



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma



## Controlli contabili negli enti del terzo settore e nelle associazioni sportive dilettantistiche, applicando i principi ISA Italia

*2 dicembre 2025*

**Cosma Giovanna**  
Commercialista e Revisore legale  
Componente della Commissione Diritto del lavoro dell'Odcec di Roma

Revisione Legale dell'Area Lavoro 2024



## Enti del terzo settore (ETS)

Gli enti del Terzo Settore (ETS) sono disciplinati principalmente dal **Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017)**. In particolare, il codice stabilisce regole specifiche per la **trasparenza e il controllo contabile**, in funzione della dimensione economica dell'ente e del tipo di attività svolta.

### Caratteristiche:

- Organizzazioni private **senza scopo di lucro**
- Svolgono attività di interesse generale (civiche, solidaristiche e di utilità sociale)

### Chi può essere ETS (art. 4 CTS):

- Organizzazioni di volontariato (ODV)
- Associazioni di promozione sociale (APS)
- Enti filantropici
- Imprese sociali (incluse cooperative sociali)
- Reti associative
- Società di mutuo soccorso
- Associazioni (riconosciute o no)
- Fondazioni con finalità sociali



## Attività di interesse generale (Art. 5 del CTS)

- Attività di interesse generale
- Art. 5 del D. Lgs. n. 117 del 2017
- Servizi sociali(L.328/2000,L.104/1992,L.112/2016)
- Interventi e prestazioni sanitarie
- Prestazioni socio-sanitarie (OPCM14/02/2001)
- Educazione, istruzione e formazione professionale(L.53/2003)
- Tutela dell'ambiente (esclusa raccolta e riciclaggio rifiuti pericolosi)
- Tutela e valorizzazione del patrimonio culturale (D.Lgs.42/2004)
- Formazione universitaria e post-universitaria
- Ricerca scientifica di interesse sociale
- Attività culturali, artistiche e ricreative di interesse sociale
- Radio diffusione sonora comunitaria(L.223/1990)
- Attività turistiche di interesse sociale
- Formazione extra-scolastica (prevenzione dispersione scolastica, bullismo)
- Servizi strumentali ad altri enti del Terzo settore
- Cooperazione allo sviluppo(L.125/2014)
- Attività commerciali e di commercio equo e solidale
- Servizi per il reinserimento lavorativo
- Alloggio sociale e attività residenziali temporanee
- Accoglienza umanitaria e integrazione migranti
- Agricoltura sociale(L.141/2015)
- Attività sportive dilettantistiche
- Beneficenza e sostegno a distanza(L.166/2016)
- Promozione della legalità e pace tra i popoli
- Promozione e tutela dei diritti umani, civili e politici
- Adozioni internazionali(L.184/1983)
- Protezione civile(L.225/1992)
- Riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o confiscati



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma

## Enti del terzo settore (ETS)



### Requisiti preliminari

Per poter diventare ETS, l'organizzazione deve:

- avere **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**;
- svolgere **attività di interesse generale** (elenco dell'art. 5 del Codice);
- essere senza scopo di lucro;
- avere uno **statuto conforme** alle norme del Terzo Settore.

### Quando si diventa ETS

- quando un'organizzazione **si iscrive al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)**, rispettando i requisiti previsti dal **CTS (D.Lgs. 117/2017)**.
- **La qualifica di ETS si ottiene solo con l'iscrizione al RUNTS**, senza l'iscrizione, l'ente resta un'associazione o fondazione "tradizionale".

### Perché diventare ETS (vantaggi dell'iscrizione al RUNTS):

- Agevolazioni fiscali dedicate
- Accesso al 5x1000
- Possibilità di contributi e finanziamenti
- Maggiore credibilità e trasparenza



## Enti del terzo settore (ETS)

Molti piccoli enti preferiscono non iscriversi al **RUNTS** e non divenire ETS per evitare i costi amministrativi e di *governance* conseguenti, ritenendoli superiori ai vantaggi tributari e/o finanziari e/o alle facilitazioni nei rapporti con la P.A. riconosciuti agli ETS.

Le **ASD (Associazioni Sportive Dilettantistiche)**, non si iscrivono in quanto è più favorevole l'attuale regime forfetario previsto dalla L.398/1991, non riconosciuta applicabile agli ETS.

Quindi il **sistema introdotto** dal CTS **ha natura duale esistono** infatti:

- enti **non iscritti al RUNTS** e regolati dal Cod. Civ. e dal TUIR;
- enti **iscritti al RUNTS, regolati** dal Codice del Terzo Settore.



## Scritture contabili e Bilanci

Tipologia	Adempimenti	Norma
Ricavi ≤ 300.000 euro	Il bilancio può essere redatto sotto forma di Rendiconto di cassa	Art. 13 CTS
Ricavi > 300.000 euro	Bilancio ETS	Art. 13 CTS

**Gli ETS minori possono redigere il bilancio in forma di rendiconto di cassa**

**Gli ETS ordinari vi è l'obbligo di redigere un bilancio di esercizio composto da:**

- a) stato patrimoniale;
- b) rendiconto di gestione, «con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente»;
- c) relazione di missione «che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguitamento delle finalità statutarie».

Il criterio di rilevazione è quello di competenza economica.

**Gli ETS «principalmente» o «prevalentemente» commerciali** (che svolgono attività d'impresa le entrate da attività commerciali superano le entrate da attività non commerciali) :

- devono tenere le scritture ex art.2214.c.c.
- redigono il bilancio seguendo le disposizioni civilistiche.



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma



## Il Bilancio negli ETS

Tipologia	Adempimento
Entrate fino a 300.000 euro	Rendiconto di cassa
Entrate tra 300.000 e 1.000.000,00 euro	Stato Patrimoniale Rendiconto di gestione Relazione di missione
Entrate maggiori a 1.000.000,00 di euro	Stato Patrimoniale Rendiconto di gestione Relazione di missione Bilancio Sociale
ETS «commerciali»	Bilancio redatto ai sensi dell'art. 2423



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma



## ETS: schemi di bilancio

*Il Decreto Ministeriale 5 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali definisce la modulistica obbligatoria per il bilancio degli ETS:*

I. Schemi di bilancio (Mod. A Stato Patrimoniale, Mod. B Rendiconto Gestionale, Mod. C Relazione di Missione)

II. Rendiconto di Cassa (Mod. D)

III. Glossario poste di bilancio

Gli schemi devono essere considerati come «schemi fissi», tuttavia è consentito:

- **Suddividere le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole**, senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente, se questo favorisce la chiarezza del bilancio.
- **Raggruppare** le citate voci quanto il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio ed eventualmente aggiungerne di nuove, per i medesimi fini.
- Eventuali **raggruppamenti o eliminazioni** devono risultare nella **Relazione di missione**.



## Composizione del bilancio ETS - Stato Patrimoniale

### Appendice B – Mod. A – Schema Stato patrimoniale

Attivo
<i>A) quote associative o apporti ancora dovuti</i>
<i>B) immobilizzazioni</i>
<i>I – immobilizzazioni immateriali:</i>
1) costi di impianti 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.
<i>Totale</i>
<i>II – immobilizzazioni materiali:</i>
1) terreni e fabbricati;
2) impianti e macchinari;
3) attrezzature;
4) altri beni;
5) immobilizzazioni in corso e acconti;
<i>Totale</i>
<i>III – immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</i>
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 Terzo Settore
d) verso altri;
3) altri titoli;
<i>Totale.</i>
<i>Totale immobilizzazioni.</i>



## Composizione del bilancio ETS – Stato Patrimoniale (segue)

### Crediti:

- **Sono presenti varie tipologie di crediti tipici degli ETS:**
  - Utenti e clienti
  - Associati e fondatori
  - Enti pubblici
  - Soggetti privati per contributi
  - Altri enti del Terzo Settore
  - Enti della stessa rete associativa
- **Crediti da 5 per mille (C.I.I.D) -«importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle entrate»**

### Appendice B – Mod. A – Schema Stato patrimoniale

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 separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio 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) danaro e valori in cassa;
Totale.



## Composizione del bilancio ETS - Stato Patrimoniale (segue)

Patrimonio netto (lett. A):

• **Fondo dotazione dell'Ente (A.I)**

- Fondo di cui l'ETS può disporre al momento della sua costituzione attraverso quote associative e/o apporti da fondatori.

• **Patrimonio vincolato (A.II)**

- Patrimonio derivante da **riserve statutarie** nonché da **riserve vincolate** per scelte operate dagli Organi Istituzionali o da terzi donatori (es. *erogazioni liberali*)

• **Patrimonio libero (A.III)**

- Costituito dal **risultato gestionale di esercizi precedenti** e da **riserve libere di altro genere**.

• **Avanzo/disavanzo d'esercizio (A.IV)**

- **Ecedenza** dei proventi e ricavi rispetto agli oneri e costi dell'esercizio contabilizzati in base al principio di **competenza** o viceversa

### Appendice B – Mod. A – Schema Stato patrimoniale

Passivo:
<i>A) patrimonio netto</i>
I – fondo 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.
<i>B) fondi per rischi e oneri:</i>
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2) per imposte, anche differite;
3) altri.
Totale.
<i>C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.</i>
<i>D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</i>
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) conti;
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.
<i>E) ratei e risconti passivi</i>



## Composizione del bilancio ETS – Stato Patrimoniale

Debiti (lett. D):

• **Debiti per erogazioni liberali «condizionate» (D.5)**

- Trattasi di debiti contratti a fronte di **erogazioni liberali** che possono essere considerate come **acquisite in via definitiva dall'ente al verificarsi di un determinato fatto o al soddisfacimento di una specifica condizione**

**N.B.** Ai fini dell'iscrizione del debito occorre che al non verificarsi della suddetta condizione, sia prevista la restituzione dell'attività donata.

• **Altri Debiti (D.12)**

- Accolgono anche i **debiti verso volontari per rimborsi spese**.

### Appendice B – Mod. A – Schema Stato patrimoniale

Passivo:
<i>A) patrimonio netto</i>
I – fondo 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.
Totali:
<i>B) fondi per rischi e oneri:</i>
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2) per imposte, anche differite;
3) altri.
Totali:
<i>C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.</i>
<i>D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</i>
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;
Totali:
<i>E) ratei e risconti passivi</i>



## Composizione del bilancio ETS - Rendiconto gestionale

Il rendiconto gestionale si suddivide nelle seguenti aree (*tipologie di attività svolta*):

- A. Attività di interesse generale**
- B. Attività diverse**
- C. Attività di raccolte fondi**
- D. Attività finanziarie e patrimoniali**
- E. Attività di supporto generale**

Il rendiconto gestionale si compone: da un lato di **Costi ed Oneri** e dall'altro di **Ricavi, Vendite e Proventi**

- I **proventi** sono classificati in base alla «*tipologia dell'attività svolta*» nella voce più appropriata;
- I **costi e gli oneri** sono classificati «*per natura*» secondo l'attività dell'ente a cui si riferiscono

### Appendice B – Mod. B – Rendiconto gestionale

ONERI E COSTI	Es. t	Es. t-1	PROVENTI E RICAVI	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) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
3) Godimento beni di terzi			4) Erogazioni liberali		
4) Personale			5) Proventi del 5 per mille		
5) Ammortamenti			6) Contributi da soggetti privati		
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			8) Contributi da enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
8) Rimanenze iniziali			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali			11) Rimanenze finali		
10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		



## Composizione del bilancio ETS - Rendiconto gestionale

### A) ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

- **Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale**
  - Trattasi di componenti negative/positive di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS indipendentemente se relative ad attività svolte con modalità commerciali o non commerciali
- **Contributi da enti pubblici (A.8)**
  - Trattasi di proventi da accordi (es. convenzioni) **caratterizzati da rapporti NON sinallagmatici** (transazioni per le quali non è prevista una controprestazione (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi))
- **Proventi da contratti con enti pubblici (A.9)**
  - Trattasi di proventi da accordi con enti di natura pubblica a carattere **sinallagmatico**, in cui sia previsto un corrispettivo a fronte di un servizio reso/bene fornito.

### Appendice B – Mod. B – Rendiconto gestionale

ONERI E COSTI	Es. t	Es. t-1	PROVENTI E RICAVI	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) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
3) Godimento beni di terzi			4) Erogazioni liberali		
4) Personale			5) Proventi del 5 per mille		
5) Ammortamenti			6) Contributi da soggetti privati		
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			8) Contributi da enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
8) Rimanenze iniziali			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali			11) Rimanenze finali		
10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali			<b>Totale</b>		
<b>Totale</b>			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		



## Composizione del bilancio ETS - Rendiconto gestionale

### Appendice B – Mod. B – Rendiconto gestionale

#### B) ATTIVITA' DIVERSE

- **Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività di diverse da quelle di interesse generale** (art. 6 del CTS)

Possono essere svolte se:

- l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono;
- siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale;
- secondo i criteri e limiti definiti con DM n.107 del 19.5.2021 (attività diverse).
- Per tali attività è **necessario dare informativa** a cura dell'organo di amministrazione **nella Relazione di missione al punto 21.** (art.13 co.6 CTS)

#### C) RACCOLTA FONDI

- Per «**raccolta fondi**» si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ETS al fine di **finanziare le proprie attività di interesse generale**, anche attraverso la richiesta a Terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva (art. 7 del CTS)

B) Costi e oneri da attività diverse		B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse	
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori	
2) Servizi		2) Contributi da soggetti privati	
3) Godimento di beni di terzi		3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi	
4) Personale		4) Contributi da enti pubblici	
5) Ammortamenti		5) Proventi da contratti con enti pubblici	
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali			
6) Accantonamento per rischi e 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 (+/-)



## Composizione del bilancio ETS - Rendiconto gestionale

### D) ATTIVITA' FINANZIARIE E PATRIMONIALI

- L'area finanziaria e patrimoniale interessa la raccolta finanziaria, la generazione di profitti finanziari e patrimoniali, come ad esempio provenienti da patrimonio immobiliare ed investimenti.

### E) PROVENTI DI SUPPORTO GENERALE

- I costi ed oneri e proventi derivanti da attività di supporto generale sono da considerarsi elementi positivi e negativi di reddito residuale, che non rientrano nelle precedenti aree.
- Si tratta delle attività di direzione e conduzione dell'ente che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base e che ne assicura la continuità.

### Appendice B – Mod. B – Rendiconto gestionale

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		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi e 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 di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
5bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
8) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
9) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					



## Composizione del bilancio ETS - Relazione di missione

La **Relazione di missione**, illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'Ente e le modalità di perseguitamento delle finalità statutarie, cumula le informazioni che il Codice Civile colloca per le società di capitali, distintamente, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.

Pertanto, le informazioni richieste nella suddetta relazione possono essere suddivise come segue:

- **Informazioni generali** (missione perseguita, le attività di interesse generale, sezione del Runts in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, le sedi e le attività svolte)
- **Illustrazione delle poste di bilancio** (criteri applicati nelle valutazioni delle voci di bilancio, nelle rettifiche, eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci rispetto al modello ministeriale, i movimenti delle immobilizzazioni; fornire indicazione degli impegni di spesa o contributi ricevuti per finalità specifiche, descrizione dei debiti di erogazioni liberali condizionate, descrizione delle natura delle erogazioni liberali ricevute, indicare il numero dei volontari iscritti nel registro di cui all'Art.17, co.1 del CTS, che svolgono la loro attività in modo non occasionale).
- **Illustrazione dell'andamento economico e finanziario** (illustrare la situazione dell'ente e l'andamento della gestione, l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni del mantenimento degli equilibri economici e finanziari, dare indicazione delle modalità di perseguitamento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle *attività di interesse generale*, informazioni e riferimenti relativi al contributo che le attività diverse forniscono al perseguitamento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse)



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma



## ETS: nomina organi di controllo (art.30 CTS)

Il CTS ha separato le funzioni di controllo amministrativo, che sono di competenza dell'organo di controllo, da quelle di controllo contabile, che sono di competenza del revisore.

Nelle Fondazioni del Terzo Settore è **sempre obbligatoria** la nomina di un organo di controllo (anche monocratico).

Nelle **associazioni e negli altri enti**, la nomina si rende invece necessaria in caso di **superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti**:

	SOGLIA
ATTIVO	150.000 euro
RICAVI, VENDITE, PROVENTI ED ENTRATE	300.000 euro
DIPENDENTI MEDIA OCCUPATI	7 unità

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

La nomina si rende altresì necessaria qualora, essendo l'ente dotato di personalità giuridica e iscritto al Registro delle Imprese, abbia costituito uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare, come previsto dall'art.10 del CTS.



## ETS: nomina revisore legale

Il CTS (art.31) stabilisce che nelle fondazioni del Terzo settore, nelle associazioni e negli altri enti la nomina di una società di revisione o un revisore legale si rende necessaria in caso di superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti:

	<b>SOGLIA</b>
ATTIVO	1.500.000 euro
RICAVI, VENDITE, PROVENTI ED ENTRATE	3.000.000 euro
DIPENDENTI MEDIA OCCUPATI	20 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.



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**



**FONDAZIONE  
TELOS**  
CENTRO STUDI DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
DI ROMA

## **Società sportive dilettantistiche (SSD): organi di controllo**

Il Decreto legislativo n. 36/2021, meglio noto come "Riforma dello Sport", non prevede alcuna forma di controllo interno, neppure per le associazioni di maggiori dimensioni; questo in pieno contrasto con le disposizioni parallele del Terzo Settore (D.Lgs. n. 117/2017), che impongono l'organismo di controllo al superamento di determinati limiti.

Le SSD dilettantistiche sono obbligate all'istituzione dell'organo di controllo solo al raggiungimento del limite previsto dal Codice civile per le società di capitali, nella fattispecie per le SRL.

Ha superato per 2 esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità (ULA).



## Associazioni sportive dilettantistiche (SSD): organi di controllo ?

Le ASD non rientrano automaticamente tra gli ETS (a meno che non scelgano l'iscrizione al RUNTS).

ASD non iscritte al RUNTS valgono le norme fiscali e civilistiche generali.

### Controllo contabile: è obbligatorio?

- ✗ Nessun obbligo legale generale di revisore o organo di controllo.
- ✓ Possibile obbligo statutario, se previsto dallo statuto federale o del CONI (in rari casi).
- ✓ Consigliato per ASD di grandi dimensioni (es. importanti entrate da sponsorizzazioni).

### Quando però può diventare necessario?

- partecipazione a bandi pubblici (es. PNRR, Regioni) → spesso richiesto un bilancio revisionato
- se un'associazione sportiva sceglie di diventare ETS, allora applica gli obblighi degli ETS.



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma



FONDAZIONE  
**TELOS**  
CENTRO STUDI DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
DI ROMA

## Principi di revisione applicabili

Con Determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) prot. n. 219019 datata 01/09/2022, i principi ISA Italia sono stati aggiornati al fine di tener conto di alcune novità, tra cui il recepimento del CTS e la relativa introduzione della revisione legale per gli ETS. In particolare gli ISA Italia sono stati

- aggiornati al fine di prevedere il loro utilizzo anche per le revisioni contabili degli ETS.

A tal riguardo nei principi, ove non diversamente specificato:

- quando si richiama l’"impresa" o la "società" si intende fare riferimento anche agli ETS;
- quando si richiamano gli "amministratori" si intende fare riferimento anche agli organi di amministrazione degli ETS.



## **ETS: funzioni del revisore legale dei conti**

La finalità della revisione contabile è di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto che il bilancio è redatto in conformità al quadro normativo. Tale giudizio verifica e attesta che il bilancio è presentato correttamente e fornisce una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento.

Il principio **ISA ITALIA 200** tratta le responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio e definisce:

- gli obiettivi generali del revisore indipendente;

la natura e la portata di una revisione contabile per il raggiungimento di tali obiettivi.

Tale responsabilità il principio ISA 200 la estende anche agli amministratori degli Enti del terzo Settore.

### **ISA ITALIA 200 paragrafo 4(I)**

Con riferimento alla redazione del bilancio d'esercizio degli enti del terzo settore, analoghe responsabilità competono ai relativi organi di amministrazione.



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma

## La revisione degli ETS: ISA 300 Pianificazione



Le **attività preliminari** riguardano taluni adempimenti del revisore conseguenti alla nomina, tra cui:

- Accettazione dell'incarico;
- Controllo dell'indipendenza;
- Analisi dei rischi;
- Valutazione della esistenza di particolari vincoli imposti dal CTS che possono avere impatti anche sulla rappresentazione contabile di talune voci e sulla redazione del bilancio dell'ETS.

La **pianificazione della revisione** richiede la definizione della **strategia generale di revisione** per l'incarico e l'elaborazione di un **piano di revisione**.

La **strategia generale di revisione** deve includere:

- il numero di risorse e loro allocazione nelle specifiche aree di revisione;
- le tempistiche di impiego delle risorse;
- la calendarizzazione di incontri organizzativi e di momenti di riesame del lavoro svolto.



## La revisione degli ETS: ISA 315 (identificazione dei rischi)

L'obiettivo del revisore è valutare i rischi di errori significativi, derivanti da frodi o da comportamenti non intenzionali, attraverso la comprensione dell'ETS e del contesto in cui esso opera, incluso il sistema di controllo interno.

Le procedure di valutazione del rischio comprendono le seguenti attività:

- richieste di informazioni alla direzione e ad altri soggetti in grado di aiutare il revisore a individuare i rischi di errori significativi;
- procedure di analisi comparativa;
- osservazioni e ispezioni.



## La revisione degli ETS: colloqui con il management

Il colloquio con il management è **un'importante fonte di informazioni** e permette di **acquisire una chiave di lettura** del bilancio alla luce degli avvenimenti principali dell'anno che hanno trovato un riflesso nel bilancio stesso.

Il revisore dovrebbe fissare un incontro con la direzione, preferibilmente **prima dell'inizio dell'audit**, ma **dopo avere già ricevuto e sommariamente analizzato una versione, anche preliminare, del bilancio**.



## La revisione degli ETS: analisi comparativa

Le procedure di analisi comparativa prevedono il **confronto di dati e di informazioni** finanziarie, patrimoniali ed economiche dell'ente con altri dati comparabili:

- dati ed informazioni relativi a periodi precedenti;
- risultati che l'ETS prevede di raggiungere;
- dati di settore.

Forniscono al revisore le indicazioni necessarie ad ampliare o a limitare i controlli sostanziali.

Il revisore indagherà le fluttuazioni o le incoerenze che emergono dalle procedure di analisi comparativa con la direzione e acquisirà elementi probativi a supporto.



## La revisione degli ETS: gli obiettivi dell'analisi comparativa

### - Valutazione del rischio (Isa 315)

Le analisi comparative supportano il revisore ad **identificare aspetti di cui non era a conoscenza** e lo assistono nella valutazione di rischi di errori significativi e nell'identificazione di operazioni o fatti inusuali.

### - Riesame generale del bilancio al termine della revisione (Isa 520)

Le analisi comparative supportano il revisore a formare un giudizio sulla coerenza del bilancio con la propria comprensione dell'ente.

### - Procedure di validità (Isa 520)

Tramite il giudizio professionale il revisore deve:

- valutare se la sola procedura di analisi comparativa sia efficace ad individuare errori significativi o se debba essere affiancata a verifiche di dettaglio;
- valutare l'attendibilità dei dati analizzati;
- stabilire l'ammontare degli scostamenti tra importi registrati e valori attesi.



## La revisione degli ETS: ISA 320 significatività dell'errore

**Gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi nel caso in cui ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nell'insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.**

Per determinare la significatività per il bilancio è necessario individuare un valore di riferimento a cui applicare un intervallo percentuale.

I fattori che possono influenzare l'identificazione di un appropriato valore di riferimento sono:

- la presenza di voci su cui si concentra l'attenzione degli utilizzatori del bilancio;
- la fase del ciclo di vita cui si colloca l'ETS, nonché il settore ed il contesto in cui opera e le modalità di raccolta fondi;
- la volatilità del valore di riferimento.

È necessario rendere esplicita la motivazione che ha condotto alla scelta di tale valore di significatività e conservarne atto nella documentazione.



Ordine dei  
**Dottori Commercialisti** e degli  
**Esperti Contabili** di  
Roma



## Verifiche periodiche nel Terzo Settore (SA Italia 250B) 1/2

Il principio SA ITALIA 250B si applica agli ETS, tenendo conto dei vincoli legati alle disposizioni del CTS che si riflettono sulla rappresentazione contabile e sul bilancio dell'Ente e tratta le verifiche nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale.

«La regolare tenuta della contabilità sociale comporta il rispetto delle disposizioni normative in materia civilistica e fiscale con riferimento a modalità e tempi di rilevazione delle scritture contabili, di redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili e dei libri sociali obbligatori, nonché di rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali».



## Verifiche periodiche nel Terzo Settore (SA Italia 250B) 2/2

Il revisore deve valutare i risultati di ciascuna verifica periodica considerando i possibili effetti degli elementi informativi acquisiti sullo svolgimento dell'attività di revisione contabile finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio.

Considera:

- i possibili effetti di **carenze nelle procedure adottate dall'impresa** ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale ovvero di **non conformità nell'esecuzione da parte dell'impresa degli adempimenti** richiesti dalla normativa di riferimento, riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica;
- i possibili effetti di errori nelle scritture contabili riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica.

Valuta:

- i risultati di ciascuna verifica periodica ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di governance in conformità a quanto previsto dai principi di revisione.



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma



## La revisione degli ETS: ISA 505 le conferme esterne

Il principio di revisione Isa 505 prevede, per acquisire elementi probativi, l'**invio a terzi di lettere di conferma di saldi**, di richieste dati e informazioni. Tali lettere sono denominate lettere di circolarizzazione.

**Perché sono importanti elementi probativi?**

1. perché sono acquisiti da **fonti indipendenti** esterne all'ETS;
2. perché sono **acquisiti direttamente dal revisore**;
3. perché sono elementi probativi in **forma documentale**.

L'obiettivo è acquisire la **conferma da parte di soggetti terzi della consistenza delle poste attive di stato patrimoniale e della completezza dei saldi delle voci passive di stato patrimoniale**.



## **La revisione degli ETS: ISA 505 le conferme esterne**

Gli istituti di credito devono essere circolarizzati nella loro totalità: essi devono rispondere tassativamente e su un apposito modello cartaceo standard.

Per i soggetti diversi dagli istituti di credito si individua un campione da circolarizzare.

Il revisore invia una lettera ai consulenti con cui l'ETS intrattiene rapporti per informarsi dell'esistenza di eventuali contenziosi con clienti, fornitori, erario, enti previdenziali etc. al fine di poter valutare l'adeguatezza dei fondi rischi presenti nel bilancio di esercizio.

Vengono scelti gli utenti e clienti con saldo rilevante (criterio maggiormente utilizzato) e clienti non usuali (per aggiungere un elemento di imprevedibilità nella scelta).

L'obiettivo della procedura è valutare l'esistenza del credito.

Vengono scelti i fornitori con i progressivi avere più elevanti, si chiede la conferma del saldo al 31/12/XX.

L'obiettivo della procedura è valutare la completezza del debito.



## Arearie critiche tipiche della revisione negli ETS

### Continuità Aziendale

Necessità di verificare la capienza delle risorse finanziarie presenti e future dell'ETS per sostenere i progetti vincolati e soggetti a condizione e le uscite finanziarie necessarie per la normale operatività dell'ETS.

### Rilevazione delle erogazioni liberali

Rischio di errori significativi dovuti ad una errata rilevazione delle erogazioni liberali vincolate, non vincolate, condizionate.  
Potrebbero sussistere pressioni o incentivi sulla direzione a realizzare una falsa informativa finanziaria.

### Rendicontazione dei progetti

Rischio di errori significativi collegati ad una errata rendicontazione dei progetti con o senza vincoli di destinazione. Ad esempio vi possono essere pressioni o incentivi sulla direzione a realizzare una falsa informativa finanziaria

### Distribuzione degli utili

Necessità di verificare che non ci siano distribuzioni di utili sotto qualsiasi forma, anche indiretta, a fondatori, soci, lavoratori e amministratori.



## Continuità aziendale (1/2)

### *Responsabilità dell'Organo Amministrativo*

L'Organo Amministrativo deve valutare se esistono i presupposti per predisporre il bilancio nel rispetto del principio della continuità aziendale. A tal riguardo deve costantemente valutare le condizioni di salute dell'ETS e, se l'ETS è in difficoltà, svolgere analisi di dettaglio per valutarne le prospettive future. In caso di dubbi sulla continuità aziendale, l'Organo Amministrativo deve descriverli nel bilancio, commentando la probabilità di accadimento e buon esito di eventi futuri volti a sanare la situazione. Un'errata valutazione dell'Organo Amministrativo circa la possibilità di sopravvivenza dell'impresa comporta, per gli utilizzatori del bilancio, un ritardo pregiudizievole nelle azioni a difesa dei propri interessi.

### *Responsabilità del revisore*

La responsabilità del revisore è limitata ai compiti che gli sono propri:

- valutare l'appropriato utilizzo da parte dell'Organo Amministrativo del presupposto di continuità aziendale;
- considerare se vi siano incertezze significative tali da doverne dare informativa in bilancio;
- operare nel rispetto dei principi di revisione.



## Continuità aziendale (2/2)

Il revisore raccoglie sufficienti e appropriate evidenze circa la capacità dell'ETS di continuare ad operare nel prevedibile futuro, tramite:

- l'individuazione di circostanze (**indicatori di rischio**) che pongono dubbi di continuità aziendale e la valutazione dei relativi rischi di revisione;
- lo svolgimento di procedure di revisione specifiche ed aggiuntive nel caso in cui esistano dubbi sulla continuità aziendale;

Gli indicatori di rischio su cui il revisore deve puntare la propria attenzione sono di diversa natura:

- **Indicatori di rischio finanziari:** quali l'andamento negativo degli indici finanziari, il mancato versamento dei contributi previdenziali e/o delle ritenute IRPEF, l'esistenza di significativi gravami sui beni dell'Ente, il rifiuto di usuali linee di credito da parte di fornitori o banche etc.;
- **indicatori di rischio gestionali:** quali le dimissioni dell'organo amministrativo o dell'organo di controllo, l'uscita del personale dirigenziale chiave senza che sia sostituito, la perdita di fornitori etc.;
- **indicatori a esterni:** quali le difficoltà incontrate da Enti simili operanti nello stesso settore, nuove leggi pregiudizievoli all'attività svolta dell'ETS etc.



## Rilevazione delle erogazioni liberali

Le transazioni non sinallagmatiche, ossia **le transazioni per le quali non è prevista una controprestazione** (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, contributi ecc.), danno luogo all'iscrizione nello stato patrimoniale di attività rilevate al *fair value* alla data di acquisizione.

Le liberalità si suddividono in:

**Non vincolate**: liberalità prive di restrizioni e/o vincoli imposti dal donatore. Sono contabilizzate come proventi nell'esercizio in cui sono ricevute o nel quale si acquisisce il diritto di riceverle, purchè sia loro attribuito in modo attendibile un valore monetario.

**Vincolate**: Liberalità assoggettate, per volontà del donatore o dell'organo amministrativo dell'ente, a restrizioni e vincoli che ne limitano l'utilizzo. I vincoli possono essere attinenti al tempo o allo scopo di utilizzo delle risorse.

**Condizionate**: Liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi della promessa.



### Esempio

1. Ricevuta donazione di 100 euro da un donatore, che non pone alcun vincolo

C) IV Disponibilità Liquide (SP)	100	@	A4) Erogazioni liberali (RG)	100
----------------------------------	-----	---	------------------------------	-----

2. Ricevuta donazione di 100 da un soggetto, che non pone alcun vincolo al suo utilizzo. L'organo amministrativo decide di destinare tali risorse al realizzo di un evento di beneficenza.

Alla ricezione della donazione (anno X)

C) IV Disponibilità Liquide (SP)	100	@	A4) Erogazioni liberali (RG)	100
----------------------------------	-----	---	------------------------------	-----

A) 9 Acc.to Riserva vincol. per decisione Org. Istit. (RG)	100	@	A) II 2) Riserve vinc. per decis. Org. Istit. (SP)	100
--	-----	---	--	-----

L'anno X+1 viene organizzato l'evento e quindi sostenuto il relativo costo:

A) II 2) Riserve vinc. per decis. org. Istit. (SP)	100	@	A) 10 Utilizzo riserva vinc. per decis. Org. Istit. (RG)	100
--	-----	---	--	-----

A) Costi	100	@	C) IV Disponibilità Liquide	100
----------	-----	---	-----------------------------	-----



## Contabilizzazione erogazioni liberali negli ETS

3. Donazione di 100 da parte di un soggetto che destina per la realizzazione di un evento (donazione vincolata da parte di un terzo)

Alla ricezione della donazione (anno X):

C) IV Disponibilità Liquide (SP)	100	@	A) II 3) Riserve vincolate da terzi (SP)	100
----------------------------------	-----	---	--	-----

L'anno X+1 viene organizzato e realizzato l'evento (e quindi al sostenimento dei relativi costi/oneri)

A) II 3) Riserve vincolate da terzi (SP)	100	@	A4) Erogazioni liberali (RG)	100
--	-----	---	------------------------------	-----

A) Costi	100	@	C) IV Disponibilità Liquide	100
----------	-----	---	-----------------------------	-----



## Contabilizzazione erogazioni liberali negli ETS

Esempio

4. Ricevuta donazione di 100 euro da un soggetto, che impone come condizione il fatto che l'ente raggiunga 10 progetti nell'anno, il contratto prevede la restituzione dell'importo ricevuto in caso di mancata realizzazione dei 10 progetti

Al momento della donazione

C) IV Disponibilità Liquide (SP)	100	]	D5) Debiti per erogazioni liberali condizionate (SP)	100
----------------------------------	-----	---	--	-----

I progetti vengono realizzati:

D5) Debiti per erogazioni liberali condizionate (SP)	100	]	A4) Erogazioni liberali (RG)	100
--	-----	---	------------------------------	-----

A) Costi	100	]	C) IV Disponibilità Liquide	100
----------	-----	---	-----------------------------	-----

I progetti non vengono realizzati, l'ETS restituisce gli importi ricevuti

D5) Debiti per erogazioni liberali condizionate (SP)	100	]	C) IV Disponibilità Liquide (SP)	100
--	-----	---	----------------------------------	-----



## Rendicontazione dei progetti

Nel caso di progetti (finanziati con contributi pubblici o privati, fondi, donazioni, ecc.), i revisori verificano che:

- le **spese rendicontate per il progetto** siano effettivamente documentate: fatture, ricevute, prove di pagamento, ordini, contratti, rispetto del periodo di realizzazione, coerenza con il budget originario;
- le **entrate e uscite** relative al progetto siano registrate in modo corretto e separato (se richiesto), in conformità a quanto previsto dal CTS e dall'ente;
- l'uso delle risorse del progetto sia conforme agli **obiettivi dichiarati** e alle finalità dell'ente (no derivazioni improprie, né "spese generali non ammesse", né usi difformi rispetto al progetto approvato);
- eventuali obblighi di **rendicontazione pubblica o sociale** siano rispettati – ad esempio redazione del bilancio sociale, rendiconti specifici verso soggetti finanziatori, trasparenza verso stakeholder, modulistica richiesta.
- la **governance e le procedure interne** (controlli interni, deleghe, autorizzazioni, tracciabilità) siano adeguate a garantire corretta gestione e rendicontazione.

L'obiettivo di questi controlli è duplice:

- da un lato tutelare la **trasparenza, la legalità e la correttezza contabile e gestionale** dell'ente;
- dall'altro garantire che le **risorse – spesso pubbliche, donazioni o contributi** – siano utilizzate in modo coerente con le finalità civiche/solidali dell'ETS, e che la rendicontazione sia affidabile per finanziatori, soci, soggetti interessati, autorità di controllo.



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma



## Verifiche sul divieto di distribuzione di utili

Gli Enti del Terzo Settore (ETS) non possono distribuire utili e devono impiegare il patrimonio e ogni avanzo di gestione esclusivamente per le attività statutarie di utilità sociale.

La normativa vieta esplicitamente la distribuzione di utili, anche indiretta, a fondatori, associati, lavoratori e amministratori.

### Verifica delle distribuzioni indirette:

- Vengono controllati i compensi corrisposti ad amministratori, sindaci e altri membri degli organi sociali per assicurarsi che siano commisurati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze.
- Si verifica che tali compensi non siano superiori a quelli previsti in enti che operano in settori analoghi e a parità di condizioni.

Tra i casi tipici da attenzionare:

- **compensi agli amministratori sproporzionati** rispetto alle attività svolte;
- **corrispettivi per beni o servizi** pagati a soci/dirigenti a valori **superiori a quelli di mercato**;
- **acquisti o cessioni** di beni con valori non congrui;
- **rimborsi spese non documentati** o fuori dalle soglie previste;
- utilizzo di risorse dell'ETS per **finalità private**.



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**



## La relazione del revisore

Il lavoro del revisore si conclude con una relazione finale in cui egli esprime un giudizio sul bilancio. Il **principio ISA Italia 700** stabilisce gli elementi da indicare nella relazione:

- **Titolo** (revisore indipendente);
- **Destinatario**;
- **Paragrafo introduttivo** (identificazione impresa, dichiarazione che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, identificazione dei prospetti di bilancio, riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative, periodo di riferimento);
- **Responsabilità della direzione per il bilancio**;
- **Responsabilità del revisore** (espressione del giudizio, applicazione dei principi di revisione internazionali, portata e limiti della revisione);
- **Giudizio del revisore**;
- **Altri obblighi di reportistica**;
- **Firma, data, sede del revisore**.



## La relazione del revisore: giudizio del revisore

La relazione **del revisore** legale deve esprimere il **giudizio** sull'attendibilità e sulla veridicità delle informazioni rappresentate in bilancio.

Il **giudizio senza modifica** è quello in cui il revisore dichiara di aver **acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati di non aver rilevato errori** tali che, sia considerati singolarmente, sia nel loro insieme, possano condizionare le scelte di coloro che utilizzano i bilanci.

Il **giudizio con modifica** si verifica invece quando vengono rilevate delle **osservazioni** che, a seconda della gravità, portano ad emettere **tre tipi di giudizi**:

- **Giudizio con rilievi**: può essere di doppia natura, quello per errori, che si ha quando si riscontrano errori significativi, ma che **non hanno effetti pervasivi** e quello per limitazioni significative che si ha quando **non si possono acquisire elementi probanti appropriati e sufficienti**.
- **Giudizio negativo**: si rileva laddove il revisore abbia riscontrato errori non corretti che hanno effetti pervasivi sul bilancio stesso.
- **Impossibilità di esprimere un giudizio**: si verifica l'effetto combinato legato sia all'impossibilità di acquisizione dei dati probanti, sufficienti ed appropriati, sia al fatto che questi errori siano significativi e pervasivi per il bilancio stesso.

È infine possibile inserire nella relazione un **richiamo d'informativa**, con cui il revisore **richiama l'attenzione** del lettore del bilancio su uno o più aspetti fondamentali per la comprensione del documento. Il richiamo d'informativa deve essere utilizzato per riferirsi a **temi ed aspetti che sono presentati nel bilancio in modo corretto e secondo un'adeguata informativa, e non per evidenziare lacune, omissioni o carenze di informativa** del bilancio riguardanti l'aspetto ivi trattato.



## La relazione del revisore: giudizio di coerenza

La relazione del revisore legale deve anche comprendere il **giudizio di coerenza** con il bilancio della parte della **relazione di missione** che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge, e la dichiarazione sugli errori significativi. La modulistica introdotta dal D.M. 5 marzo 2020 richiede anche specifiche informazioni, come ad esempio quelle relative alle **operazioni con parti correlate e la documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse svolte dall'ente** ai sensi dell'articolo 6 del CTS, da riportare nella relazione di missione (o in altri documenti contabili a seconda dei casi).



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma



## Assirevi, le nuove linee guida per la revisione dei bilanci ETS

Il Documento di Ricerca n. 244R di Assirevi, del marzo 2025, fornisce indicazioni operative per la revisione legale dei bilanci degli Enti del Terzo Settore (ETS), in base all'art. 31 del Codice del Terzo Settore (D.lgs. 117/2017).

Nel documento vengono delineate le modalità di svolgimento della revisione dei bilanci degli ETS, nonché le modalità con cui deve essere conferito l'incarico.

Il documento:

- tiene conto delle modifiche normative introdotte dalla Legge 104/2024 e recepite nel Documento stesso;
- definisce i criteri e le modalità per il conferimento dell'incarico di revisione, in presenza dei presupposti previsti dalla normativa;
- guida i revisori nell'applicazione corretta delle regole contabili e nella gestione dell'incarico nel contesto specifico degli ETS.

Allegato al Documento di Ricerca 244R, basato sul Documento di Ricerca Assirevi n. 251R (Gennaio 2025) è presente un esempio di **lettera di attestazione** è un documento fondamentale nella revisione del bilancio degli ETS. È redatta dall'ente (su carta intestata) e indirizzata al revisore legale, confermando le attestazioni fornite dalla direzione durante il lavoro di revisione.



## Assirevi, le nuove linee guida per la revisione del bilanci ETS

I punti chiave coperti dalla lettera di attestazione includono:

<b>1</b>	La responsabilità dell'ente per la redazione del bilancio conforme al quadro normativo e per la sua rappresentazione veritiera e corretta.
<b>2</b>	La responsabilità dell'ente per la redazione e la coerenza della sezione della relazione di missione relativa all'andamento economico-finanziario e alle finalità statutarie.
<b>3</b>	La conferma del presupposto della continuità operativa dell'ente.
<b>4</b>	La responsabilità dell'ente per l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e del sistema di controllo interno sul reporting finanziario.
<b>5</b>	La conferma di aver fornito al revisore tutte le informazioni, l'accesso e i documenti richiesti (inclusi libri sociali e verbali).
<b>6</b>	Attestazioni sulla completezza delle operazioni registrate.
<b>7</b>	Conferme sull'assenza di frodi significative o segnalazioni di frodi rilevanti.
<b>8</b>	Eventuale conferma dell'adozione di un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001.
<b>9</b>	Conferme sull'assenza di errori rilevanti nel bilancio e di incoerenze/errori significativi nella sezione della relazione di missione sull'andamento economico-finanziario (con formulazioni alternative per la presenza di differenze di revisione non corrette).
<b>10</b>	Conferme sull'assenza di comunicazioni o denunce dell'organo di controllo non già riportate nei libri sociali.
<b>11</b>	Informazioni sulle parti correlate e sulle operazioni con esse.
<b>12</b>	Informazioni sulla conformità a leggi e regolamenti (ambientali, salute e sicurezza, privacy, antiriciclaggio, ecc.) limitatamente agli aspetti rilevanti per il bilancio.



I punti chiave coperti dalla lettera di attestazione includono:

<b>13</b>	Informazioni sull'utilizzo di strumenti informatici basati sull'intelligenza artificiale per la determinazione dei valori di bilancio e la redazione dell'informativa.
<b>14</b>	Informazioni su potenziali richieste di danni, passività, perdite potenziali, eventi successivi alla data di bilancio, accordi finanziari e altre situazioni specifiche con impatto sul bilancio.
<b>15</b>	Conferma che le assunzioni significative per le stime contabili sono ragionevoli.
<b>16</b>	Informazioni sull'utilizzo del lavoro di un esperto, se applicabile.
<b>17</b>	Informazioni relative alle imposte sul reddito.
<b>18</b>	Informazioni sugli accordi non risultanti dallo stato patrimoniale.
<b>19</b>	Attestazioni specifiche per gli ETS (prospetto dei costi e proventi figurativi, attività diverse, raccolte pubbliche di fondi).
<b>20</b>	Attestazioni relative agli impatti dei conflitti geopolitici e sanzioni, se applicabile.
<b>21</b>	Conferma che la versione trasmessa del bilancio e della relazione di missione è conforme a quella che sarà depositata, e impegno a comunicare eventuali modifiche.
<b>22</b>	Attestazioni specifiche relative alle disposizioni di prima applicazione dell'OIC 35.



## Check-list del Revisore contabile dell'ETS

### **I. Controllo sugli obblighi di bilancio e libri contabili**

- Verifica del presupposto dell'obbligo di tenuta dei libri contabili, art. 15 CTS
- Verifica della corretta impostazione dei piani dei conti
- Verifica dell'esistenza della corretta procedura di rilevazione contabile, artt. 14 e 87, CTS
- Verifica dell'esistenza di un'adeguata contabilità separata ex art. 87 CTS
- Verifica sull'adeguatezza amministrativa e contabile ed organizzativa,
- Verifica sull'esistenza e l'adeguatezza del sistema di controllo interno

### **II. Controllo sulla formazione del bilancio o rendiconto**

- Verifica delle previsioni statutarie
- Verifica della forma adottata ai sensi dell'art 13, CTS e del DM MLPS
- Verifica dell'adeguata rappresentazione delle attività svolte
- Verifica se il bilancio o rendiconto e i relativi allegati forniscono una rappresentazione, veritiera, chiara e corretta

### **III. Controllo fiscale e contabile**

- Verifica della natura dell'ente e soggettività fiscale
- Verifica della corrispondenza dell'attività allo scopo istituzionale: attività di interesse generale ex art. 5 e diverse ex. Art. 6 e della commercialità delle attività ex art. 79, CTS
- Verifica della non imponibilità dei fondi pervenuti agli Enti in occasione di raccolte pubbliche: occasionalità della raccolta, concomitanza con particolari eventi, cessione di beni e servizi di modico valore, e redazione del rendiconto, comma 3, art. 48, CTS
- Verifica della non imponibilità dei corrispettivi delle convenzioni stipulate con la Pubblica Amministrazione
- Verifica dell'impostazione della contabilità separata per le attività commerciali svolte e della correttezza del tipo di contabilità prescelto



## Check-list del Revisore contabile

- Verifica dei parametri previsti dal codice del terzo settore e Tuir per accertare l'eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale
- Verifica delle attività per individuare le operazioni commerciali
- Verifica dell'impostazione del rendiconto e singole aree

---

### **IV. Controllo sullo Statuto ed elementi essenziali**

- Verifica del rispetto delle norme statutarie adeguate alla legge
- Verifica dell'adeguamento statutario per l'iscrizione al RUNTS
- Verifica dell'iscrizione al RUNTS
- Verifica della congruità dell'esistenza del patrimonio dell'Ente
- Verifica della composizione degli organi di controllo e previsioni statutarie
- Verifica della natura dell'ente ed attività previste dallo statuto

---

### **V. Verifica delle altre disposizioni del Codice del Terzo Settore**

- Verifica della definizione di Ente del Terzo settore, art. 4 CTS
- Verifica delle attività di interesse generale art. 5 CTS
- Verifica delle attività diverse, art. 6 CTS
- Verifica dell'attività di raccolta fondi in forma organizzata e continuata, comma 2, art. 7, CTS
- Verifica della destinazione e dei vincoli del patrimonio ed assenza di scopo di lucro, artt. 8, 9 CTS
- Verifica tenuta della contabilità separata dei patrimoni destinati ad uno specifico affare, art. 10, CTS
- Verifica dell'Ente all'iscrizione al RUNTS, art. 11, CTS
- Verifica del trattamento economico del lavoro, art. 16, CTS
- Verifica dell'attività di volontariato (ODV), artt. 17, 18, CTS
- Verifica della responsabilità di amministratori e direttori, art. 28, CTS

---

### **VI. Verifica delle altre disposizioni del Codice Della Crisi d'impresa**

- Verifica della continuità e del funzionamento aziendale



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**



# Grazie per l'attenzione