

L'ATTIVITA' DI REVISIONE CONTABILE PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Verona, 16 ottobre 2025

A cura di: Barbara Rampani e Chiara Tacconi

ENTI DEL TERZO SETTORE

Normativa di riferimento

- ❑ **D.LGS. 3.7.2017 N. 117 CODICE TERZO SETTORE** (G.U. 2.8.2017 n. 179 in vigore dal 3.8.2017)
- ❑ **RELAZIONE ILLUSTRATIVA** Schema di decreto legislativo recante "Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106".
- ❑ **Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore**, Ministero del lavoro e delle politiche sociali - decreto 4 luglio 2019 (G.U. 9.8.2019 n. 186)
- ❑ **DM 5.3.2020** Adozione modulistica di bilancio ETS
- ❑ **DM 15.9.2020** Ministero del Lavoro e delle politiche sociali n. 106 (G.U. 21.10.2020 n. 261)
Definizione delle procedure di iscrizione degli enti, delle modalità di deposito degli atti, delle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione del Registro unico nazionale del Terzo settore
- ❑ **NOTA N. 11560 DEL 2.11.2020 DEL MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI**
- ❑ **DOCUMENTO CNDCEC, 12.2020** *«La fase di nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo negli enti del terzo settore nel periodo transitorio alla luce della nota n. 11560 del 2 novembre 2020 del ministero del lavoro e delle politiche sociali».*

ENTI DEL TERZO SETTORE

Normativa di riferimento

- ❑ **NORME DI COMPORTAMENTO ETS** – CNDCEC dicembre 2020
- ❑ **DM 23.11.2021 N. 561** Il RUNTS entra in vigore
- ❑ **DOCUMENTO CNDCEC, 04.2024** *«Schemi di bilancio per gli Enti del Terzo Settore – Peculiarità degli Enti Filantropici».*
- ❑ **PRINCIPIO CONTABILE OIC 35**
- ❑ **PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) e D. Lgs. 39/2010**
- ❑ **DOCUMENTO DI RICERCA ASSIREVI N. 244R 03.2025**
- ❑ **DOCUMENTO CNDCEC, 04.2025** *«La relazione dell'Organo di controllo degli Enti del Terzo Settore all'assemblea degli associati (o di altro organo equivalente delle fondazioni) in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio».*
- ❑ **LEGGE 104/2024 art. 4** *adozione di nuovi limiti dimensionali*
- ❑ **DM 09.08.2024 n.6**
- ❑ **DM 7.08.2025** in G.U. n. 214 del **15.09.2025** *«Definizioni di forme, contenuti, termini e modalità per l'esercizio delle funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio sugli enti del terzo settore.»*

ENTI DEL TERZO SETTORE

Chi sono D.Lgs. 117/2017

Art. 4

« sono enti del Terzo settore le **organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le ETS di mutuo soccorso, le associazioni**, riconosciute o non riconosciute, **le fondazioni**, e **gli altri enti di carattere privato** diversi dalle ETS costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed **iscritti nel registro nazionale del Terzo settore (RUNTS)**.

Art. 5 → dice quali sono le Attività di Interesse Generale

Art. 6 → dice quali sono le Attività Diverse

ENTI DEL TERZO SETTORE

Bilancio art. 13 - 14 D. Lgs. 117/2017

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore, privi di personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate, non superiori di € 300.000 può essere redatto in forma di **rendiconto finanziario per cassa**, schema modello D dettato dal D.M. 5 marzo 2020 n. 39.

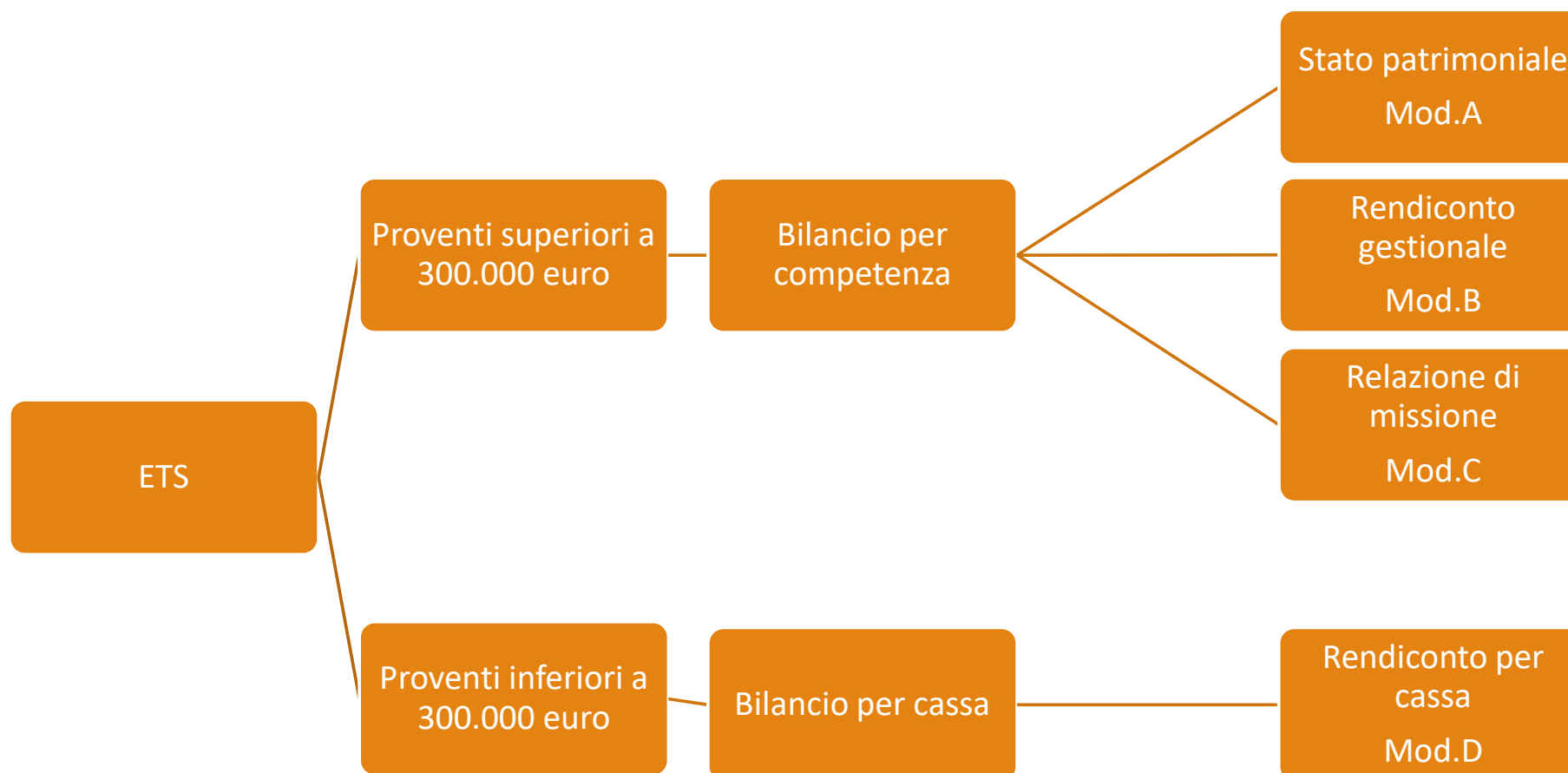
Se l'Ente del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominati, supera il limite delle entrate € 300.000 obbligo gestione contabile per competenza e redazione di un bilancio d'esercizio formato da **Stato Patrimoniale**, dal **Rendiconto finanziario** e dalla **Relazione di Missione**, schema modello A – B – C dettato dal D.M. 5 marzo 2020 n. 39.

Chi deve redigere il **Bilancio Sociale**?

- **ETS** con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 1 milione di euro (art.14, comma 1 D.Lgs. 117/2017);
- **I CENTRI DI SERVIZIO PER IL VOLONTARIATO** (art. 61, c.1, D.Lgs. 117/2017);
- **LE IMPRESE SOCIALI e COOPERATIVE SOCIALI** (art. 9, c.2, D.Lgs. 112/2017);
- **I GRUPPI DI IMPRESE SOCIALI** (art. 4 c.2 D.Lgs. 112/2017, redazione in forma consolidata).

Il Bilancio – Art. 13

Decreto legislativo del 03/07/2017 n.117





Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. A) STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

ATTIVO

A) Quote associative o apporti ancora dovuti

B) Immobilizzazioni

I - Immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi di impianto e di ampliamento
- 2) costi di sviluppo
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 5) avviamento
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti
- 7) altre
- totale

II - Immobilizzazioni materiali

- 1) terreni e fabbricati
- 2) impianti e macchinari
- 3) attrezzature
- 4) altri beni
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti
- totale

III - Immobilizzazioni finanziarie (crediti con indicazione degli importi esigibili entro l'es. successivo):

- 1) partecipazioni in:
 - a) imprese controllate
 - b) imprese collegate
 - c) altre imprese
- 2) crediti:
 - a) verso imprese controllate
 - b) verso imprese collegate
 - c) verso altri enti del Terzo settore
 - d) verso altri
- 3) altri titoli
- totale

Totale immobilizzazioni



Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. A) STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

C) Attivo circolante

I - Rimanenze

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo
 - 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati
 - 3) lavori in corso su ordinazione
 - 4) prodotti finiti e merci
 - 5) acconti
- Totale

II - Crediti (con indicazione degli importi esigibili oltre es. successivo):

- 1) verso utenti e clienti
 - 2) verso associati e fondatori
 - 3) verso enti pubblici
 - 4) verso soggetti privati per contributi
 - 5) verso enti della stessa rete associativa
 - 6) verso altri enti del Terzo settore
 - 7) verso imprese controllate
 - 8) verso imprese collegate
 - 9) crediti tributari
 - 10) da 5 per mille
 - 11) imposte anticipate
 - 12) verso altri
- totale

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni in imprese controllate
 - 2) partecipazioni in imprese collegate
 - 3) altri titoli
- totale

IV - Disponibilità liquide

- 1) depositi bancari e postali
 - 2) assegni
 - 3) denaro e valori in cassa
- totale

Totale attivo circolante

D) Ratei e risconti attivi

Stato Patrimoniale –Attivo

Approccio riconducibile allo schema di bilancio art. 2424 codice civile ma con le peculiarità delle voci degli Ets.

Esempi di voci:

A) Quote associative o apporti ancora dovuti

C) Attivo Circolante

Il Crediti

2) verso associati e fondatori

3) verso enti pubblici

...

10) da 5 per mille

...altre



Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. A) STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

PASSIVO

A) Patrimonio netto:

I - Fondo di dotazione dell'ente

II - Patrimonio vincolato

1) Riserve statutarie

2) Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali

3) Riserve vincolate destinate da terzi

III - Patrimonio libero

1) Riserve di utili o avanzi di gestione

2) Altre riserve

IV - Avanzo/disavanzo d'esercizio

Totale

B) Fondi per rischi e oneri

1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili

2) per imposte, anche differite

3) altri

Totale

C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

D) Debiti (con indicazione importi esigibili oltre l'es. successivo)

1) debiti verso banche

2) debiti verso altri finanziatori

3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti

4) debiti verso enti della stessa rete associativa

5) debiti per erogazioni liberali condizionate

6) acconti

7) debiti verso fornitori

8) debiti verso imprese controllate e collegate

9) debiti tributari

10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale

11) debiti verso dipendenti e collaboratori

12) altri debiti

Totale

E) Ratei e risconti passivi

A) PATRIMONIO NETTO

I- Fondo di dotazione dell' ente (iniziale) (non esiste capitale proprio in senso stretto)

II – Patrimonio vincolato

1. Riserve statutarie
2. Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali
3. Riserve vincolate da terzi

III- Patrimonio libero

1. Riserve di utili o avanzi di gestione
2. Altre riserve

IV – Avanzo /disavanzo di gestione (libero)

Stato Patrimoniale – Passività propriamente dette

Come l'Attivo, ricalca la logica di classificazione dello stato patrimoniale delle ETS, con le peculiarità degli Ets.

Esempi:

D) Debiti:

3) verso associati e fondatori per finanziamenti

4) verso enti della stessa rete associativa

5) per erogazioni liberali condizionate

Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. B) RENDICONTO GESTIONALE

A) Ricavi e costi da attività di interesse generale

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



Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. B) RENDICONTO GESTIONALE

B) Ricavi e costi da attività diverse

C) Ricavi e costi da attività di raccolta fondi

	Es.t	Es.t-1		Es.t	Es.t-1
B) Costi e oneri da attività diverse			B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Contributi da contratti con enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Altri ricavi, rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		



Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. B) RENDICONTO GESTIONALE

D) Ricavi e costi da attività finanziarie e patrimoniali

E) Ricavi e costi di supporto generale

	Est	Est-1		Est	Est-1
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri			5) Altri proventi		
6) Altri oneri					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		
E) Costi e oneri di supporto generale			E) Proventi di supporto generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			Totale proventi e ricavi		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio		



Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. B) RENDICONTO GESTIONALE

Costi e proventi figurativi – questo prospetto è facoltativo.
Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere già stato inserito nel rendiconto gestionale. Può essere utile per dimostrare la non commercialità dell'ente.

COSTI FIGURATIVI	Est	Est-1	PROVENTI FIGURATIVI	Est	Est-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		



Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. C) RELAZIONE DI MISSIONE

ILLUSTRA:

1. Le poste di bilancio: richiede in sintesi di entrare «dentro i numeri», spiegando il contenuto delle poste quantitative ed «oltre i numeri» integrando i dati numerici stessi.
2. L'andamento economico e gestionale: comunicazione afferente lo stato di salute economico e finanziario dell'ente.
3. Modalità di perseguimento finalità statutarie: documentare il raggiungimento delle attività di interesse generale e di quelle di carattere diverso e strumentale

Similarità con la Nota Integrativa delle ETS di capitali, con le dovute differenze date dalla natura dei soggetti destinatari

Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. C) RELAZIONE DI MISSIONE

La relazione di missione deve indicare (qualitativamente e in dettaglio), oltre a quanto stabilito da altre disposizioni e se rilevanti:

- 1) le **informazioni generali sull'ente**, la **missione perseguita** e le **attività di interesse generale** di cui all'articolo 5 richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;
- 2) i dati sugli **associati** (consigliato numero all'inizio e fine esercizio) o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;
- 3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale;
- 4) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
- 5) la composizione delle voci "costi di impianto e di ampliamento" e "costi di sviluppo", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
- 6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;



Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. C) RELAZIONE DI MISSIONE

- 7) la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale;
- 8) le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
- 9) una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di **fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche**;
- 10) una descrizione dei **debiti per erogazioni liberali condizionate**;
- 11) un'**analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale**, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;
- 12) una descrizione della natura delle **erogazioni liberali ricevute**;
- 13) **il numero medio dei dipendenti**, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'articolo 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;
- 14) l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;
- 15) un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i **patrimoni destinati ad uno specifico affare** di cui all'articolo 10 del d.lgs 117/2017 e s.m.i.;



Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. C) RELAZIONE DI MISSIONE

- 16) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'ente; (es. parti correlate: amministratori, chi esercita controllo sull'ente, chi è controllato...etc)
- 17) la proposta di destinazione dell'avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo;
- 18) **l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione.** L'analisi è coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte; **l'evoluzione prevedibile della gestione** e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;
- 19) l'indicazione delle **modalità di perseguimento delle finalità statutarie**, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;
- 20) informazioni e riferimenti in ordine al **contributo** che le **attività diverse** forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;

Schemi di bilancio – D.M. 05.03.2020

MOD. C) RELAZIONE DI MISSIONE

22) un **prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi**, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:

- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.;
- le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;

accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui ai punti precedenti;

23) la **differenza retributiva tra lavoratori dipendenti dell'Ets**, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all'articolo 16 del d. lgs. 117/2017 e s.m.i., da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell'ente;

24) una **descrizione dell'attività di raccolta fondi** rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il **rendiconto specifico** previsto dall'articolo 87, comma 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a) del d. lgs. 117/2017 e s.m.i..

Principio Contabile OIC 35

L'Organismo Italiano di contabilità ha emanato il **Principio contabile OIC 35**, volto a recepire le specificità del settore Italiano no-profit nei loro bilanci, disponendo che gli ETS osservino le regole di rilevazione e valutazione contenute nei principi contabili nazionali OIC ad eccezione delle previsioni specifiche previste dal principio 35, in quale precisa:

- i postulati di bilancio;
- la composizione del bilancio d'esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale con l'indicazione, dei proventi e degli oneri delle entrate, e della relazione di missione che illustra le poste di bilancio l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie;
- le modalità di contabilizzazione delle transazioni non sinallagmatiche, ossia le transazioni per le quali non è prevista una controprestazione;
- la determinazione delle riserve vincolate e dei debiti per erogazioni liberali;
- le modalità di determinazione del *fair value*;
- le modalità di contabilizzazione dei contributi pubblici, delle quote associative e apporti dei soci fondatori e delle svalutazioni immobilizzazioni materiali e immateriali.

Organo di controllo

art. 30 D. Lgs. 117/2017

La nomina dell'organo di controllo è **sempre obbligatoria** per le **Fondazioni** del Terzo Settore, per gli altri ETS dotati di personalità giuridica ed iscritti nel Registro delle imprese quando abbiano costituito **uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare** ai sensi dell'art. 2447-bis e ss del c.c. come previsto dall'art. 10 del CTS, nonché per i **Centri di Servizio per il Volontariato** ai sensi degli artt.61, comma 1, lett. k e 65, comma 7, lett. e.

Nelle associazioni e negli altri enti, la nomina si rende, invece, necessaria al ricorrere di precisi limiti dimensionali, ossia ***in caso di superamento per due esercizi consecutivi due dei seguenti nuovi parametri dimensionali***, introdotti con le recenti modifiche normative di cui alla Legge n. 104/2024 (art.4, in vigore dal 3 agosto 2024):

- a. Totale dell'attivo dello stato patrimoniale : € 150.000,00 (prima € 110.000)
- b. Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate : € 300.000,00 (prima € 220.000)
- c. Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 7 unità (prima 5 unità)

L'obbligo cessa se per due esercizi consecutivi i predetti limiti non vengono superati.

Revisione legale dei conti art. 31 D.Lgs. N.117/2017

Nelle Fondazioni ETS, nelle associazioni e negli altri enti, la nomina si rende, invece, **necessaria al ricorrere di precisi nuovi limiti dimensionali**, fatto salvo quanto indicato dal comma 6 dell'art. 30 del CTS (revisione assegnata all'organo di controllo).

Nella specie, ***in caso di superamento per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:***

- a. Totale dell'attivo dello stato patrimoniale : € 1.500.000,00 (prima € 1.100.000)
- b. Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate : € 3.000.000,00 (prima € 2.200.000)
- c. Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità (prima 12 unità)

L'obbligo cessa se per due esercizi consecutivi i predetti limiti non vengono superati.

La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati, di cui all'art. 10 del CTS.

Tale nomina può essere conferita allo stesso Organo di Controllo, ma gli stessi professionisti devono in questo caso essere iscritti al Mef.

Revisione legale dei conti nelle ETS Cooperative

Per le ETS cooperative la nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria quanto per **due esercizi** consecutivi ha superato almeno **uno dei parametri** fissati dal nuovo art. 2477 c.c. secondo comma lettera c), quali:

- ❑ **totale attivo dello stato patrimoniale > 4 milioni**
- ❑ **totale ricavi > 4 milioni**
- ❑ **media dipendenti occupati >20**

l'obbligo di nomina cessa quanto per **tre esercizi consecutivi**, non è superato alcuno dei predetti limiti.

L'obbligo di nomina **sussiste sempre** a prescindere dei limiti se:

- la ETS emette strumenti finanziari non partecipativi
- la ETS è tenuta alla redazione del bilancio consolidato
- la ETS controlla una ETS obbligata alla revisione legale dei conti
- la ETS è una cooperativa SpA

Organo di controllo e Revisore legale dei conti - compiti

ORGANO DI CONTROLLO	REVISORE LEGALE
L'organo di controllo monocratico oppure collegiale ha il compito di vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, in particolare si deve monitorare in ordine alla finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che l'ente persegue	Il revisore legale ha il compito di verifica del rispetto della corretta rilevazione dei fatti contabili e della loro corretta rappresentazione nei documenti aziendali a valenza esterna ossia il bilancio , nell'ottica generale della prevenzione di errori significativi e/o frodi
L'organo di controllo partecipa alle assemblee dei soci e del consiglio di amministrazione, è un « organo societario » interno all' ETS	È un organo di controllo " esterno " agli organi decisionali e gestionali dell'impresa.
Obbligo di riunirsi almeno ogni 90 giorni	Periodicità discrezionale delle riunioni, in relazione alla pianificazione ed alle dimensioni e criticità della ETS
L'organo di controllo deve adempiere ai loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio. Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica	I revisori legali o le ETS di revisione legale rilasciano una relazione contenente un giudizio, rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della ETS che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi, per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri

Organo di controllo art. 30 D. Lgs. 117/2017

COMPITI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Vigilanza sull'osservanza di legge e statuto

Rispetto dei principi di corretta amministrazione

Adeguatezza assetto organizzativo amministrativo e contabile

Monitorare le finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale

Relazione dell'Organo di controllo in occasione dell'approvazione del bilancio d'esercizio, redatta in base all'attività di vigilanza eseguita.

Dove applicabile attestare la conformità del BILANCIO SOCIALE alle linee guida ministeriali

Revisione
legale dei
conti
art. 31 D.Lgs.
N.117/2017



COMPITI DEL REVISORE



Verifica regolarità contabile, finanziaria ed economica



Verifica la gestione della cassa



Verifica il riscontro tra le scritture contabili e la normativa in vigore



Emissione relazione in occasione dell'approvazione del bilancio d'esercizio

Attività di Revisione Legale negli ETS

E' STATO CHIARITO CHE
L'ATTIVITA' DI REVISIONE
LEGALE negli ETS
DEVE ESSERE SVOLTA



Nel rispetto del
D. Lgs. 39/2010

PRINCIPI DI REVISIONE CHE CONSIDERANO GLI ETS

- ISA 200: OBIETTIVI GENERALI DEL REIVSORE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- ISA 260: COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE
- ISA 700: GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO
- ISA 720B: RESPONDABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO RELATIVAMENTE ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E AD ALCUNE SPECIFICHE INFORMAZIONI CONTENUTE NELLA RELAZIONE SUL GOVERNO SOCIETARIO E GLI ASSETTI PROPRIETARI
- ISA 250B: VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITA' SOCIALE

PRINCIPI DI REVISIONE CHE CONSIDERANO GLI ETS

Determina della Ragioneria Generale dello Stato 1.09.2022 n. 219019
Aggiornati i PR Internazionali (ISA ITALIA) prevedendo l'utilizzo anche per gli ETS



CONSIDERAZIONI SPECIFICHE PER ETS

Ove non diversamente specificato:

- Quando si richiama la «impresa» o «società» si intende fare riferimento anche agli ETS
- Quando si richiamano gli «Amministratori» si intende fare riferimento anche agli organi amministrativi degli ETS

Attività di Revisione Legale negli ETS

Ministero del Lavoro Nota n. 11560 del 02.11.2020

Precisa **i requisiti** che devono avere i membri dell'organo di controllo, in caso ad essi venga affidato anche il compito della revisione legale, ai fini del legittimo esercizio di tale opzione, **è necessario che tutti i componenti dell'organo di controllo siano revisori legali iscritti al MEF.**

Il soggetto incaricato della revisione legale **non si esprime** sul Bilancio Sociale di cui all'art. 14 del D. Lgs. 117/2017.

Requisiti soggettivi membri organo di controllo e revisori legali

Come stabilito dall'art. 2397 c.c. e dall'art. 30 del D.Lgs 117/2017

L'organo di controllo può essere monocratico oppure collegiale, in questo ultimo caso si compone di tre o cinque membri effettivi. Devono inoltre essere nominati due sindaci supplenti.

*Almeno un membro effettivo ed uno supplente devono essere scelti tra i **revisori legali iscritti nell'apposito registro**.*

*I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti **fra gli iscritti negli albi professionali** individuati con decreto del Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche*



In sostanza, possono essere chiamati a svolgere tali funzioni avvocati, dottori commercialisti ed esperti contabili, revisori legali e consulenti del lavoro, professori universitari.

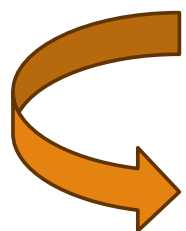
L'incarico di sindaco unico e di revisione contabile invece può essere affidato soltanto a soggetti iscritti all'albo dei revisori legali (o a ETS di revisione).

GLI STEPS DELLA REVISIONE

**PROPOSTA DI
INCARICO**



Si fa riferimento all'art. 13 D. Lgs. 39/2010



L'organo di controllo, ove presente, è responsabile di formulare una proposta motivata per l'assemblea in relazione alla nomina del revisore legale (**Assirevi 244R**).

Nel caso di prima nomina di entrambi gli organi «è opportuno un lavoro preparatorio da parte dei nuovi componenti per formulare una proposta motivata secondo art.13...»

GLI STEPS DELLA REVISIONE

CONFERIMENTO DELL'INCARICO



- Non c'è un art. del CTS di riferimento
- Si segue art.13 del D.Lgs. 39/2010: Assemblea attribuisce l'incarico di revisione legale determinandone il compenso. Durata dell'incarico sarà di 3 anni
- Incarico attribuito su proposta motivata dell'organo di controllo

ETS GIA' COSTITUITI: SI DEVE ADEGUARE LO STATUTO PREVEDENDO LA NOMINA DEL REVISORE E SOLO SUCCESSIVAMENTE CONFERIRE INCARICO

Proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti

Ai Signori Soci ETS/Associati ETS _____,
Organo di controllo

PREMESSO

- che, essendo prossima la scadenza...
- ...

CONSIDERATO

- che sono pervenute all'organo di controllo n. _____ distinte dichiarazioni di disponibilità...
- che le dichiarazioni di disponibilità di cui sopra sono state presentate dai seguenti revisori:
- ...

Proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti

VERIFICATO

- che le modalità di svolgimento della revisione illustrate nelle dichiarazioni di disponibilità, anche considerate le ore e le risorse professionali all'uopo previste, risultano adeguate in relazione all'ampiezza e alla complessità dell'incarico;
- ...

PROPONE

sulla base delle motivazioni esposte, che l'incarico di revisione legale dei conti per gli esercizi _____ sia affidato (*oppure*: sia in alternativa affidato) dall'assemblea, previa determinazione dei corrispettivi predetti per l'intera durata dell'incarico, nonché degli eventuali criteri per l'adeguamento durante lo svolgimento dell'incarico, a:

Revisore legale / Società di revisione

Luogo e Data

Il Collegio Sindacale

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

I revisori seguono le procedure di controllo che vengono applicate alle società di capitali, considerando gli aspetti specifici di tali enti.

Nel rispetto del D. Lgs. 39/2010

Verifiche CONTABILI

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

CONTABILI

Verificare che il bilancio esprima in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ETS



Corrispondenza dei dati in bilancio con quelli derivanti dai libri e scritture contabili **ISA 250B**

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

CHECK LIST DI CONTROLLO				
CHECK LIST- CONTROLLO LIBRI- REGISTRI	BOLLATURA INIZIALE	ULTIMA REGISTRAZIONE A COMPUTER	ULTIMA REGISTRAZIONE A LIBRO	VERIFICA CORRETTA (SI/NO)
Libri sociali				
Adempimenti al RUNTS				
Registri IVA				
Riepilogativo				
Acquisti (art. 25 D.P.R. 633/72)	Non obbligatorio			
Vendite (art. 23 D.P.R. 633/72)	Non obbligatorio			
Corrispettivi (art. 24 D.P.R. 633/72)				
Intrastat				
Lettera Intento (art. 8 D.P.R. 633/72)				

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

CHECK LIST DI CONTROLLO				
CHECK LIST- CONTROLLO LIBRI- REGISTRI	BOLLATURA INIZIALE	ULTIMA REGISTRAZIONE A COMPUTER	ULTIMA REGISTRAZIONE A LIBRO	VERIFICA CORRETTA (SI/NO)
Scritture contabili				
Beni ammortizzabili				
Gestione Raccolta Fondi				
Paga (art. 21 D.P.R. 633/72)				
Matricola (art. 21 D.P.R. 633/72)				
Infortuni				

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

CHEK LIST DI CONTROLLO	
Operazioni rilevanti ed eventi significativi	
Cambiamenti significativi nella struttura organizzativa	
Operazioni di entità particolarmente significativa o caratterizzata da particolare rischiosità, incluse le voci anomale o a carattere eccezionale menzionate nel precedente punto	
Informazioni circa i motivi di significativi scostamenti nei conti patrimoniali e nei conti di ricavi, costi e spese, rilevati dalla comparazione di cui al precedente punto	
Contratti stipulati dal ETS di eccezionale rilevanza o per operazioni di carattere straordinario	
Acquisizioni, cessioni o liquidazioni di significative attività, già verificatesi o previste, e relativo trattamento contabile	
Modifiche nella struttura del Fondo dotazione dell'ETS	
Cambiamenti nel trattamento contabile di operazioni aziendali o nei criteri di valutazione	
Rettifiche contabili di entità significativa già rilevate o previste	

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

STATUTARIE

Verificare che ogni singola attività sia finalizzata al raggiungimento dello scopo solidaristico dell'ente (scopo per cui è stato costituito)



- **Statuto:** verificare perseguimento delle finalità sociali previste e sia conforme alle disposizioni di legge e con le modifiche richieste per le nomine degli organi di controllo (verificato da Regione Veneto RUNTS)
- **Libri sociali:** le azioni poste in essere siano congrue con il raggiungimento degli scopi previsti nello statuto
- **Organi statutari:** verificarne operato che sia in linea con il compito attribuito

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

FISCALI

Verificare che le raccolte fondi (Donors) mediante campagne pubbliche siano conformi a quanto stabilito dalla normativa e dallo statuto.



- **E' FONDAMENTALE** che il revisori controlli il rispetto della normativa vigente
- Verificare che le raccolte fondi siano destinate ad un obiettivo specifico e non siano attività lucrative volte alla distribuzione di utili o avanzi di gestione.
- Valutare che l'ente rispetti i requisiti specifici per l'utilizzo delle agevolazioni fiscali (che variano a seconda dell'ente).

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

FINAZIARIE E PATRIMONIALI

Verificare la corretta determinazione del patrimonio netto ed la consistenza finanziaria



- Verificare i flussi finanziari in entrata e uscita
- Analisi degli impegni finanziari necessari allo svolgimento attività
- Analisi di come vengono impiegate le risorse finanziarie
- Analisi della continuità aziendale verificando le risorse disponibili
- Verificare l'esistenza del patrimonio (ETS già costituiti) e la destinazione ai fini statutari

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE



Obiettivo è valutare la capacità dell'ETS di svolgere la propria attività per un periodo futuro pari ad almeno 12 mesi.

Uno dei metodi potrebbe essere un budget che dimostri che ETS riesce a far fronte ai propri impegni con le risorse finanziarie disponibili (solitamente non sono enti avente scopo di lucro)

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

- Verifica del presupposto della continuità aziendale
- Analisi dei contratti riferiti alle donazioni vincolate e verifica dell'incasso
- Verifica della corretta competenza nelle registrazioni contabili
- Valutazione dei principi contabili adottati dalla società
- Analisi e movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- Ricalcolo a campione dell'ammortamento
- Verifica dell'esistenza dei crediti/debiti attraverso la richiesta dei partitari e operazione di circolarizzazione nonché analisi dello scaduto
- Verifica delle riconciliazioni bancarie
- Verifica adeguatezza ed esaustività dell'informativa fornita in relazione di missione circa le passività potenziali possibili
- Richiesta conferma scritta dei consulenti
- Verifica correttezza scritture contabili degli apporti in denaro della raccolta fondi

LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

ETS partecipa ad un bando del Ministero delle finanze che prevede il raggiungimento di un obiettivo in ambito sociale
il valore del progetto ammonta ad euro 100.000,00
Valore riconosciuto da parte del Ministero è pari all'80% dell'importo totale del progetto 80.000,00
importo erogato in 2 tranches all'ETS
Il valore residuo dovrà essere apportato dall'ETS.
durata del progetto 12 mesi con decorrenza 01/06/2024 - 30/06/2025

1) Rilevazione del progetto in contabilità nel momento in cui viene approvato

Crediti verso Ministero @ Fondo vincolato 80.000,00

RISCHIO errata contabilizzazione dell'importo

Verificare sul contratto di attribuzione del progetto l'ammontare dell'importo riconosciuto all'ETS
Verificare che non sia stato imputato il 100% dell'importo a livello contabile



LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

Extra contabilmente l'ETS dovrà tenere un elenco di progetto con il corrispettivo importo che dovrà cofinanziare

La tabella verrà poi inserita nella relazione di missione tra gli impegni

2) **Erogazione 1 tranche da parte del Ministero per sostenere i costi iniziali**

banca c/c	@	crediti verso Ministero	40.000,00
-----------	---	-------------------------	-----------

3) **registrazione costi sostenuti per raggiungere obiettivo del progetto**

costi (consulenze, materiali,.perso nale,..)	@	Fornitore	80.000,00
---	---	-----------	-----------

NOTA Sarebbe utile ed importante che i costi fossero divisi per centro di costo se ETS ha più progetti in essere



LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

4) Raggiungimento dell'obiettivo e conclusione del progetto

F.do vincolato @ ricavo per progetto 80.000,00

NOTA L'ammontare dei costi sostenuti deve essere pari all'importo del fondo vincolato di conseguenza, chiudendosi il fondo si pareggiano costi e ricavi

RISCHIO i costi sostenuti potrebbero essere più alti di quelli previsti
potrebbe generarsi una perdita di progetto conseguente copertura con PN
Verifica periodica dell'andamento dei progetti in essere per monitorare l'eventuale insorgere di perdite che potrebbero danneggiare il patrimonio e minare la continuità az.

5) Liberalità vincolate e non vincolate

Vincolate (raccolta fondi destinata): liberalità destinate, per volontà del donatore o cda dell'ETS a restrizioni e vincoli che ne limitano utilizzo.



LE VERIFICHE DELLA REVISIONE

banca c/c giro patrimoniale	@	Fondo vincolato	1.000,00
--------------------------------	---	-----------------	----------

Anno X+1 viene realizzato il progetto che utilizza i fondi vincolati

Fondo vincolato	@	erogazione liberale	1.000,00
-----------------	---	---------------------	----------

costi sostenuti per progetto	@	banca c/c	1.000,00
---------------------------------	---	-----------	----------

Non vincolate (raccolta fondi non destinata): liberalità prive di destinazione e/o vincoli da parte del donatore. Sono contabilizzate come proventi dell'esercizio in cui sono ricevute o si acquista il diritto di riceverle.

banca c/c	@	erogazione liberale	1.000,00
-----------	---	---------------------	----------

RISCHIO Confusione nella contabilizzazione

RELAZIONE DI REVISIONE

ISA ITALIA 700



Esempio 5(I) relazione di
revisione ETS
Giudizio espresso su SP,
Rendiconto e relaz. Missione

ISA ITALIA 710



Paragrafo relativo ad altri aspetti:
informazioni comparative casi
particolari

ISA ITALIA 720B



Relazione su altre
disposizioni di leggi e
regolamenti

ASSIREVI N.244R



Allegato A esempio di lettera
di attestazione ETS

RELAZIONE DI REVISIONE

ISA ITALIA 710 ASPETTI PARICOLARI

Utilizzato:

- 1^a incarico ed il bilancio d'esercizio precedente era certificato da altro revisore («... che in data ../../.. Ha emesso giudizio di conformità senza modifica ..»)
- Bilancio d'esercizio per la prima volta sottoposto a revisione («... non sottoposto a revisione legale...»)

Se ETS non ha superato i limiti art. 31 D. Lgs. 117/2017 si parla di **REVISIONE VOLONTARIA** con la necessità di inserire i paragrafo «Altri aspetti»

RELAZIONE DI REVISIONE

ISA ITALIA 720B RELAZIONE SU ALTRE DISPOSIZIONI DI LEGGE E REGOLAMENTARI (Relazione di missione)

1. Paragrafo specifico sulla relazione di missione
2. Si esprime la coerenza con il bilancio di esercizio se:
 - Illustra andamento economico finanziario dell'ente
 - Come persegue le finalità statutarie (modalità)
 - Conformità della parte di relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi

RELAZIONE DI REVISIONE

LA RELAZIONE DI REVISIONE LEGALE

GIUDIZIO

Richiamerà i documenti del CTS: stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione per le parti indicate dal D.M. del 5 marzo 2020.

ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO

Formulazione *standard*

ALTRI ASPETTI

Richiamerà l'inserimento dei dati comparativi dell'esercizio precedente

RESPONSABILITA' ORGANI DI *GOVERNANCE* E REVISORE LEGALE

formulazione *standard*

RELAZIONE DI REVISIONE

LA RELAZIONE DI REVISIONE LEGALE

GIUDIZIO art. 14, co. 2, lett. e), D.Lgs. 39/2010

Formulazione del giudizio sulle parti della relazione di missione specificate dal D.M. del 5 marzo 2020, ossia:

- ☐ sulla coerenza della sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione con il bilancio d'esercizio;
- ☐ sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

LETTERA DI ATTESTAZIONE

DOCUMENTO ASSIREVI 244R



OBBLIGO

DEVE essere acquisita con firma della
direzione contestualmente al rilascio
della relazione di revisione

Esempio riportato da Assirevi dovrà
essere adattato alle caratteristiche
dell'ente revisionato

Grazie per la cortese attenzione