

stituita dal capitale sociale annualmente rilevato in bilancio" ("Rassegna Tributaria" n. 3/2001, pag. 988).

È ben vero che la Direttiva n. 69/335 disciplina l'imposizione indiretta sulla raccolta dei capitali, mentre l'imposta sul patrimonio netto delle imprese è certamente una imposta diretta, ma la volontà del legislatore comunitario è quella che l'apporto di capitali in società possa avvenire indifferentemente senza penaliz-

zazioni in uno qualunque degli Stati membri, tassando in uguale misura.

A questo punto pare lecito sospettare della legittimità del diritto camerale nei confronti del diritto comunitario, in quanto tale diritto fa rivivere surrettiziamente la tassa di concessione per l'iscrizione delle società.

# A

## il bilancio degli enti *non profit*

alcune note critiche (1)

di Roberto Garelli (2) e Stefano Ricci (3)

La sempre maggiore complessità degli enti *non profit* richiede la razionalizzazione di informazioni specifiche finalizzate alla diffusione dei risultati ottenuti e delle attività poste in essere. La redazione di un apposito documento da parte del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti offre l'opportunità di effettuare alcune considerazioni in merito, cercando contestualmente di fornire un sintetico modello applicativo.

### 1. Informazione interna ed esterna nell'ambito del *non profit*

Nell'ambito del composito insieme generato dagli enti *non profit* è emersa sempre più sentita l'esigenza

(1) Sebbene il presente elaborato sia frutto dello sforzo congiunto degli Autori, i capitoli 1 e 3 sono attribuibili al Dott. Roberto Garelli ed il capitolo 2 al Dott. Stefano Ricci.

(2) Ricercatore presso il DITEA Università di Genova - Facoltà di Economia. Docente di Ragioneria presso la Facoltà di Economia di Genova e di Controllo di gestione presso il polo di Imperia.

(3) Dottore Commercialista in Genova - Cultore della materia presso il DITEA Università di Genova.

di individuare rappresentazioni, comunemente interpretabili, degli aspetti gestionali salienti ed in particolare delle dinamiche di gestione che rendono possibile la sopravvivenza di simili organizzazioni nel tessuto economico attuale.

Ai fini della nostra trattazione riteniamo sia utile fornire alcune premesse di tipo metodologico in merito alla terminologia usata; la dottrina è infatti divisa nell'utilizzo del termine "aziende" per indicare le mutevoli e variegate realtà oggetto della nostra trattazione. Nel prosieguo utilizzeremo detta locuzione in modo sostanzialmente atecnico, facendo riferimento, in modo indistinto, alle realtà operanti in questo settore, peraltro suffragate dal recente documento della Commissione del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti.

È ormai opinione diffusa che tali aziende, proprio per la qualifica che le contraddistingue, debbano raggiungere determinate posizioni in termini di equilibrio economico e finanziario, al fine di ottenere il livello di economicità che ne rende possibile la sopravvivenza nel tempo, ossia il perdurare delle molteplici attività finalizzate al soddisfacimento dei bisogni espressi (e non) dalla collettività.

Prescindendo dalle classificazioni dottrinali, è possibile affermare che l'equilibrio di cui trattasi è obiettivo comune a tutte le aziende al fine del raggiungi-

mento dei gradi di autonomia necessari per operare nel mercato. In effetti, il cosiddetto "razionale utilizzo delle risorse", che tende a tradursi in un risultato di gestione qualificabile in modi diversi, ma comunque positivo, è una condizione che permea trasversalmente tutte le aziende e la dottrina contabile pare concorde in tal senso.

Ciò che rende possibile una separazione tra *profit* e *non profit* riguarda piuttosto le modalità di perseguimento del risultato gestionale ed il particolare significato ad esso attribuito (4). Così mentre nelle aziende lucrative il reddito rappresenta uno degli obiettivi da massimizzare, nelle organizzazioni *non profit* - una volta garantite le condizioni di sopravvivenza attraverso il raggiungimento di determinati equilibri - l'eventuale reddito rimanente è destinato al soddisfacimento delle aspettative del maggior numero di soggetti possibile. Ciò comporta un dirottamento dell'attenzione degli amministratori dalla massimizzazione dei risultati gestionali alla soddisfazione di bisogni giudicati rilevanti dalla collettività, o sotto insiemi di essa.

In un panorama così complesso, dove reddito e capitale assumono una rilevanza particolare rispetto alla finalità ultima dell'ente, gli obblighi contabili ed amministrativi risultano essere estremamente diversificati, al limite nulli, rendendo estremamente difficile ai terzi sia una benché minima comprensione dell'attività effettuata, sia la conoscenza delle fondamentali grandezze contabili di riferimento. Tale atteggiamento risulta essere estremamente controproducente anche in relazione al consenso della collettività, che deve necessariamente permeare l'attività dell'ente; in altri termini i terzi hanno necessità di informazioni per giudicare l'efficacia e l'efficienza dell'operato ed adoperarsi con maggiore coinvolgimento nel sostenimento dell'ente, innescando una spirale virtuosa in grado di autoalimentarsi.

Per contro anche la sopravvivenza dell'azienda risulta potenzialmente compromessa, poiché la mancata precisa conoscenza delle variabili gestionali da parte del nucleo dirigenziale determina "un inevitabile allentamento della tensione a quell'economicità che comunque dovrebbe essere sempre presente" (5).

È quindi inevitabile proporre soluzioni, il più possibile omogenee, per l'implementazione di sistemi contabili, in analogia con quanto avviene nei contesti focalizzati al profitto, in grado di rendere disponibili sia informazioni interne utilizzabili dai vertici per la corretta gestione in virtù delle potenzialità e dei vincoli espressi, sia informazioni esterne per la diffusione presso i terzi dei risultati raggiunti e delle attività realizzate (6).

(4) Vd. per tutti M. Andreaus, *Le aziende non profit*, Giuffrè Editore, Milano, 1996.

(5) M. Andreaus, *op. cit.*, pag. 95.

(6) Per quanto riguarda i sistemi informativi relativi al settore *non profit* e alle loro caratteristiche, data la complessità dell'argomento si rimanda sia a M. Andreaus, *op. cit.*, sia a A. Matarca, *Impresa e ambiente*, CLUEB, Bologna 1984.

Il problema della omogeneizzazione dell'obbligo informativo dovrebbe attenersi alla definizione di criteri *standard* per la redazione del bilancio in tutte le sue componenti e allegati, quali la nota sulla gestione; tale approccio è stato individuato dalla dottrina e suddiviso in diverse fasi (7):

- 1) definizione e redazione di un piano dei conti comune;
- 2) individuazione di schemi di stato patrimoniale e conto economico;
- 3) individuazione di un contenuto minimo obbligatorio per la nota sociale;
- 4) criteri di analisi comuni per l'equilibrio economico-finanziario.

Ad oggi la situazione risulta essere estremamente variegata poiché le norme e gli interventi del legislatore (soprattutto fiscale) hanno finito col creare situazioni assai diversificate a seconda della tipologia dell'ente esaminato. Così è possibile individuare enti con obblighi amministrativo-contabili quasi nulli ed enti - quali le cooperative - con obblighi informativi assimilabili a quelli delle società per azioni, transitando attraverso soluzioni ibride - come le Onlus - che al fine dell'ottenimento dello *status* definito devono attenersi ad obblighi anche di natura contabile.

Gli enti di cui trattasi hanno una loro dignità costituzionale poiché il documento negli artt. 2 e 18 sancisce l'invulnerabilità dell'uomo sia come singolo che nelle formazioni sociali e riconosce il diritto di associazione. Il codice civile non prevede infatti degli specifici obblighi contabili in capo alle fondazioni, associazioni o altri enti collettivi privati non commerciali. L'art. 20 richiede però all'Assemblea, di approvare un rendiconto alla fine di ogni esercizio, rendiconto richiamato anche dall'art. 18 che, in tema di amministrazione, fa riferimento e rimanda alla disciplina del mandato (artt. 1710 e seguenti del codice civile) e quindi anche all'art. 1713, intitolato appunto "Obbligo di rendiconto".

Scarsi richiami al bilancio sono poi ripresi da alcune leggi speciali, quali la L. n. 266/1991, sul volontariato, la L. n. 398/1997 per i partiti politici e il D.Lgs. n. 367/1996 per gli enti lirici non fondazioni. Dette discipline interessano solo parzialmente il presente lavoro, in quanto non propongono una forma o i contenuti del bilancio di detti enti, ma si limitano a prevedere l'obbligo di alcune informazioni, aventi finalità particolaristiche e comunque non appaganti in questo contesto.

Dal punto di vista legislativo una notevole innovazione è stata apportata con il D.Lgs. n. 460/1997 istitutivo delle Onlus ossia le organizzazioni non lucrative aventi finalità sociale; in particolare la tenuta della contabilità generale da parte delle Onlus non è una facoltà ma un obbligo. Le Onlus giuridicamente organizzate come cooperative sono da ricomprendersi nelle imprese commerciali e quindi assoggettate agli obblighi di cui all'art. 2214, tenendo conto che in materia di obblighi contabili l'art. 2516 rinvia alle norme che disciplinano le S.p.a. che a loro volta rinviano all'art. 2214.

(7) Vd. in particolare M. Andreaus in *op. cit.* pagg. 143 e seguenti.

Per le Onlus disciplinate in forma giuridica diversa dalle cooperative è il legislatore fiscale a prevedere l'obbligo della tenuta della contabilità (art. 20-bis del D.P.R. n. 600/1973) e tale obbligo viene assolto con la tenuta del libro giornale e degli inventari secondo quanto previsto dagli artt. 2216 e 2217 del codice civile (8). Occorre inoltre notare che i soggetti di cui trattasi possono tenere, in luogo della contabilità generale e del bilancio, un rendiconto delle entrate e delle spese complessive (art. 20-bis, commi 3 e 4, D.P.R. n. 600/1973), distinguendo le attività direttamente connesse dalle istituzionali; la facoltà in questione ha creato non pochi dubbi interpretativi al riguardo ponendo l'accento sulla dubbia "interscambialità" tra il concetto di bilancio e quello di rendiconto.

In ultima analisi devono essere considerate le cooperative che, come si è detto, sono assoggettate allo stesso regime civilistico previsto per le S.p.a.

Altre norme di rendicontazione sono poi previste in materia esclusivamente fiscale, che pur essendo non finalizzate ad una comunicazione ed informazione generale sanciscono alcuni obblighi di natura contabile. In particolare è prevista:

- la redazione del bilancio relativo alle attività commerciali eventualmente esercitate (9);
- la redazione del rendiconto separato (separato evidentemente da un rendiconto generale), per le eventuali raccolte pubbliche di fondi (10);
- la redazione di un rendiconto annuale economico e finanziario, previsto per godere delle agevolazioni previste dall'art. 111, comma 4-*quinquies*, del Tuir.

I vari dibattiti dottrinali attengono oggi alla necessità di uniformare gli obblighi contabili dei diversi enti scegliendo tra le diverse normative quella che meglio si adatta alla complessa identità delle organizzazioni. Gli orientamenti sono estremamente diversificati e solo recentemente il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti è intervenuto con una proposta specificatamente studiata per il *non profit*.

## 2. Il documento dei dottori commercialisti

Esistono due scuole di pensiero fondamentali per ciò che concerne il contenuto e la forma del bilancio degli enti *non profit*. Parte della dottrina considera opportuno, se non necessario, non prescindere dalle norme civilistiche in materia di bilancio degli enti commerciali. Dal momento in cui esiste una disciplina ormai discretamente consolidata, che appare oltretutto omogenea in buona parte dell'Unione Europea, parrebbe conveniente adattarla anche al mondo del *non profit* (11). In

(8) Sono previste semplificazioni, per tutti vd. S. Di Diego, *Le Onlus*, Maggioli Editori, 1999, Circolare ministeriale n. 168/E/1998/93166.

(9) Art. 5, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.

(10) Art. 20, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.

(11) Si veda, su questa rivista, Puddu, *Stato patrimoniale, rendiconto della gestione, nota integrativa, relazione sulla gestione degli*

questo modo verrebbero infatti garantiti una maggiore intelligibilità del documento e confrontabilità dei dati in esso contenuti.

Contraria a questa prima interpretazione, altra parte della dottrina preferisce un approccio innovativo al problema, sottolineando come le peculiarità del mondo *non profit* richiedano un deciso distacco dalle modalità, dai presupposti e dai principi che stanno alla base dell'informazione nell'ente lucrativo. In questo caso, infatti, non si modifica soltanto la modalità di svolgimento di un'attività economica, che deve essere quantificata oggettivamente in un documento di sintesi, quale il rendiconto ed il bilancio, ma cambiano i destinatari ultimi dell'informazione in esso contenuta: non più investitori, fornitori e mercato, ma sostenitori, volontari, enti pubblici sostenitori, Amministrazione finanziaria per ottenere benefici fiscali e collettività nel suo complesso (12).

Il documento dei dottori commercialisti sembra seguire, seppure con alcune riserve, la prima soluzione. Come si vede chiaramente la struttura del bilancio pare profondamente mutuata dal modello civilistico previsto per le società di capitali; in particolare si sottolinea come il contenuto minimo di tale documento, nel caso degli enti *non profit* debba essere il seguente:

- a) stato patrimoniale;
- b) rendiconto della gestione;
- c) nota integrativa e prospetto di movimentazione dei fondi;
- d) relazione sulla gestione;
- e) relazione dell'organo di controllo.

Nel prosieguo del lavoro andremo ad analizzare, nel dettaglio, le singole voci sopra sinteticamente riportate, cercando di porre in evidenza, al fine di evitare inutili e sterili commenti su argomenti consolidati, esclusivamente le differenze e le discrasie esistenti tra il modello lucrativo ed il *non profit* (13).

### 2.1. Stato patrimoniale

Nella redazione dei bilanci *non profit*, lo stato patrimoniale è stato integralmente mutuato dallo schema previsto per le imprese contenuto nell'art. 2424 del codice civile, mantenendone in particolare la veste, a colonne contrapposte, e le voci principali.

Le uniche differenze di rilievo sono sostanzialmente relative al superamento di tutti i riferimenti a società controllanti, che in forza del criterio di autogoverno degli enti *non profit* non possono sussistere, ed alla modifica della voce A1, che da "crediti verso soci per

enti non commerciali, n. 6/2001 e A. e C. Palazzolo, *Scritture contabili e Onlus*, su "Il fisco" n. 27/2001).

(12) In questa seconda direzione si segnalano per esempio M. Civetta, A. Florido, *Associazioni e fondazioni*, Giuffrè, Milano, 2000, e in via intermedia Properi, Rossi, *op. cit.*

(13) In particolare si ometterà *in toto* la trattazione della relazione dell'organo di controllo visto il richiamo totale alla consolidata disciplina degli enti commerciali.



versamenti ancora dovuti" si è ovviamente trasformata in "crediti verso associati per versamento quote". In questo caso traspare, a parere di chi scrive, una troppo marcata forzatura per l'assimilazione con le imprese commerciali. In primo luogo stupisce la possibilità di iscrivere crediti che difficilmente potranno essere fatti valere in modo coattivo: in enti tipicamente "aperti" quali le associazioni, il mancato versamento della quota associativa, ha come effetto sanzionatorio naturale quello dell'esclusione dall'ente medesimo e quindi, indirettamente, dai fini ideali da esso perseguiti. Inoltre, come vedremo, i contributi associativi hanno, nell'ottica dell'ente *non profit*, un contenuto sostanzialmente economico, e non patrimoniale, come il capitale sociale, a cui si associa, tipicamente, una rilevazione per cassa.

Molto interessante e decisamente più innovativa è la rielaborazione della voce A del passivo, ovvero il patrimonio netto, che risulta diviso in tre poste fondamentali:

- il *patrimonio libero*, composto dal risultato della gestione dell'esercizio in corso e precedenti e di eventuali riserve statutarie o volontarie. Volendo utilizzare una dizione tipica degli enti non commerciali che normalmente utilizzano una semplice contabilità finanziaria, si tratta degli avanzi di gestioni disponibili. In un'ottica prettamente aziendalistica detta posta misura sostanzialmente l'autofinanziamento generato dall'ente nel corso della sua attività;

- il *fondo di dotazione dell'ente*, posta tipica delle fondazioni, che può essere previsto, dai singoli statuti, anche nelle associazioni. È la voce contabile che più si avvicina al capitale sociale degli enti commerciali, a causa della sua indisponibilità;

- il *patrimonio vincolato*, ovvero quei fondi che sono indisponibili per l'ente in quanto destinati a terzi, a causa di norme statutarie o per precise disposizioni normative.

## 2.2. Il rendiconto gestionale

La stessa Commissione mette in evidenza come le similitudini che possono esistere tra gli stati patrimoniali delle imprese commerciali ed industriali e quelle *non profit* vengono a cadere in tema di conto economico. "Lo scopo del conto economico è quello di rappresentare il risultato di periodo e di illustrare attraverso il confronto dei ricavi ed i costi come si sia pervenuti al risultato economico del periodo in questione ... [le aziende *non profit*, invece], non hanno un mercato di riferimento, e se lo hanno esso è strumentale ad altri fini, e, pertanto, il risultato del confronto tra l'impiego e la destinazione dei fattori (costi di gestione) da un lato e i ricavi (che spesso non ci sono come tali) e proventi (contributi, interessi, eccetera) dall'altro, non assume il significato economico che tipicamente questo risultato di sintesi assume nell'impresa" (14).

L'impossibilità della traslazione della struttura civili-

stica, in questo caso, ha portato alla predisposizione di un documento sostanzialmente differente, denominato rendiconto della gestione, che presenta notevoli spunti di interesse e di analisi, a causa della sua indiscussa innovatività.

In primo luogo nel rendiconto, nella sua forma ordinaria, i costi e i proventi sono distinti contemporaneamente per natura e per destinazione. Lo stesso documento mette in evidenza come detta duplice classificazione non risulti volontaria, ma obbligatoria, o forse sarebbe più opportuno dire necessaria, al fine di conferire sufficiente chiarezza ai propri contenuti. In particolare, dal punto di vista delle aree gestionali, i proventi e gli oneri devono essere rappresentati in:

- area caratteristica o istituzionale, che comprende i costi sostenuti per la realizzazione dei fini istituzionali dell'ente, ed i proventi derivanti da soci, altri enti, pubbliche amministrazioni o aziende, destinati direttamente allo svolgimento di dette attività;
- area patrimoniale e finanziaria, cui si riferiscono la gestione del patrimonio dell'ente e dell'approvvigionamento finanziario;
- area straordinaria.

La distinzione per destinazione si classifica invece in:

- gestione raccolta fondi, derivanti dalle attività di *fund raising*, tipicamente tra non associati, periodicamente o nel contesto di eventi particolari;
- gestione attività accessorie, quali la gestione di spacci alimentari, bar o locali di ritrovo per gli associati, o altre attività commerciali;
- gestione attività di supporto generale, inerenti all'area contabile amministrativa, *marketing*, eccetera.

È opportuno mettere in evidenza che detto schema appare assai più dettagliato e completo anche dello stesso conto economico civilistico, vista la sua duplice valenza. Ci permettiamo di sottolineare, in ogni caso, la difficile applicazione di uno schema di questo tipo, che prevede di fatto l'impiego di un sistema contabile completo o addirittura di contabilità sezionali, in realtà associative di modesta entità (50.000 Euro).

Sempre nel contesto di detto schema, dovranno essere trattati con particolare attenzione e sufficiente evidenziazione le risorse con vincolo di destinazione o con una indicazione dettagliata in nota integrativa o, se relativi a progetti di particolare entità, direttamente nello schema del rendiconto.

Punto critico è rappresentato, infine, dalle risorse in natura, viste sia come apporto di risorse umane nel contesto di volontariato sia come apporto diretto di beni, elemento assai frequente nelle organizzazioni non lucrative, anche alla luce del trattamento fiscale di favore per la donazione di merci da parte di imprese commerciali. Il principio contabile e parte della dottrina non consentono di valorizzare dette poste in via autonoma nel rendiconto della gestione, in quanto ottenute senza corrispettivo finanziario (15). Qui più che altrove vengono messi in evidenza i limiti dell'applica-

(14) CNDC 2001, paragrafo 5.

(15) Si veda, ad esempio Puddu, *op. cit.*

zione di un modello tipico dell'impresa lucrativa con il mondo *non profit*, vista l'estrema rilevanza delle risorse in natura sarebbe comunque opportuno, per esempio in nota integrativa, rettificare il risultato di sintesi della gestione positivamente con gli apporti ricevuti di risorse e negativamente con gli oneri impliciti delle risorse in natura utilizzate nei processi.

Merita un accenno la raccomandazione, prevista dal documento, per cui, qualora l'ente *non profit* preveda nel proprio assetto istituzionale la presenza di soci, che le transazioni con detti soci siano rilevate separatamente da quelle con terzi non soci.

### 2.3. La nota integrativa

Di chiara ispirazione codicistica è evidentemente la nota integrativa, che ha la funzione di illustrare il contenuto del rendiconto della gestione e dello stato patrimoniale dell'ente. Oltre alle informazioni mutuare dalle aziende lucrative, su cui non ci dilungheremo, sono richiesti solo alcuni limitati dati, che però appaiono paradigmatici in relazione alle finalità comunicative ed in particolare sui destinatari del bilancio dell'ente *non profit*. Una prima informazione deve riguardare le forme di controllo cui il bilancio è sottoposto. Si potrà trattare di un controllo sostanzialmente interno, effettuato da un collegio di probiviri, od un controllo esterno, che potrà a sua volta variare da un mero controllo formale da parte di pubbliche amministrazioni ad una revisione contabile completa.

Un secondo ordine di informazioni deve essere poi fornito in relazione al trattamento fiscale dell'ente e sulla deducibilità dei contributi da parte dei donanti e associati.

Benché il principio contabile parli di apposito ed autonomo documento, chi scrive ritiene che possa trovare una corretta collocazione nella nota integrativa anche il prospetto della movimentazione dei fondi.

In un primo momento parrebbe notarsi una certa simmetria di detto documento con il rendiconto finanziario di cui da anni principi contabili interni ed internazionali auspicano la redazione, al fine di conferire una compiuta informazione sulla dinamica finanziaria della gestione. Ad una più attenta analisi, anche alla luce dello schema, solo esemplificativo, proposto dalla commissione, e conformemente con quelli che sono i principi del *non profit*, si potrebbe sostenere come il solo fine del prospetto sia in realtà quello di individuare, sotto il punto di vista finanziario, gli utilizzi dei fondi di cui l'ente dispone. In questo contesto si pone particolare rilevanza alla funzione espositiva del prospetto, prevedendo una struttura a matrice che incroci le modalità di spesa con la varia natura dei fondi disponibili, piuttosto che una natura di controllo, tipica invece degli enti lucrativi, incentrata sulla verifica di equilibri e compatibilità tra la struttura delle fonti e degli impieghi.

### 3. La relazione sulla gestione, o "relazione morale", negli enti *non profit*

È opinione diffusa che, in questi enti, la relazione sulla gestione debba sostanzialmente riportare infor-

mazioni in merito all'assetto strutturale e situazionale del patrimonio dell'azienda, poiché gli aspetti meramente economici passerebbero in secondo piano rispetto alla conoscenza della consistenza, ed eventualmente movimentazione, dei fondi necessari per il raggiungimento dei fini istituzionali. Tale constatazione non può essere condivisa; occorre infatti che nella relazione siano individuabili ulteriori informazioni, volte a creare un contenuto minimo di natura "contabile", sia in relazione alla dinamica economica e alla natura dei costi (spese) e dei proventi e ricavi (entrate), sia con riferimento agli elementi connessi al raggiungimento dell'equilibrio economico-finanziario che, come noto, rappresentano le condizioni fondamentali per la sopravvivenza dell'ente nel tempo.

In tale contesto, prescindendo da particolari situazioni giuridiche dell'ente, sembra possibile riferirsi all'art. 2428 del codice civile, il quale disciplina in modo esplicito il contenuto del documento in esame. In particolare, con riferimento al comma 1 di tale articolo devono essere evidenziati gli elementi salienti connessi "alla situazione della società e all'andamento della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato ... con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti" (16). Il disposto dell'articolo in questione deve comunque collegarsi, data la particolare natura dell'organizzazione di cui trattasi, agli obiettivi di utilità sociale che sono istituzionalmente previsti dall'ente, agli obiettivi realizzati e agli interventi posti in essere per la loro realizzazione.

In concreto nella relazione si evidenzieranno aspetti tipicamente contabili relativi alle modalità concrete di svolgimento dell'attività economica (illustrazione di elementi patrimoniali e reddituali, criteri di valutazione utilizzati, analisi degli investimenti effettuati; delle attività e dei servizi erogati, delle fonti di finanziamento utilizzate, delle prospettive future di svolgimento dei processi, eccetera); ma anche e soprattutto dati ed informazioni non monetariamente quantificabili ed attinenti all'attività ed ai risultati sociali dell'ente, all'apporto del volontariato, ai rapporti con gli enti che interagiscono nell'ambiente di riferimento, ai vincoli imposti dal contesto ambientale, alle iniziative di formazione rivolte ai collaboratori per migliorare il raggiungimento degli obiettivi istituzionali e ai risultati raggiunti da un punto di vista qualitativo (17). Da quanto detto emerge dunque sia la natura esplicativa ed integrativa della relazione rispetto ai dati che confluiscono nel bilancio (finalizzata alla comprensione dei processi e delle complesse dinamiche che portano alla formazione del risultato d'esercizio e del connesso patrimonio di funzionamento dell'ente) sia la cosiddetta "natura morale", che trova la sua ragion d'essere nella peculiarità della gestione di un ente *non profit*. Quest'ultimo concetto rappresenta l'innovatività di un documento che, disciplinato *ad hoc* per le aziende operanti nel cosiddetto ambito *profit*, non può limitarsi alla specifi-

(16) Art. 2428 del codice civile, comma 1.

(17) A. Propersi, G. Rossi, *Gli enti non profit*, op. cit.

cazione di elementi (reddito e patrimonio) che perdono gran parte della loro significatività nella valutazione dell'efficacia ed efficienza di un'azienda che non pone il profitto tra gli obiettivi prioritari, ma lo considera come uno strumento necessario per il perseguimento dei propri fini e dunque per la sopravvivenza.

Gli elementi di natura morale che debbono essere individuati nella relazione attengono al concetto di "utilità sociale" esprimibile esclusivamente attraverso esposizione di informazioni non quantificabili monetariamente e spesso non esprimibili secondo metriche attualmente conosciute.

È da notare, infatti, che gli aspetti fondamentali della gestione di un ente *non profit* sono normalmente ispirati a finalità di tipo sociale e, spesso, almeno in parte, non traducibili in valori di bilancio e devono quindi essere opportunamente descritti ed allocati nella relazione poiché non sembra possibile, allo stato attuale, individuare altri documenti capaci di contenere simili informazioni. Tale obiettivo è raggiungibile solo attraverso l'utilizzo di un sistema di controllo interno capace di evidenziare, valutare (ove possibile) e rappresentare non solo i dati contabili ma tutti gli elementi connessi "all'utilità sociale" generata o che si intende generare ed alle azioni intraprese per il raggiungimento delle finalità prefissate. Molteplici sono i modelli di relazione presentati dalla letteratura specialistica, anche perché spesso in assenza di apposita nota integrativa la finzione descrittiva dei conti rendicontati viene demandata alla relazione della gestione, tuttavia a fine puramente esemplificativo è possibile razionalizzare la complessità del documen-

to attraverso la definizione di un contenuto minimo individuabile nelle seguenti aree:

1) *area degli elementi istituzionali*, nella quale dovranno essere descritte le iniziative istituzionali che vengono poste in essere per il raggiungimento degli obiettivi connessi "all'utilità sociale" che si intende generare; è questa l'area fondamentale della relazione in cui trovano allocazione dati quantitativi e qualitativi di diversa natura ma comunque legati al fine istituzionale dell'ente;

2) *area degli elementi di supporto*, nella quale vengono allocate le informazioni relative alle attività di supporto rispetto a quella istituzionale, alla loro incidenza sul totale e alla dimensione gestionale cui danno origine;

3) *area del contesto ambientale di riferimento*, con particolare attenzione ai vincoli ed alle opportunità dell'ambiente ed ai benefici apportati (utilità sociale sia nei confronti degli utenti che dell'intera collettività);

4) *area del contesto aziendale organizzativo e gestionale*, nella quale vengono descritti i diversi punti di forza e debolezza operanti nel contesto gestionale e che incidono sulla possibilità di perseguire gli obiettivi prefissati (18).

Può valere a titolo puramente esemplificativo la seguente schematizzazione:

(18) La classificazione in esame è proposta da "Il Sole-24 Ore" del 14 aprile 2001 tra le raccomandazioni del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti sulla rendicontazione contabile.



Area degli elementi istituzionali	Descrizione dell'attività istituzionale, dei servizi erogati, degli investimenti e delle fonti utilizzate; analisi dei criteri di valutazione adottati e variazione nei fondi finanziario-patrimoniali di riferimento; descrizione delle attività poste in essere e delle conseguenti scelte gestionali effettuate; problematiche connesse alla qualità del servizio erogato; analisi delle entrate anche in relazione alle diverse aree di attività.
Area degli elementi di supporto	Come sopra ma in relazione alle attività di supporto; incidenza rispetto alle attività istituzionali ed eventuale analisi della clientela; incidenza di costi, investimenti, eccetera, collegati alle attività di supporto rispetto a quelli collegati alle attività istituzionali.
Area del contesto ambientale	Rapporti con gli organi istituzionali e con gli enti interagenti; applicazione di particolari disposizioni legislative o consuetudinarie; prospettive evolutive del settore e dell'ambiente di riferimento; peso dei vincoli ambientali sui programmi gestionali; progettazione di attività future in grado di influenzare la collettività.
Area del contesto aziendale organizzativo e gestionale	Problematiche organizzative con particolare riferimento al personale, gruppi di lavoro, staff operativi e gruppi di coordinamento; attività di formazione, autoformazione; politiche assunzionali, peso del volontariato ed evoluzioni future; analisi dei sistemi informativi contabili e di controllo; frequenza degli incontri degli organi direzionali; principali problematiche gestionali; informazioni aggiuntive sugli organi istituzionali.

Va inoltre sottolineato che nel documento in esame possono altresì trovare collocazione elementi finalizzati alla valutazione dell'efficacia e dell'efficienza più complessi rispetto a quelli normalmente utilizzati nei contesti *profit*.

Soprattutto nelle aziende che operano in attività non misurabili secondo le metriche usuali in cui i rendiconti per la rappresentazione del patrimonio e del risultato economico non permettono la comprensione del fenomeno aziendale, assumono rilevanza ulteriori indicatori, di diversa natura, formulati per la rappresentazione degli oneri sostenuti e dei benefici realizzati.

Secondo parte della dottrina lo strumento di ausilio maggiormente rappresentativo potrebbe essere uno schema del valore aggiunto creato dall'ente. In tal senso il valore aggiunto potrebbe meglio evidenziare la dinamica economica della gestione rispetto al risultato economico. È appena il caso di sottolineare che in ottica *non profit* tale risultato dovrebbe essere inteso come l'insieme della ricchezza che viene distribuita ai diversi soggetti interessati, al netto dei costi sostenuti per l'acquisizione delle risorse (19).

Permane tuttavia il problema della valutazione del valore aggiunto generato, che spesso è di tipo intangibile e mal si adatta alle logiche di determinazione di indicatori quantitativi. Proprio in relazione a tali considerazioni sono consigliati ulteriori indicatori, generalmente semplici rapporti, finalizzati alla misurazione dei livelli di efficacia ed efficienza raggiunti dell'ente.

In linea di principio occorre tenere presente quanto segue:

- per quanto riguarda l'efficacia, che risulta correlata al rapporto tra utilizzazione e offerta di un certo servizio, il misuratore generalmente utilizzato è il rap-

porto risultati/obiettivi che esprime il grado di soddisfacimento delle aspettative espresse nell'ambito degli obiettivi;

- l'efficienza, invece, che, come noto, viene riferita al consumo di risorse impiegate nella realizzazione del servizio, può essere rappresentata da misuratori del tipo: mezzi/risultati che indicano il rapporto tra i costi delle risorse utilizzate ed i risultati ottenuti esprimendo una significativa relazione tra utilizzazione e offerta del servizio (20).

Nell'ambito della relazione morale troveranno, quindi allocazione indicatori specifici e strettamente connessi alla peculiarità dell'ente, o alle specifiche attività, ma comunque riferibili alla seguente formulazione:

- misuratore di efficacia = risultato ottenuto / risultato previsto;

- misuratore di efficienza = risorse impiegate / risultato ottenuto.

Sulla base di tali elementi si renderà quindi possibile una composita valutazione "dell'utilità sociale" creata dall'organizzazione anche in relazione al consumo di risorse effettuato.

#### 4. Opere citate e consultate

Andreas M., *Le aziende no profit, circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano, 1996.

Bruni G., *Il bilancio di missione nelle aziende no profit*, in "Rivista italiana di ragioneria ed economia aziendale", maggio-giugno 1997.

Civetta M., Florido A., *Associazioni e fondazioni*, Giuffrè, Milano, 2000.

(19) Sul concetto di valore aggiunto negli enti *non profit* vd. Properi, Rossi, *op. cit.* e Andreas, *op. cit.*

(20) A. Properi, G. Rossi, *op. cit.*

Colombo F., Sciumè P., *Onlus*, "Il Sole-24 Ore", Piro-la, Milano, 1999.  
 Commissione di Studio degli strumenti per la trasparenza nella gestione delle aziende *no profit* del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti. "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni *no profit*", 2001.  
 Di Diego S., *Le Onlus*, Maggioli editore, Rimini, 1999.  
 Fazzi L., *Una o più forme di bilancio sociale per le imprese senza fine di lucro?* in "Economia Pubblica" n. 1/1998.  
 FASB, *Financial Accounting Standard Board, Financial Statement of non profit organization*, Statement of financial accounting standard n. 117, giugno 1993.  
 Gasparre A., *Contabilità, bilancio, controllo di gestione e bilancio sociale*, in Mormorato S. (a cura di), *Il management delle organizzazioni no profit, primo*

*corso di perfezionamento*, De Ferrari editore, Genova, 2000.  
 Maticena A., *Impresa e ambiente*, CLUEB, Bologna, 1984.  
 Palazzolo A., Palazzolo C., *Scritture contabili delle Onlus, un obbligo non facile da decifrare*, in "il fisco" n. 24/2001, pag. 8528.  
 Palazzolo A., Palazzolo C., *Scritture contabili delle Onlus, alcune riflessioni sulla terminologia e sulle modalità di tenuta*, in "il fisco" n. 27/2001, pag. 9248.  
 Propersi A., Rossi G., *Gli enti non profit*, "Il Sole-24 Ore", Piro-la, Milano, 2001.  
 Puddu L., *Stato patrimoniale, rendiconto della gestione, nota integrativa, relazione sulla gestione degli enti non commerciali*, in "Impresa commerciale e industriale" n. 6/2001, pag. 943.



## **l'assenza di compenso per la carica di amministratore**

**di Alfonso Ghini**

*Dottore commercialista in Milano*

**SOMMARIO:** 1. Il debole indirizzo dettato dal codice civile - 2. Il diritto al compenso secondo la dottrina e la giurisprudenza - 3. L'onerosità della carica indotta dalla Costituzione - 4. Le perplessità derivanti dalla rinuncia al compenso - 5. L'irrazionalità dell'assunzione dell'onere da parte di un terzo - 6. La mancanza di remunerazione per il dirigente/amministratore - 7. La retribuzione onnicomprensiva come regola di estesa adozione nei gruppi - 8. La critica della soluzione di gruppo sul piano del bilancio - 9. *Idem* per l'imposizione sui redditi.

### **1. Il debole indirizzo dettato dal codice civile**

Per i compensi agli amministratori delle società di capitali il codice civile detta delle regole blande (relati-

vamente agli amministratori delle società di persone, addirittura, non si esprime affatto). Sembra che il legislatore si sia ispirato al proposito di lasciare, al riguardo, un'estesa libertà di movimenti.

Le norme sui compensi agli amministratori sono contenute nell'art. 2364 del codice civile (assemblea ordinaria) e nell'art. 2389 del codice civile (compensi agli amministratori). Questi articoli appartengono alla disciplina delle società per azioni, ma hanno operatività estesa alle società in accomandita per azioni in dipendenza dell'art. 2464 del codice civile ed alle società a responsabilità limitata in rapporto all'espresso richiamo fatto all'interno dell'art. 2486 del codice civile (deliberazioni dell'assemblea) e dell'art. 2487 del codice civile (amministrazione). Di questi due articoli, naturalmente, il primo estende l'applicabilità dell'art. 2364 del codice civile, mentre il secondo estende l'applicabilità dell'art. 2389 del codice civile.