopra possono indirizzare anche le attività di verifica dei revisori di un ente non profit: concetti quali efficienza ed efficacia della gestione, conservazione del patrimonio, continuità aziendale tipici di qualsiasi impresa possono meglio essere valutati da una rappresentazione più significativa dei valori che rappresentano il patrimonio dell'ente e la sua dinamica nel corso del tempo.

Ambrogio Picolli