

# La relazione dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore

di **Sara Agostini**

## L'approfondimento

Il Consiglio e la Fondazione nazionale dei commercialisti hanno pubblicato il modello della relazione dell'organo di controllo degli enti del terzo settore all'assemblea degli associati, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio. Si tratta di un documento decisivo per consentire ai sindaci di valutare il bilancio di esercizio redatto dagli ETS.

### Riferimenti

FNC - CNDCEC, documento di ricerca 13 aprile 2022  
D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, art. 30

## La nomina dell'organo di controllo negli enti del Terzo settore

Le associazioni sono tenute alla nomina dell'organo di controllo, secondo l'art. 30 del Codice del Terzo settore (CTS), nei seguenti casi:

quando l'ente ha superato per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

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

Nelle fondazioni del Terzo settore, invece, deve essere sempre nominato un organo di controllo, così come per gli enti del Terzo settore che abbiano costituito patrimoni destinati ad uno specifico affare.

La delibera di nomina nelle fondazioni è adottata dall'organo indicato dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Per quanto riguarda le associazioni, invece, la nomina è effettuata dall'assemblea che approva il bilancio dal quale si verifica che, per la seconda volta, sono stati superati contemporaneamente almeno due dei parametri indicati dall'art. 30 CTS. Si veda per una esemplificazione la Tavola n. 1.

L'organo di controllo può essere monocratico o composto da più membri; il numero dei componenti dell'organo di controllo è stabilito dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Il componente dell'organo monocratico o almeno uno dei componenti dell'organo collegiale deve essere scelto tra gli iscritti:

- 1) nella sezione A commercialisti dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- 2) nell'albo degli avvocati;
- 3) nell'albo dei consulenti del lavoro;
- 4) fra i professori universitari di ruolo in materie economico giuridiche;
- 5) fra gli iscritti nel registro dei revisori legali.

Se all'organo di controllo è demandato anche il compito di effettuare la revisione legale dei conti, tutti i componenti o l'unico componente, in caso di organo monocratico, devono essere iscritti nel registro dei revisori legali.

## La relazione dell'organo di controllo

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha predisposto un modello di

Sara Agostini - Giurista d'impresa

relazione all'assemblea degli associati degli ETS, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre.

Si ricorda che i bilanci degli enti del Terzo settore devono essere redatti, con riferimento all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2021, sulla base della modulistica predisposta dal Ministero del Lavoro e approvata con Decreto 5 marzo 2020.

Nell'ambito dell'attività di controllo, l'organo dovrà tenere anche conto dell'OIC35 Principio contabile ETS, pubblicato il 03 febbraio 2022.

L'OIC 35 disciplina i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli enti del Terzo settore, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro

contenuto e la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche.

La relazione si ispira alle disposizioni di legge e alle norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore emanate dal CNDCEC a dicembre del 2020.

### **Le attività dell'organo di controllo: la vigilanza**

L'organo di controllo degli enti del Terzo settore è deputato ad una serie di attività ovvero la vigilanza, il monitoraggio, l'attestazione e lo svolgimento di ispezioni.

Nell'ambito dell'attività di vigilanza, possiamo considerare quanto segue.

a) **Vigilanza sulla osservanza della legge dello statuto**  
L'organo di controllo è tenuto a verificare la conformità della documentazione sociale e delle deliberazioni assunte dagli organi dell'ente del Terzo settore alle leggi e alle disposizioni dello statuto.

L'ETS, infatti, deve operare secondo la normativa, nonché avere una struttura organizzativa e procedure interne tali da garantire la rilevazione tempestiva della conservazione del patrimonio minimo e delle prospettive di funzionamento.

La vigilanza, quindi, è estesa alle delibere assunte, alle nomine avvenute, alla convocazione, formazione e deliberazione dell'organo di amministrazione e delle assemblee, al rispetto dei *quorum* costitutivi e deliberativi, nonché alla esistenza e corretta tenuta dei libri contabili, fiscali e associativi, delle scritture contabili, degli adempimenti in materia fiscale e previdenziale.

### **Tavola n. 1 - Obbligo nomina organo di controllo in una associazione del Terzo settore: esempio**

Bilancio al 31 dicembre 2021

Totale attivo stato patrimoniale = 120.000 euro  
Ricavi rendite, e proventi da attività di interesse generale (Voce A del rendiconto gestionale) = 100.000 euro

Ricavi, rendite e proventi da attività diverse (Voce B del rendiconto gestionale) = 32.000 euro

Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi (Voce C del rendiconto gestionale) = 80.000 euro

Ricavi, rendite e proventi di attività finanziarie e patrimoniali (Voce D del rendiconto gestionale) = euro 10.000

#### **Dipendenti occupati in media: 3 unità**

Bilancio al 31 dicembre 2022

Totale attivo stato patrimoniale = 160.000 euro  
Ricavi rendite, e proventi da attività di interesse generale (Voce A del rendiconto gestionale) = 120.000 euro

Ricavi, rendite e proventi da attività diverse (Voce B del rendiconto gestionale) = 32.000 euro

Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi (Voce C del rendiconto gestionale) = 80.000 euro

#### **Dipendenti in media: 4 unità**

#### **Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"Abbiamo vigilato sulla osservanza della legge dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e in particolare, sull'adeguatezza degli assetti organizzativi, del sistema amministrativo e contabile, e sul loro concreto funzionamento".

b) **Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione**

Vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione comporta la verifica della conformità delle scelte di gestione ai generali criteri di razionalità economica. Ciò al fine di valutare il perseguimento in modo effettivo delle finalità civiche, solidaristiche

e di utilità sociale, nell'ambito delle specifiche attività istituzionali svolte dall'ente del Terzo settore.

L'organo di controllo non deve emettere un giudizio sull'opportunità e convenienza delle scelte gestionali operate dagli amministratori, ma stabilire se abbiano acquisito tutte le informazioni necessarie per decidere in modo ragionevole e prudentiale.

**Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"Abbiamo acquisito dall'organo di amministrazione, con adeguato anticipo, anche nel corso delle sue riunioni, informazioni sul generale andamento della gestione, sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dall'ente e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo osservazioni particolari da riferire".

c) Vigilanza sulla adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo

È possibile definire l'assetto organizzativo come il complesso delle procedure stabilite per l'esercizio effettivo del potere decisionale, accompagnato da adeguati livelli di competenza e responsabilità.

L'organo di controllo deve verificare la presenza di una organizzazione gerarchica, accompagnata dalla redazione di un organigramma dell'ente; devono, inoltre, esistere procedure formalizzate e una chiara definizione delle deleghe assegnate a ciascuna funzione.

**Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"Abbiamo acquisito conoscenza e abbiamo vigilato sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire".

d) Vigilanza sulla adeguatezza sul funzionamento del sistema amministrativo contabile

Il sistema amministrativo contabile deve garantire:

- 1) una completa, tempestiva e attendibile rilevazione contabili dei fatti di gestione;
- 2) informazioni valide per le scelte di gestione e per la tutela del patrimonio dell'ente;
- 3) dati attendibili per la formazione del bilancio di esercizio.

Per assetti amministrativi si intendono le procedure per assicurare lo svolgimento delle attività dell'ente, anche nelle sue singole fasi; gli assetti contabili, invece, attendono alla rappresentazione contabile dei fatti di gestione, sia per programmare che per consuntivare e, infine, per comunicare all'esterno i risultati ottenuti.

**Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sulla adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazione dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali e, a tale riguardo, non abbiamo osservazioni particolari da riferire".

e) Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio

L'organo di controllo è tenuto a vigilare se gli amministratori hanno seguito la normativa in merito alla redazione, approvazione e pubblicazione del bilancio di esercizio; si tratta di un'analisi complessiva volta a verificare che il bilancio sia stato redatto in conformità alla modulistica prevista dal Ministero del Lavoro.

Gli enti del Terzo settore che hanno ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro possono redigere il bilancio nella forma del rendiconto di cassa; quelli che hanno valori superiori, invece, devono utilizzare lo schema formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con le indicazioni, dei proventi e degli oneri, dell'ente e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Per gli ETS, infine, che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, la redazione del bilancio dovrà seguire quanto previsto dagli artt. 2423 e seguenti, 2435-*bis* o 2435-*ter* c.c.

**Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"L'organo di controllo ha verificato che gli schemi di bilancio fossero conformi a quanto disposto dal D.M. 5 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, così come integrato dall'OIC35 (anche in relazione al primo esercizio di adozione delle suddette disposizioni)".

**Le attività dell'organo di controllo: il monitoraggio**

All'organo di controllo è attribuito il compito di monitorare l'osservanza delle finalità civiche solidaristiche utilità sociale da parte dell'ente, con particolare riguardo ad alcune specifiche disposizioni del Codice del Terzo settore.

**Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"Abbiamo inoltre monitorato l'osservanza delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale, con particolare riguardo alle disposizioni di cui all'art. 5 del Codice del Terzo settore, inerente all'obbligo di svolgimento in via esclusiva o principale di uno o più attività di interesse generale, all'art. 6, inerente al rispetto dei limiti di svolgimento di eventuali attività diverse, all'art. 7, inerente alla raccolta fondi, all'art. 8, inerente alla destinazione del patrimonio all'assenza diretta e in diretta di scopo di lucro".

Compito fondamentale dei sindaci è quello di valutare che l'ente eserciti in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

L'ETS può svolgere anche attività diverse, purché secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale e nei limiti previsti dal Decreto del Ministero del Lavoro n. 107 del 19 maggio 2021.

Si rammenta che lo statuto deve prevedere la possibilità per l'ETS di svolgere attività diverse, ma non è necessario indicarle, bensì è sufficiente attribuire la competenza alla loro individuazione ad un organo dell'ente.

Le attività diverse si considerano secondarie se ricorre in ciascun esercizio almeno una delle condizioni stabilite dal D.M. n. 107/2021 ovvero:

- i ricavi da attività diverse dell'ETS non devono essere superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente;
- i ricavi da attività diverse dell'ETS non sono superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente.

L'organo di amministrazione è tenuto a documentare il carattere secondario e strumentale delle attività nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.

**Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"Per quanto concerne il monitoraggio degli aspetti sopra indicati e delle relative disposizioni, si riferiscono di seguito le risultanze dell'attività svolta:

- L'ente effettua attività diverse previste dall'art. 6 del Codice del Terzo settore rispettando i limiti previsti dal D.M. 19 maggio 2021, n. 107, come dimostrato nella relazione di missione oppure in calce a rendiconto per cassa".

Il bilancio di esercizio deve riportare la descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata, con specifico riferimento alle raccolte fondi occasionali; l'organo di controllo verifica il rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, nonché la conformità della raccolta alle linee guida che saranno emanate dal Ministero del Lavoro.

**Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"L'ente ha posto in essere attività di raccolta fondi secondo le modalità e limiti previsti dall'art. 7 del Codice del Terzo settore e dalle relative linee guida; ha inoltre correttamente rendicontati i proventi e i costi (oppure: le entrate e le uscite) di tali attività nella relazione di missione (oppure: con separato rendiconto; oppure: conto di cassa)".

Elemento costitutivo degli enti del Terzo settore è la destinazione del patrimonio per lo svolgimento dell'attività statutaria per l'esclusivo perseguimento delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale. Pertanto, vi è un divieto assoluto di distribuire, direttamente o indirettamente, utili o avanzi di gestione, fondi o riserve a fondatori associati, lavoratori e collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali.

Ulteriore tutela del principio dell'assenza di scopo di lucro per gli ETS con ricavi superiori a 100.000 euro annui è l'obbligo di rendere pubblici gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi attribuiti agli organi di amministrazione e controllo, a dirigenti e associati.

**Capoverso della relazione dell'organo di controllo**

"L'ente ha rispettato il divieto di distribuzione diretta o in diretta di avanzi e del patrimonio; a questo proposito, ai sensi dell'art. 14 del Codice del Terzo settore, ha pubblicato gli eventuali emolumenti,

compensi o corrispettivi, retribuzioni, a qualsiasi titolo attribuite ai componenti degli organi sociali, ai dipendenti apicali e agli associati”.

Associazioni e fondazioni possono acquisire la personalità giuridica mediante l'iscrizione al RUNTS, attraverso il controllo da parte del notaio della natura di ente del Terzo settore, nonché del patrimonio minimo necessario, previsto in 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni.

Se il patrimonio, in conseguenza di perdite, si sia ridotto di oltre 1/3 (inferiore a 10.000 euro per le associazioni o a 20.000 euro per le fondazioni), i sindaci devono verificare che l'organo di amministrazione convochi l'assemblea per la delibera concernente la ricostituzione del patrimonio oppure, in alternativa, la trasformazione o la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta<sup>1</sup> oppure la fusione con altro ente o lo scioglimento.

#### Capoverso della relazione dell'organo di controllo

“Ai fini del mantenimento della personalità giuridica il patrimonio netto risultante dal bilancio di esercizio è superiore al limite minimo previsto dall'art. 22 dal Codice del Terzo settore e dallo statuto”.

#### Le attività dell'organo di controllo: l'attestazione

L'organo di controllo ha il compito di attestare che il bilancio sociale sia stato redatto dagli ETS in conformità alle linee guida approvate con D.M. del 4 luglio 2019.

Si specifica, innanzitutto, che sono obbligati al deposito presso il RUNTS del bilancio sociale gli enti con ricavi, proventi o entrate comunque denominate superiori ad un milione di euro.

I controlli effettuati mirano a verificare se il contenuto sia conforme alla struttura del bilancio sociale e siano presenti le informazioni necessarie e previste nelle sezioni e sottosezioni, nonché eventuale illustrazione delle ragioni che hanno portato l'ente a non esporre notizie e dati. Qualora il bilancio sociale non sia completo o, addirittura, risulti incoerente rispetto ai dati riportati nel bilancio di esercizio o dalle

informazioni in possesso dell'organo di controllo, questi deve rilevare tale situazione.

#### Capoverso della relazione dell'organo di controllo

“A tal fine, abbiamo verificato che le informazioni contenute nel bilancio sociale rappresentino fedelmente l'attività svolta dall'ente e che siano coerenti con le richieste informative previste dalle linee guida ministeriali di riferimento”.

#### Le attività dell'organo di controllo: le ispezioni

I sindaci possono procedere ad atti di ispezione e di controllo finalizzati allo svolgimento dei propri compiti e senza alcun limite o restrizione.

Non solo l'organo di controllo può chiedere agli amministratori notizie ed informazioni in merito all'andamento delle attività sociali, ma può anche relazionarsi con il soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, nonché, se presenti, con i preposti alla funzione di controllo interno; può dialogare, infine, anche con gli organi di controllo degli enti e delle società direttamente o indirettamente controllate dall'ETS.

#### Capoverso della relazione dell'organo di controllo

“Abbiamo incontrato i sindaci delle società controllate e non sono emersi dati e informazioni rilevanti che debbano essere evidenziati nella presente relazione”.

Qualora, poi, gli associati<sup>2</sup> denunciino fatti censurabili ai sindaci, questi devono attivarsi per esaminare la situazione e, se ritengono la denuncia fondata, svolgere le necessarie indagini in modo da poter formulare conclusioni; laddove la denuncia non sia fondata, ne danno notizia nella prima assemblea utile o nella propria relazione annuale.

#### Note:

- 1 La fondazione che ha un patrimonio ridotto al di sotto dei 20.000 euro, ma superiore ai 15.000 euro potrebbe mutare la propria struttura in associazione riconosciuta.
- 2 Ovvero almeno 1/10 degli associati nelle associazioni riconosciute o non riconosciute che hanno più di 500 associati.

### Capoverso della relazione dell'organo di controllo

“Abbiamo immediatamente dato inizio alle indagini valutando sin da subito che i fatti denunciati (descrivere l'attualità dei fatti denunciati, la complessità delle indagini, i tempi richiesti e le conclusioni a cui si è giunti, evidenziando se si sia reso necessario convocare o meno l'assemblea ogni altra informazione pertinente la specifica fattispecie)”.

### Osservazioni conclusive

Il consiglio nazionale dei commercialisti ed esperti contabili ha messo a disposizione una serie di docu-

menti per aiutare i professionisti nella redazione del bilancio di esercizio degli enti del Terzo settore, ma anche per effettuare le verifiche necessarie in qualità di componenti dell'organo di controllo.

La presenza di un organo di controllo, all'interno delle associazioni e fondazioni, rappresenta un'occasione per migliorare la gestione dell'ente, i processi decisionali e la struttura organizzativa e amministrativa, nonché per accertare che gli ETS svolgano effettivamente attività dirette al perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.