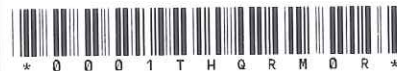




**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

C.N.D.C.E.C.
REGISTRO UFFICIALE
0002882 - 04/03/2011 - USCITA
Allegati : 1



CS/fp

Roma, 2 marzo 2011
Informativa n. 17/2011

**AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI DEGLI
ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Oggetto: "Il controllo indipendente negli enti no profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile"

Caro Presidente,

Ti informo che il Consiglio Nazionale, nella seduta del 16 febbraio scorso, ha approvato il documento "Il controllo indipendente negli enti no profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile" elaborato dalla Commissione "Rendicontazione economico-finanziaria e gestione delle aziende non profit", che Ti allego e che potrai trovare anche sul sito Internet (www.commercialisti.it).

Un cordiale saluto.

Claudio Siciliotti



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile

16 febbraio 2011





A cura della Commissione

“Rendicontazione economico-finanziaria e gestione delle aziende non profit”

Presidente

Marco Elefanti

Componenti

Marco Eugenio Di Giandomenico

Andrea Ferrari

Salvatore Giordano

Marco Grumo

Mario Paolo Moiso

Michelangelo Fabio Montesano

Pierdomenico Rundo

Claudio Travaglini

Osservatori

Giacomo Manetti

Angelo Maramai

Ricercatori

Matteo Pozzoli

Lorenzo Magrassi

Mandato 2008-2012

Area di delega: *Settore non profit*

Consigliere delegato: *Domenico Piccolo*

Consiglieri co-delegati: *Claudio Bodini e Giovanni Gerardo Parente*



SOMMARIO

1. INTRODUZIONE.....	4
1.1 <i>Ambito di applicazione e premessa metodologica</i>	4
1.2 <i>Inquadramento normativo e presupposti allo svolgimento dell'attività di controllo</i>	5
2. SCOPO E CONTENUTO DEL DOCUMENTO	8
3. PRESUPPOSTI DI CARATTERE GENERALE.....	14
4. ATTIVITÀ DI VIGILANZA.....	16
4.1 <i>Controllo legale e statutario</i>	16
4.2 <i>Controllo sulle attività dell'ente.....</i>	18
4.3 <i>Controllo fiscale</i>	19
5. REVISIONE CONTABILE.....	20
Allegato A	
Esempi di controllo legale per forma giuridica	23
Allegato B	
Esempi di controllo sulle attività dell'ente	35
Allegato C	
Esempi di controllo fiscale	36
Allegato D	
Esempio di relazione di controllo	39



1. INTRODUZIONE

1.1 AMBITO DI APPLICAZIONE E PREMESSA METODOLOGICA

Il presente lavoro – che si inserisce nel quadro delle iniziative del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), finalizzate a migliorare l’accountability e la trasparenza degli Enti non profit (di seguito: Enp) – è stato redatto grazie al contributo della Commissione “Rendicontazione economico-finanziaria e gestione aziende non profit”¹.

Si tratta di un documento che fornisce indicazioni che consentono un più efficace, trasparente e affidabile sviluppo delle azioni da eseguirsi da parte degli organi a vario titolo deputati al controllo negli Enp.

Il lavoro in oggetto è stato elaborato recependo e valorizzando prassi e procedure di controllo diffuse e consolidate che hanno trovato applicazione in Italia e all’estero e, in particolare, partendo dalle indicazioni già contenute nella Raccomandazione n. 5 emanata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, *I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit*. L’osservazione della prassi contabile e di revisione nazionale ed internazionale e dei principi di controllo e revisione generalmente accettati hanno concorso a definire il quadro scientifico di riferimento nonché a individuare le principali prassi operative.

Le indicazioni e le prassi contenute nel presente documento sono rivolte principalmente alle seguenti categorie di destinatari:

- a. soggetti incaricati del controllo, i quali possono ottenere indicazioni e sostegno all’adozione delle diverse forme di controllo e indicazioni per l’introduzione di prassi operative standardizzate, coerenti e affidabili;
- b. i componenti degli organi di governo e di amministrazione degli Enp che dispongono di indirizzi e soluzioni operative per la definizione del sistema di controlli interni e esterni all’ente;
- c. i soggetti a diverso titolo coinvolti nell’attività dell’Enp in quanto portatori di interessi;

¹ Considerata l’impostazione del documento, volto a individuare le tipologie e procedure di controllo nelle principali forme e qualifiche giuridiche delle organizzazioni che operano nel terzo settore, si è preferito utilizzare la dizione di “ente non profit” in luogo della canonica “azienda non profit”, orientata maggiormente a investigare i profili aziendalistici delle predette organizzazioni.



- d. gli enti pubblici, finanziatori e donatori che possono richiedere agli Enp di dotarsi di strumenti di controllo adeguati alla loro attività ed alle loro dimensioni.

Il documento esula dall'analisi dell'attività di monitoraggio e controllo di efficacia effettuata per verificare i risultati sociali e istituzionali della gestione dell'ente, anche se elementi e risultanze delle attività di controllo esposte nel documento possono essere utilizzate per esprimere valutazioni di efficacia ed impatto sociale.

1.2 INQUADRAMENTO NORMATIVO E PRESUPPOSTI ALLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO

Il presupposto di fondo da cui si avvia la presente analisi concerne l'inesistenza di norme codicistiche che prevedano la presenza di soggetti incaricati del controllo negli Enp (ciò anche se la proposta di riforma del Titolo primo del Codice civile esistente alla data di redazione del presente documento prevede l'introduzione di un organo con tali fini).

Il controllo negli Enp è obbligatorio quando:

- la disciplina speciale o tributaria richiede la presenza di un soggetto indipendente incaricato di compiti di controllo; o
- lo statuto prevede la figura del collegio dei revisori o di altro organo monocratico o collegiale incaricato del controllo.

Per quanto concerne il primo punto, si ricorda che il d.lgs. n. 460/1997, art. 25, punto 5, recante "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale" dispone che, nel caso in cui i proventi delle Onlus superino per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032.913,80 (aggiornato in relazione alla perdita di valore della moneta), il "bilancio" debba recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori legali dei conti."

Allo stesso tempo, il d.lgs. n. 155/2006, recante "Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118", prevede che gli atti costitutivi degli enti che si qualificano come imprese sociali debbano prevedere, nel caso del superamento di due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435 *bis* del codice civile ridotti della metà (si veda tabella successiva), la nomina di uno o più sindaci, che vigilano su: osservanza della legge e dello statuto; rispetto dei principi di corretta



amministrazione; adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile; monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali².

Qualora, poi, l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435 *bis* del codice civile, la revisione deve essere esercitata da uno o più revisori contabili iscritti nel Registro istituito presso il Ministero dell'Economia o dai sindaci. Nel caso in cui la revisione sia esercitata dai sindaci, essi devono essere iscritti nel registro dei revisori legali dei conti istituito presso il Ministero dell'Economia³.

Tabella 1: Il controllo negli enti che esercitano l'impresa sociale

Bilancio abbreviato (art. 2435 <i>bis</i> c.c.)	Obbligo nomina uno o più sindaci nel caso di superamento di due dei limiti indicati	Revisione contabile svolta da uno o più revisori contabili oppure da sindaci iscritti nell'apposito registro nel caso di superamento di due dei limiti indicati
Attivo stato patrimoniale	£ 2.200.000	€ 4.400.000
Ricavi	£ 4.400.000	€ 8.800.000
Media dipendenti nell'esercizio	25	50

Oltre alle disposizioni sopra richiamate, la normativa locale può richiedere la presenza di soggetti incaricati di compiti di controllo in specifici Enp o per il controllo e il monitoraggio di specifiche attività.

Esula dalla finalità del presente elaborato fornire un'elencazione delle legislazioni locali o regionali per le quali è richiesta la presenza di un controllo degli Enp.

Infine, è opportuno ricordare che l'articolo 6, comma 2, della legge di stabilità finanziaria (legge n. 122/2010) ha previsto che "A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto la

² Le risultanze derivanti dal monitoraggio dell'attività sociale devono essere indicate nel bilancio sociale di cui all'art. 10, comma 2, del menzionato d.lgs. n. 155/2006.

³ Gli enti che esercitano l'impresa sociale e assumono la forma giuridica di Spa seguono la regolamentazione prevista dalla normativa primaria; essi devono, perciò, dotarsi del collegio sindacale e di un organo di revisione in base a quanto previsto in materia dall'articolo 2409 *bis* del codice civile.



partecipazione agli organi collegiali, anche di amministrazione, degli enti, che comunque ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche, nonché la titolarità di organi dei predetti enti è onorifica; essa può dar luogo esclusivamente al rimborso delle spese sostenute ove previsto dalla normativa vigente; qualora siano già previsti i gettoni di presenza non possono superare l'importo di 30 euro a seduta giornaliera. La violazione di quanto previsto dal presente comma determina responsabilità erariale e gli atti adottati dagli organi degli enti e degli organismi pubblici interessati sono nulli. Gli enti privati che non si adeguano a quanto disposto dal presente comma non possono ricevere, neanche indirettamente, contributi o utilità a carico delle pubbliche finanze, salva l'eventuale devoluzione, in base alla vigente normativa, del 5 per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. La disposizione del presente comma non si applica agli enti previsti nominativamente dal decreto legislativo n. 300 del 1999 e dal decreto legislativo n. 165 del 2001, e comunque alle università, enti e fondazioni di ricerca e organismi equiparati, alle camere di commercio, agli enti del servizio sanitario nazionale, agli enti indicati nella tabella C della legge finanziaria ed agli enti previdenziali ed assistenziali nazionali, alle ONLUS, alle associazioni di promozione sociale, agli enti pubblici economici individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze su proposta del Ministero vigilante, nonché alle società.”.

L'estensione della previsione normativa anche agli organi che svolgono funzione di vigilanza e di revisione contabile, seppur nelle sole casistiche previste dalla disposizione, nuocerebbe all'autonomia e all'indipendenza dei soggetti che svolgono il controllo, inficiando l'attività svolta. In tale caso, l'incarico assume palesemente un profilo professionale e non onorifico.

Il CNDCEC ha formulato un parere in merito all'applicazione del sopra richiamato art. 6, co. 2, della l. n. 122/2010, affermando che gli organi di controllo non devono essere ricompresi nell'asserzione *“organi collegiali, anche di amministrazione”*, in quanto, tra le altre cose, svolgono un'imprescindibile funzione di tutela degli interessi pubblici ⁴.

⁴ Si veda: CNDCEC, *Non-gratuità delle prestazioni per i revisori degli enti che ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche*, 16 febbraio 2011.



2. SCOPO E CONTENUTO DEL DOCUMENTO

Lo scopo di questo lavoro consiste nel definire le forme di controllo indipendente sul funzionamento degli Enp, eseguito da parte di soggetti non legati all'ente stesso o a soggetti interni al gruppo da interessi, diretti o indiretti, tali da comprometterne l'indipendenza, l'obiettività e l'integrità di giudizio. Il soggetto indipendente deve essere dotato di adeguati requisiti di competenza tecnico-professionale.

È bene premettere che lo svolgimento del controllo negli Enp differisce sostanzialmente da quanto previsto per le imprese sotto il profilo giuridico e professionale.

Il precedente paragrafo ha illustrato le circostanze in cui il controllo risulta obbligatorio. Si ricorda, inoltre, che, fatta eccezione per quanto concerne gli enti che esercitano l'impresa sociale, non esistono né espresse disposizioni normative che delineano il contenuto dell'attività del controllo né richiami di legge a particolari fonti professionali per lo svolgimento del controllo stesso.

Con specifico riferimento a quest'ultimo punto, è opportuno ribadire che l'attività di controllo deve essere modulata, anche in base all'esperienza professionale, alle specifiche esigenze delle strutture organizzative e alla finalità istituzionale perseguita dall'Enp.

Si ribadisce che il presente documento si concentra sui controlli di natura giuridico-aziendale, prescindendo dall'analisi dell'efficacia sociale e istituzionale di gestione dell'Enp.

L'attività di controllo in oggetto prescinde dalla sua obbligatorietà e quindi dalla sua tipicità. Tale attività richiede requisiti di indipendenza, autonomia e professionalità. Il soggetto coinvolto nell'attività di controllo, infatti, deve disporre dei requisiti soggettivi richiesti per lo svolgimento di tale attività secondo la prassi consolidata a livello nazionale e internazionale.

Tali requisiti del soggetto deputato al controllo concernono:

- a. l'indipendenza: concerne due aspetti che devono essere soddisfatti simultaneamente:
 - il corretto atteggiamento professionale che induce il soggetto a considerare nell'espletamento dell'incarico di controllo solo gli elementi rilevanti per l'esercizio della sua funzione escludendo ogni fattore ad esso estraneo;
 - la condizione di non essere associato a situazioni o circostanze dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che la capacità di svolgere



l'incarico in modo obiettivo sia compromessa.

Nella prassi più diffusa, si ritiene che l'indipendenza sia compromessa nel caso in cui si rivestano ruoli di amministratore nell'ente o in società e organizzazioni collegate o controllate direttamente o indirettamente dall'ente; sussistano rapporti di coniugio, parentela o affinità con l'amministratore dell'ente oppure rapporti professionali-costituiti da rapporti di lavoro dipendente o subordinato ovvero anche da rapporti di collaborazione e consulenza continuativa potenzialmente idonei a compromettere l'indipendenza del professionista⁵.

Ulteriore aspetto legato implicitamente all'esercizio in modo indipendente dell'attività di controllo consiste nella determinazione di un corrispettivo per lo svolgimento di tale attività, determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei controlli. La determinazione del compenso può essere prevista ai sensi della tariffa professionale⁶;

- b. l'autonomia: concerne l'autonomia di giudizio determinata dall'assenza di condizionamenti e subalternità atte a determinare remore o comportamenti privi della necessaria autonomia di giudizio;
- c. il contenuto e il livello professionale: concerne il possesso dei requisiti di professionalità necessari per esercitare la funzione di controllo in modo critico e sufficientemente autorevole senza subire condizionamenti nello svolgimento della propria attività di controllo.

Il controllo è particolarmente importante negli Enp per diverse ragioni. La prima consiste nel fatto che in tali enti non esistono interessi proprietari in senso tipico e quindi, a differenza delle imprese commerciali, viene a mancare il primo soggetto che si dà carico, rispondendone in proprio, sia patrimonialmente che a livello di responsabilità amministrativa, del corretto e coerente sviluppo dell'azione aziendale nel perseguimento di risultati in linea con le finalità statutarie.

⁵ A tal proposito possono soccorrere, in via analogica, le *Norme di comportamento del collegio sindacale*, emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 15 dicembre 2010, e, in particolare, la Norma 1.4. *Obiettività, indipendenza e cause di ineleggibilità e decadenza*.

⁶ In ragione delle finalità sociali perseguite l'Enp e l'organo di controllo possono, altresì, concordare onorari inferiori rispetto a quelli stabiliti dalla tariffa professionale stessa. Si vedano gli artt. 32 e 37 del D.M. 2 settembre 2010, n. 169, *Regolamento recante la disciplina degli onorari, delle indennità e dei criteri di rimborso delle spese per le prestazioni professionali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*.



Il controllo deve svolgere la funzione di tutela degli interessi convergenti negli Enp. La tutela di tali interessi deve essere svolta da professionisti indipendenti nell'interesse:

- dei donatori sia per i contributi liberi che per quelli vincolati che hanno erogato;
- della pubblica fede per la raccolta fondi con sollecitazione del pubblico;
- dello Stato;
- della collettività servita (si pensi all'assistenza sociale) laddove gli Enp surrogano o integrano servizi pubblici.

La descritta attività di controllo è particolarmente rilevante laddove gli Enp si affiancano allo Stato nella erogazione (in convenzione o meno) dei servizi pubblici. In tali casi il controllo esterno è svolto da parte delle Pubbliche amministrazioni, che si pone come garante del coerente esercizio dell'attività di erogazione di servizi pubblici. In tali casi l'azione di vigilanza all'interno degli Enp dell'organo di controllo assume un particolare rilievo in quanto si configura come attività integrativa a quella delle pubbliche amministrazioni.

Le considerazioni formulate trovano ulteriore conferma in ragione delle opportunità offerte dallo Stato nella concessione di agevolazioni fiscali agli Enp in ragione dell'attività svolta. Si pone quindi, in questo caso, l'esigenza di garantire l'utilizzo corretto delle agevolazioni attribuite agli enti.

Risulta di particolare utilità che – come detto – il controllo sia svolto, nell'ambito dell'Enp, in modo professionale da parte di un organo di controllo indipendente.

La diversità e la specificità delle combinazioni produttive poste in essere dagli Enp rispetto alle imprese richiedono una professionalità specifica per i soggetti incaricati del controllo, i quali possono utilizzare le conoscenze tecniche proprie della professione contabile, ma devono adeguarle alle diverse e specifiche esigenze e caratteristiche delle aziende in oggetto.

In merito alla composizione dell'organo di controllo si ritiene, in prima istanza, che i componenti di tali organi debbano disporre dei requisiti soggettivi precedentemente individuati.

Sul piano oggettivo tali requisiti sono in possesso degli iscritti nel Registro dei revisori legali dei conti. Alla luce delle caratteristiche e delle competenze necessarie per lo svolgimento dei suoi compiti e per l'efficacia della sua azione si considera inoltre necessaria la presenza nell'organo di controllo delle competenze possedute dagli iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.



Ciò premesso, si ritiene opportuno definire un sistema modulare di controlli che tenga in debita considerazione le dimensioni dell'Enp, presupponendo che al crescere delle dimensioni aumentino anche la complessità e l'impegno dell'attività di controllo.

In questa prospettiva, in mancanza di specifiche disposizioni e laddove non previsto diversamente dalle pertinenti norme di legge, si suggerisce agli Enp di adottare il seguente schema:

- Enp che non superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 *bis* ridotti della metà: nomina di un organo di controllo monocratico;
- Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 *bis* ridotti della metà e che non superano due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 *bis*: nomina di un organo di controllo collegiale;
- Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 *bis*: nomina di un organo di controllo collegiale per lo svolgimento dell'attività di vigilanza e di un revisore (o società di revisione) per lo svolgimento della revisione.



Tabella 2: Raccomandazioni per l'affidamento dell'attività di controllo

Requisiti	Attività di vigilanza	Revisione contabile
Enp che non superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività due dei tre parametri previsti dall'art. 2435- <i>bis</i> , c.c., ridotti della metà	Organo monocratico	Organo monocratico
Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435- <i>bis</i> , c.c., ridotti della metà e che non superano due dei tre parametri previsti dall'art. 2435- <i>bis</i> , c.c.	Organo collegiale	Organo collegiale
Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435- <i>bis</i> , c.c.	Organo collegiale	Revisore (Società di revisione)

Per una corretta lettura dei parametri sopra menzionati, occorre, anzitutto, specificare che gli importi identificativi dei "ricavi" della richiamata disciplina civilistica sono riferiti alla realtà delle imprese e, per questo, solitamente originano da rapporti sinallagmatici. In considerazione del fatto che nella realtà degli Enp spesso non si ha precisa e specifica corrispondenza tra importi ricevuti e prestazioni erogate, appare preferibile considerare come riferimento il complesso dei proventi e delle entrate dell'esercizio.

Per quanto, inoltre, concerne la misurazione dei dipendenti medi dell'esercizio, sempre in ragione delle particolarità proprie degli Enp si suggerisce di considerare nel conteggio, oltre ai dipendenti subordinati, anche i volontari e i collaboratori equiparabili, per tipologia e quantità di lavoro prestato, stabilmente inseriti nell'organizzazione negli esercizi considerati.

Il Consiglio nazionale suggerisce, laddove non previsto diversamente, di affidare l'incarico di revisione contabile al medesimo soggetto a cui è affidata l'attività di vigilanza.



Per quanto rileva l'attività, si ritiene, poi, che il controllo dei soggetti debba sostanziarsi – in linea, anche in questo caso, con quanto già previsto dal codice civile in materia di controllo di legittimità e revisione - in:

- controlli effettuati almeno ogni 90 giorni;
- predisposizione di una relazione annuale da approvare contestualmente alla delibera di approvazione del bilancio ovvero del rendiconto in cui l'organo di controllo dà conto delle risultanze dei controlli (si veda Allegato D).

Nella fattispecie in cui il controllo sia affidato ad un unico organo, sarebbe opportuno che la relazione fosse unica.

Nell'eventualità in cui la revisione sia stata affidata a un soggetto diverso dall'organo che effettua l'attività di vigilanza, dovranno essere predisposte due separate relazioni.

Si raccomanda, nel caso in cui l'organo di controllo si costituisca sotto forma di organo collegiale, che il numero dei componenti il collegio sia dispari. Qualora l'organo di controllo sia collegiale, inoltre, deve essere nominato un Presidente.



3. PRESUPPOSTI DI CARATTERE GENERALE

In linea con quanto previsto dalle norme di legge e tecnico-professionali sul controllo delle società di capitali, si ritiene opportuno - come accennato nel capitolo 2 - distinguere l'attività di controllo in:

- a. attività di vigilanza;
- b. revisione contabile.

L'attività di vigilanza si sostanzia in periodici controlli finalizzati a monitorare costantemente il corretto funzionamento dell'attività dell'ente. I soggetti incaricati della vigilanza a titolo esemplificativo si devono pertanto occupare di:

- verificare il rispetto delle norme di legge e delle disposizioni statutarie dell'ente;
- verificare la conformità delle scelte di gestione ai principi di corretta amministrazione;
- verificare la consistenza del patrimonio dell'ente;
- verificare l'esistenza di procedure e sistemi gestionali adeguati alla dimensione e all'attività svolta dall'Ente;
- verificare il rispetto della normativa fiscale;

La revisione contabile è finalizzata a fornire un giudizio sul bilancio o sul rendiconto dell'Ente. Ai fini di poter esprimere tale opinione professionale è richiesto ai soggetti incaricati di effettuare – in linea con i principi e le modalità indicate nel documento – una serie di operazioni per il controllo sull'amministrazione e i dati contabili.

I sopra menzionati controlli sono ritenuti indispensabili per qualsiasi ente non profit.

Il criterio utilizzato per definire le modalità con cui pianificare ed eseguire l'attività di controllo – come previsto dalle migliori prassi professionali nazionali e internazionali – è fondato in prima istanza sull'analisi del rischio (*risk approach*)⁷.

L'applicazione di tale approccio rende possibile determinare in modo specifico per le singole attività il livello delle operazioni che risulta necessario per poter assicurare un livello di vigilanza e revisione adeguati.

⁷ Si veda: CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale*, Sezione 3.



L'attività di controllo non può, perciò, prescindere da un puntuale accertamento della esistenza e della congruità di un appropriato sistema di rilevazione amministrativa e contabile dell'Enp, così da poter pianificare e stabilire il rischio dell'attività di vigilanza e di revisione contabile nonché le conseguenti operazioni da porre in essere⁸.

In base a quanto detto e in linea con l'approccio modulare del documento in merito alla composizione degli organi di controlli dell'Enp, l'attività di controllo genericamente intesa deve essere pianificata ed eseguita in conformità alle dimensioni nonché alla complessità delle operazioni eseguite.

La dimensione degli Enp impatta sull'attività di controllo, poiché si suppone che al crescere delle dimensioni dell'organizzazione possa aumentare anche la complessità concernente l'attività dell'organo di controllo.

Le previsioni inerenti all'attività di vigilanza e alla revisione contabile previste dal presente documento sono fondamentalmente articolate su quanto previsto dalla prassi professionale per le società; ciò nonostante, non è né possibile, in ragione della tipicità dell'attività non lucrativa, allineare completamente le disposizioni in materia di controllo degli Enp con quelle previste per gli enti retti in forma societaria; in virtù della minore complessità a livello aziendale che gli Enp spesso presentano, non sembra neanche ragionevole effettuare tale allineamento.

⁸ A questo scopo, appare, per esempio, necessario verificare se esiste un ufficio amministrativo interno deputato alla tenuta della contabilità dell'ente, se questo sia dotato di procedure di rilevazione dei fatti amministrativi e se sono adottate specifiche procedure in ordine alla archiviazione e conservazione della documentazione amministrativa.

Qualora l'ente non sia dotato di un ufficio amministrativo contabile interno e si avvalga di strutture esterne l'accertamento verterà sulla esistenza e regolarità di un contratto per l'affidamento della gestione contabile, se tale contratto è puntualmente onorato ed offre opportune garanzie di tempestività e puntualità degli adempimenti amministrativo-contabili. Gli accertamenti di cui sopra andranno comunque effettuati in ordine ai sistemi di conservazione, consegna e ricezione dei documenti amministrativo-contabili. L'organo di revisione potrà richiedere verifiche presso il luogo ove le scritture contabili vengono tenute.



4. ATTIVITÀ DI VIGILANZA

L'attività di vigilanza si sostanzia nella costante e-attività posta in essere dall'organo di controllo attraverso lo svolgimento delle seguenti tipologie di verifica:

- a. controlli legali e statutari;
- b. controlli sulle attività dell'ente;
- c. controlli fiscali.

Le sopra menzionate verifiche non possono essere considerate in un'ottica operativa come autonome e separate, poiché l'attività e le procedure da effettuare toccano spesso contestualmente più di un'area.

L'attività di vigilanza deve trovare rispondenza nella predisposizione di un'apposita relazione in cui sono evidenziati le principali attività di controllo, nonché le evidenze ottenute per mezzo di tale controllo.

Nel caso in cui, all'organo di controllo sia attribuita anche la revisione, si suggerisce di predisporre un'unica relazione (si veda Allegato D).

4.1 CONTROLLO LEGALE E STATUTARIO

Per controllo legale si intende la verifica del rispetto da parte dell'Enp delle previsioni normative del codice civile e della disciplina speciale.

Il controllo statutario è finalizzato a verificare la coerenza tra norme di legge e disposizioni statutarie nonché la corretta applicazione da parte dell'ente di queste ultime.

Con specifico riferimento all'attività professionale, si ritiene che il controllo non debba limitarsi alla verifica del rispetto formale e sostanziale delle previsioni normative e statutarie, ma debba anche prevenire, nel rispetto del ruolo a lui attribuito, il verificarsi di situazioni che possano nuocere alla continuità operativa, agli interessi dei soggetti coinvolti e alla credibilità dell'ente.

In tal senso, all'inizio dell'incarico e poi periodicamente, l'organo di controllo verifica che la struttura organizzativa e le procedure interne siano idonee a garantire che l'Enp operi in conformità alle previsioni normative e statutarie.



L'attività di controllo, nel suo concreto svolgimento, deve quindi focalizzarsi sulle norme che concretamente, con riferimento alla struttura, alle attività e alle finalità dell'Enp, possano essere ritenute critiche in ragione del rischio che il loro mancato rispetto possa comportare per l'Enp.

Il controllo legale e statutario si articola nei seguenti ambiti o aree di indagine:

- a. rispetto della pertinente disciplina codicistica e speciale, prevista sia a livello nazionale che locale;
- b. coerenza tra disposizioni statutarie e disposizioni di legge e verifica del perseguimento delle finalità statutarie;
- c. adeguatezza e coerente destinazione del patrimonio rispetto allo scopo e alla tutela dei terzi affidatari;
- d. salvaguardia del patrimonio dell'ente⁹;
- e. assenza di lucro soggettivo in via diretta e indiretta;
- f. rispetto delle regole sull'ordinamento interno e sull'amministrazione nonché verifica dell'effettività e del funzionamento degli organi di governo;
- g. chiara identificabilità dei soggetti ai quali è delegato il potere di agire in nome e per conto dell'ente con particolare riferimento al potere di rappresentanza;
- h. verifica delle corrette ed efficienti modalità di reperimento ed erogazione delle risorse.

Il controllo deve essere incentrato anche sulla verifica del perseguimento della produzione di utilità sociale globalmente intesa e sul periodico monitoraggio delle singole azioni svolte da parte dell'ente che devono essere poste all'attenzione degli organi istituzionali.

Le azioni descritte devono essere concepite, da un lato, come finalizzate al raggiungimento del fine istituzionale ed all'esistenza dell'ente, dall'altro, come improntate a un comportamento coerente e compatibile con i fini istituzionali. L'organo di controllo è inoltre incoraggiato a seguire, qualora esistessero, specifici codici di autodisciplina o regole di buona pratica.

⁹ A tale fine, l'organo incaricato del controllo non deve condizionare le scelte gestionali dell'ente, bensì accertare che gli amministratori non compiano operazioni che possono compromettere l'integrità del patrimonio.



4.2 CONTROLLO SULLE ATTIVITÀ DELL'ENTE

L'organo di controllo deve vigilare affinché le attività e le operazioni poste in essere dall'Enp siano conformi ai principi di corretta amministrazione. Nello svolgimento di tale attività, l'organo di controllo applica una modalità di selezione dei controlli basata sull'identificazione e la valutazione delle aree di rischio con modalità adeguate alla tipicità delle attività svolte, alle dimensioni dell'ente ed alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell'Enp.

Con controllo delle aree di rischio si intende il controllo delle operazioni collocate in ambiti particolarmente delicati per l'attività svolta e che possono recare danni patrimoniali, economici e di credibilità all'Enp.

L'attività di analisi e controllo deve impostare le proprie procedure innanzi tutto partendo dall'identificazione e classificazione delle aree di rischio potenziale oggi individuabili sia dal punto di vista soggettivo degli interlocutori (pubblici e privati, profit e non profit) sia da quello oggettivo dell'attività intrapresa.

Sono state individuate pertanto le aree di rischio relative ai rapporti con la Pubblica amministrazione, ai reati societari, ai reati di riciclaggio, i reati commessi con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro, della privacy e dei diritti dei lavoratori.

I controlli delle aree di rischio sono funzionali anche alle verifiche richieste dal d.lgs. n. 231/2001 nel caso in cui l'ente ritenga di doversi assoggettare a tale normativa la quale, seppur non sia esplicitamente indirizzata verso tali enti, è applicata sempre da un maggior numero di organizzazioni.

L'organo di controllo può munirsi ai fini dello svolgimento della propria attività di controllo di apposite carte di lavoro in cui individuare le aree di rischio, l'attività effettuata per monitorare i rischi e le evidenze ottenute.

La tabella allegata ha lo scopo di fornire una visione schematica, ampliabile o modificabile a seconda delle particolarità degli Enp, delle principali aree sensibili ed i rischi derivanti (si veda Allegato B).

Laddove l'attività di analisi e di controllo dovesse evidenziare rischi inerenti alla violazione della legge e dello statuto ovvero alla mancata o inesatta applicazione di principi di corretta amministrazione, l'organo di controllo richiede all'Enp l'attuazione delle opportune azioni di miglioramento, la cui realizzazione va monitorata nel corso dell'incarico, al fine di verificarne l'efficacia. Nel caso in cui essa non sia ritenuta sufficiente, l'organo di controllo ne dà notizia nella relazione annuale.



4.3 CONTROLLO FISCALE

Il controllo fiscale include tutte le verifiche che devono essere poste in essere dall'organo di controllo per il rispetto della normativa fiscale, con particolare riferimento alle disposizioni sull'imposizione diretta e indiretta.

Fra i principali controlli in materia fiscale si annoverano quelli sui requisiti formali e sostanziali, sia per gli enti non commerciali, sia per le Onlus (si veda appendice C).

A titolo esemplificativo, in caso di ente non commerciale, l'organo di controllo verificherà che:

- l'oggetto esclusivo o principale dell'ente sia di natura non commerciale;
- il reddito prodotto sia destinato ai fini istituzionali;
- i redditi non provengano da un'attività commerciale svolta in misura prevalente;
- sia rispettata la pertinente disciplina per gli enti non commerciali di tipo associativo.

Sempre a titolo esemplificativo, in caso di Onlus, l'organo di revisione verificherà:

- la natura giuridica dell'ente;
- i requisiti formali e sostanziali relativi alle attività istituzionali;
- i requisiti formali e sostanziali relativi alle attività connesse;
- il rispetto del divieto di lucro soggettivo anche in forma indiretta secondo quanto previsto dalla pertinente disciplina.

Per entrambe le figure, inoltre, sarà cura dell'organo di controllo accertare che siano state effettuati correttamente:

- la determinazione delle imposte dirette ed indirette;
- gli adempimenti in materia di scritture contabili e di rendicontazione (anche con riferimento alle raccolte fondi) e in materia di comunicazioni alla Agenzia delle Entrate (ad esempio, il modello EAS).



5. REVISIONE CONTABILE

In questo contesto, per “revisione contabile” si intende l’insieme di operazioni di controllo contabile e amministrativo effettuabili attraverso l’applicazione del presente documento che l’organo di revisione deve porre in essere per predisporre una relazione sul bilancio ovvero sul rendiconto.

L’organo di revisione deve accertare se viene tenuta una contabilità separata per le attività commerciali ovvero in funzione della organizzazione dell’ente; qualora l’impianto o l’organizzazione amministrativa non fossero ritenuti congrui alla dimensione e/o all’attività esercitata, è opportuno considerare i connessi rischi ai fini della revisione.

Deve essere, poi, verificato che le scritture contabili siano regolarmente tenute ed archiviate in base a quanto previsto dalla legge o, laddove non vi siano specifiche disposizioni al riguardo, per un prudente periodo di tempo.

È oggetto di verifica la corretta impostazione del piano dei conti, in ordine alle attività esercitate ed alla natura dell’ente.

Si deve controllare quale forma di bilancio ovvero di rendiconto siano previsti dalla legge, ovvero dall’atto costitutivo, per l’ente oggetto di revisione, e se il bilancio prodotto rispetti tali schemi.

L’attività di revisione contabile non può prescindere dalla verifica della corretta identificazione ed esposizione delle poste e dei parametri eventualmente previsti dalla legge ai fini civilistici o fiscali.

Qualora non siano previste forme di bilancio o rendiconto obbligatorie l’organo di revisione deve accertare che lo schema di bilancio adottato sia conforme alle disposizioni generalmente accettate dalla prassi professionale. A tale proposito può essere fatto riferimento, laddove opportuno, ai principi contabili per le aziende non profit predisposte dal Tavolo tecnico di Agenzia per le Onlus-Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) - Organismo Italiano di Contabilità (OIC), le raccomandazioni emanate dalla Commissione “aziende non profit” del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC), le linee guida per il terzo settore dell’Agenzia per le Onlus.

L’organo di revisione accerta la corrispondenza tra le scritture contabili e i dati risultanti dal bilancio ovvero dal rendiconto.



L'organo di revisione deve verificare che il patrimonio dell'Enp sia esistente ed adeguato a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte e la possibilità di continuare a svolgere la propria attività.

È indispensabile, poi, accertarsi dei vincoli eventualmente gravanti sul patrimonio dell'Enp, che tali vincoli siano puntualmente indicati e che di essi sia dato adeguato conto, ove previsto, nel prospetto di movimentazione delle componenti del patrimonio netto.

L'organo di revisione accerta che i beni materiali ed immateriali di proprietà dell'Enp siano adeguatamente inventariati e che siano state adottate idonee misure atte a garantirne un'adeguata conservazione.

L'organo di revisione deve accertare la congruità dei criteri di valutazione ed esposizione adottati, come per esempio:

- verificare l'esistenza e la valorizzazione delle giacenze di magazzino;
- monitorare periodicamente l'esistenza, effettiva consistenza dei crediti dell'Enp e se questi siano esigibili;
- accertare periodicamente quali siano le obbligazioni correnti ed implicite dell'Enp.

Nella propria relazione l'organo di revisione deve esprimere un parere, in base alle analisi effettuate e con i predetti limiti e modalità, sulla veridicità del bilancio ovvero del rendiconto, e dei documenti ad esso allegati (si veda Allegato D).

La veridicità si esprime, oltre che con la trasparente rappresentazione delle attività dell'ente, mediante la esaustiva rendicontazione, non meramente quantitativa, delle diverse aree nelle quali l'ente esplica le sue attività.

A tale fine è opportuno esaminare anche le sezioni descrittive dell'ente nonché le modalità di esposizione (macro-classi, classi, voci e sottovoci) delle aree dei documenti del bilancio.

L'organo di revisione può avvalersi nella propria opera di ausiliari di propria fiducia a proprie spese. Gli ausiliari non sostituiscono, ma coadiuvano, l'organo di revisione nella propria attività. L'ente può limitare l'accesso agli ausiliari solo quando tale limitazione sia motivata da esigenze di riservatezza.

L'organo di revisione è tenuto a procedere alle verifiche di natura contabile con cadenza atta a garantire l'integrità patrimoniale dell'Enp per quanto in suo potere. A tale fine, il Consiglio nazionale



suggerisce che sia necessario che l'organo di revisione effettui controlli periodici almeno ogni 90 giorni.



Allegato A

Esempi di controllo legale per forma giuridica

Associazioni (riconosciute) ex artt. 14 e seguenti codice civile

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Forma dell'atto costitutivo e riconoscimento personalità giuridica	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'associazione sia stata costituita rispettando l'art. 14 del codice civile (nessuna forma particolare è prevista per le associazioni non riconosciute)• Verificare che l'associazione abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (il riconoscimento rende l'associazione un'associazione riconosciuta con autonomia patrimoniale perfetta; l'assenza del riconoscimento rende invece l'associazione una associazione non riconosciuta che non gode di autonomia patrimoniale rispetto agli associati)
Scopo comune	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'aderenza dello scopo effettivamente realizzato rispetto a quello indicato nello statuto
Associati	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il regime con cui si cessa di essere associati sia coerente con le disposizioni dell'art. 24 del codice civile
Assemblea	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio con mezzi idonei ad assicurare un'adeguata pubblicità tra gli associati• Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari ex art. 21 del codice civile
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto• Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto
Fondo associativo e patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il patrimonio e il fondo associativo siano esistenti ed adeguati a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte• Verificare la destinazione fondo associativo e delle risorse dell'associazione al perseguimento dei fini indicati dallo statuto e che non si pongano in essere utilizzi differenti da questi anche aventi la forma della distribuzione diretta o indiretta di utili• Verificare che non vi sia restituzione agli associati del fondo associativo (diretta o indiretta) al termine o durante la vita dell'associazione ai sensi dell'art.37 del codice civile• Verificare i disavanzi di gestione non compromettano la continuità aziendale



CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione dell'ente (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di liquidazione, verificare che i beni della persona giuridica, che restano dopo esaurita la liquidazione, siano devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto



Fondazioni ex artt. 14 e seguenti del codice civile

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Atto di fondazione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'atto sia stato redatto in forma pubblica
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che gli amministratori predispongano e approvino il bilancio• Verificare il contenuto dell'ordine del giorno la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge, alle disposizioni del negozio di fondazione e dello statuto• Verificare che gli atti amministrativi siano coerenti con la legge, il negozio di fondazione e lo statuto
Fondo di dotazione e patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il patrimonio e il fondo di dotazione siano esistenti ed adeguati a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte• Verificare la destinazione fondo di dotazione e delle risorse della fondazione al perseguimento dei fini indicati dallo statuto e che non si pongano in essere utilizzi differenti da questi anche aventi la forma della distribuzione diretta o indiretta di utili• Verificare che le perdite di gestione non compromettano la continuità aziendale
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione della fondazione (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di liquidazione, verificare che i beni della persona giuridica, che restano dopo esaurita la liquidazione, siano devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto



Comitati ex art. 39 e seguenti del codice civile

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Riconoscimento personalità giuridica	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il comitato abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (il riconoscimento rende l'ente un comitato con autonomia patrimoniale perfetta; l'assenza del riconoscimento indicata dall'art. 41 del codice civile rende invece l'ente un comitato non riconosciuto che non gode di autonomia patrimoniale rispetto ai componenti)
Scopo comune	<ul style="list-style-type: none">• Verificare la liceità e l'effettivo svolgimento dell'attività di raccolta fondi per lo scopo dichiarato
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che gli atti amministrativi siano coerenti con la legge, con lo statuto e il programma annunciato all'esterno
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'adeguata conservazione dei fondi ai sensi dell'art. 40 del codice civile• Verificare l'effettiva esistenza, la consistenza e la destinazione del patrimonio allo scopo annunciato nel programma e per cui è avvenuta la raccolta fondi ai sensi dell'art. 40 del codice civile• Verificarne la sufficienza del patrimonio rispetto alle obbligazioni assunte• Verificare che non vi sia appropriazione di fondi da parte di membri del comitato o forme di distribuzione diretta o indiretta degli stessi
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione del comitato (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di liquidazione, verificare che i beni della persona giuridica, che residuano dopo l'esaurimento della liquidazione, siano devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto



Organizzazioni di volontariato ex Legge 11 agosto 1991, n. 266

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Iscrizione nel Registro delle Organizzazioni di Volontariato	<ul style="list-style-type: none">• Verificarne l'iscrizione e la non cancellazione nel tempo
Riconoscimento personalità giuridica	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'organizzazione di volontariato abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (il riconoscimento rende l'ente un'organizzazione di volontariato riconosciuta con autonomia patrimoniale perfetta; l'assenza del riconoscimento rende invece ai sensi dell'art. 5 della legge n. 266/91 l'ente una organizzazione di volontariato non riconosciuta che non gode di autonomia patrimoniale rispetto agli associati)
Scopo comune	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'organizzazione persegua concretamente i fini di solidarietà indicati dall'art. 3 della legge n. 266/91 e non costituisca uno "schermo" per raggiungere altre finalità
Volontari	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'organizzazione si avvalga, in modo determinante e prevalente, delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri volontari ai sensi dell'art. 3 della legge n. 266/91• Verificare che i volontari operino effettivamente gratuitamente (e cioè non percepiscano retribuzioni dirette o indirette a fronte del lavoro svolto) ai sensi dell'art. 2 della legge n. 266/91• Verificare che i rimborsi spese riconosciuti ai volontari riguardino spese effettivamente sostenute dal volontario e comunque siano contenuti nei limiti preventivamente stabiliti dall'organizzazione e dalla legge ai sensi dell'art. 2 della legge n. 266/91
Pluralità degli associati	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'esistenza di una pluralità sostanziale degli associati• Verificare il rispetto dei criteri di ammissione ed esclusione degli associati indicati ai sensi dell'art. 3 della legge n. 266/91
Gratuità delle cariche associative	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'effettiva gratuità delle cariche associative prevista dall'art. 3 della legge n. 266/91



CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Assemblea e democraticità della struttura	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'esistenza di condizioni di democraticità sostanziale nel funzionamento dell'organizzazione prevista dall'art. 3 della legge n. 266/91 (es. pubblicità delle convocazioni assembleari, assenza di limiti alla partecipazione alle assemblee o all'esercizio del diritto di voto; effettiva elettività delle cariche sociali e l'uguaglianza sostanziale tra gli associati)• Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio con mezzi idonei ad assicurare un'adeguata pubblicità tra gli associati• Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto• Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto• Verificare la predisposizione del bilancio secondo quanto indicato dall'art. 3 della legge n. 266/91
Fondo associativo e patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il patrimonio e il fondo associativo siano esistenti ed adeguati a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte• Verificare la destinazione del fondo associativo al perseguimento dei fini indicati dallo statuto e non si pongano in essere utilizzi differenti da questi• Verificare che non vi sia restituzione agli associati del fondo associativo (diretta o indiretta) al termine o durante la vita dell'associazione• Verificare che le perdite di gestione non compromettano la continuità aziendale
Assicurazione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'ente abbia stipulato coperture assicurative per gli aderenti ai sensi dell'art. 4 della legge n. 266/91
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che in caso di scioglimento, cessazione ovvero estinzione delle organizzazioni di volontariato, i beni che residuano dopo l'esaurimento della liquidazione siano devoluti ad altre organizzazioni di volontariato operanti in identico o analogo settore, secondo le indicazioni contenute nello statuto o negli accordi degli aderenti, o, in mancanza, secondo le disposizioni del codice civile, ai sensi dell'art. 5 della legge n. 266/91



Cooperative sociali ex legge 8 novembre 1991, n. 381

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Iscrizione nel registro prefettizio e negli albi regionali	<ul style="list-style-type: none">• Verificarne l'avvenuta iscrizione e la non cancellazione
Scopo	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'effettivo perseguimento degli scopi indicati nell'art. 1 della legge n. 381/91
Attività svolta	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'attività svolta dalle cooperative di tipo A rientrino effettivamente nelle attività socio-sanitarie ed educative indicate dall'art. 1 della legge n. 381/91• Verificare che le cooperative sociali di tipo B producano effettivamente condizioni di inserimento lavorativo di persone svantaggiate ai sensi dell'art. 1 della legge n. 381/91 e che tale inserimento lavorativo non avvenga secondo condizioni contrarie al raggiungimento della finalità della promozione umana e dell'integrazione sociale dei cittadini
Destinatari dell'attività svolta	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che i beneficiari dell'attività svolta dalle cooperative sociali di tipo B siano effettivamente le persone svantaggiate (portatori di handicap, tossicodipendenti, ecc.) indicate dall'art.4 della legge n. 381/91• Verificare che nelle cooperative sociali di tipo B le persone svantaggiate rispettano i limiti quantitativi minimi indicati dall'art.4 della legge n. 381/91
Assemblea	<ul style="list-style-type: none">• Verificare il regime di pubblicità delle convocazioni assembleari• Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio• Verificare l'effettivo rispetto del principio dell'eleggibilità libera degli organi direttivi, del principio del voto singolo di cui all'art. 2532, secondo comma, del codice civile, della sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e dei criteri di ammissione e di esclusione di questi ultimi ai sensi dell'art. 1 della legge n. 381/91• Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari
Soci volontari	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il loro numero non superi quello indicato dall'art. 2 della legge n. 381/91• Verificare che non siano pagate retribuzioni a tale categoria di soci né in modo diretto né indiretto• Verificare che i rimborsi spese riconosciuti ai soci volontari siano relativi a spese effettivamente sostenute e documentate, nonché siano coerenti con i parametri stabiliti dalla cooperativa sociale per la totalità dei soci



CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto• Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto• Verificare la non distribuzione da parte degli amministratori, anche in modo indiretto di utili, e la non cessione di beni o servizi diversi da quelli propri dell'organizzazione, a condizioni più favorevoli, ai soci, associati, partecipanti e a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte ai sensi dell'art. 1 della legge n. 381/91• Verificare il rispetto da parte degli amministratori del divieto di corrispondere, anche in natura, agli amministratori emolumenti individuali annui di importo superiore al compenso massimo previsto per il Presidente del collegio sindacale delle società per azioni previsto dall'art. 1 della legge n. 381/91• Verificare il rispetto da parte degli amministratori del divieto di corrispondere compensi per la collaborazione di terzi non direttamente finalizzata al perseguimento degli scopi istituzionali, per un valore complessivamente eccedente il 10 per cento dei proventi di ciascun esercizio annuale previsto dall'art. 1 della legge n. 381/91
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare la consistenza e la destinazione del patrimonio al perseguimento del fine istituzionale indicato dalla legge e dallo statuto• Verificarne la sufficienza rispetto alle obbligazioni assunte• Verificare il rispetto delle norme in materia di capitale sociale dettate dal codice civile per le cooperative• Vigilare sulla costante costituzione e utilizzo della riserva legale
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione della cooperativa sociale (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio, assenza della pluralità dei soci o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di delibera di liquidazione, accertare l'avvenuta devoluzione integrale del patrimonio ad enti con finalità analoghe



Organizzazioni non governative (ONG) ex legge 26 febbraio 1987, n. 49

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Idoneità da parte del Ministero degli Affari Esteri	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'ONG sia stata o non sia stata riconosciuta idonea da parte del Ministero degli Affari Esteri
Scopo	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'effettivo svolgimento di attività di cooperazione allo sviluppo in favore di popolazioni del terzo mondo ai sensi dell'art. 3 della legge n. 49/1987
Attività svolta	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che destinatari dell'attività svolta siano effettivamente le popolazioni del terzo mondo ai sensi dell'art.28 della legge n. 49/1987• Verificare che l'ONG non abbia rapporti di dipendenza (sostanziale), da enti con finalità di lucro, né sia collegata in alcun modo agli interessi di enti pubblici o privati, italiani o stranieri aventi scopo di lucro come indicato dall'art. 28 della legge 26 febbraio 1987 n. 49
Adeguatezza dell'organizzazione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'ONG fornisca effettivamente garanzie in ordine alla realizzazione delle attività istituzionali e alla disponibilità delle strutture e del personale necessario allo scopo come indicato dall'art. 28 della legge n. 49/1987
Assemblea	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'effettivo funzionamento democratico• Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio• Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto• Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto• Verificare che gli amministratori presentino la relazione annuale sullo stato di avanzamento dei programmi in corso richiesta dall'art. 28 della legge n. 49/1987
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare la consistenza e la destinazione del patrimonio al perseguimento del fine istituzionale indicato dalla legge e dallo statuto• Verificare la sufficienza del patrimonio rispetto alle obbligazioni assunte• Verificare che l'ONG non persegua effettivamente finalità di lucro e destini ogni provento, anche derivante da attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento, per i fini istituzionali indicati dall'art. 3 della legge n. 49/1987



CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione dell'ONG (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio, assenza della pluralità dei soci o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di delibera di liquidazione, accertare l'avvenuta devoluzione integrale del patrimonio ad enti con finalità analoghe



Associazioni di promozione sociale ex legge 7 dicembre 2000, n. 383

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Riconoscimento personalità giuridica	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'associazione di promozione sociale abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (il riconoscimento rende l'ente un'associazione riconosciuta con autonomia patrimoniale perfetta; l'assenza del riconoscimento rende invece l'ente una associazione non riconosciuta che non gode di autonomia patrimoniale rispetto agli associati)
Attività	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'assenza di fini di lucro e che i proventi delle attività non siano divisi fra gli associati, anche in forme indirette così come previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000• Verificare che l'associazione di promozione sociale si avvalga prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati per il perseguimento dei fini istituzionali ai sensi dell'art. 18 della legge n. 383/2000• Verificare che l'associazione di promozione sociale che ha assunto lavoratori dipendenti o che si avvale di prestazioni di lavoro autonomo (anche ricorrendo a propri associati) lo abbia fatto effettivamente in caso di particolare necessità, come richiesto dall'art. 18 della legge n. 383/2000
Assemblea degli associati	<ul style="list-style-type: none">• Verificarne l'effettivo funzionamento democratico, il rispetto del principio di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati indicato dall'art. 3 della legge n. 383/2000, l'effettiva elettività delle cariche associative e i criteri per l'ammissione e l'esclusione degli associati;• Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio• Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto• Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare la consistenza e la destinazione del patrimonio al perseguimento del fine istituzionale indicato dalla legge e dallo statuto• Verificare la sufficienza del patrimonio rispetto alle obbligazioni assunte e all'adempimento dell'art. 6 della legge n. 383/2000 (beneficio di escussione)• Verificare il rispetto dell'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste indicato dall'art. 3 della legge n. 383/2000



CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Documenti contabili	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'associazione conservi i documenti contabili così come previsto dall'art. 4 della legge n. 383/2000
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione dell'ente (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio, assenza della pluralità dei soci o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di delibera di liquidazione: accertare il rispetto dell'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a fini di utilità sociale come previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000.



Allegato B

Esempi di controllo sulle attività dell'ente

Esempi di aree da assoggettare generalmente a controllo	
AREE	
Governance	
Raccolta fondi e liberalità	
Flussi in contanti	
Forniture e accordi commerciali	
Convenzioni con enti pubblici	
Verifiche da parte della pubblica amministrazione	
Prevenzione dei reati	
Sicurezza posti di lavoro	
Responsabilità civile	
Privacy	



Allegato C

Esempi di controllo fiscale

C.1 – VERIFICHE DI CARATTERE GENERALE

- verifica della soggettività dell'ente ai fini fiscali;
- verifica della corrispondenza dell'attività allo scopo statutario;
- verifica della commercialità delle attività accessorie;
 - verifica della non imponibilità delle attività minori (art. 143, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito "T.U.I.R."): attività di prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile, purché svolte in conformità alle finalità istituzionali, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione;
 - verifica dei requisiti per la non imponibilità dei fondi pervenuti agli enti in occasione di raccolte pubbliche (art. 143, comma 3, lett. a, del T.U.I.R.): occasionalità della raccolta, concomitanza con particolari eventi, cessione di beni e servizi di modico valore;
 - verifica della non imponibilità dei corrispettivi delle convenzioni stipulate con la Pubblica Amministrazione (art. 143, comma 3, lett. b, del T.U.I.R.);
 - verifica dell'impostazione della contabilità separata per le attività commerciali svolte (art. 144, comma 2, del T.U.I.R.) e della correttezza del tipo di contabilità prescelto (artt. da 14 a 18 del D.P.R. n. 600/73; regime forfetario ex legge 398/91);
 - verifica nel caso sub d) dei criteri di ripartizione dei costi promiscui e delle modalità seguite per la detrazione dell'iva assolta (art. 144, comma 4, del T.U.I.R. e art. 19, comma 4, D.P.R. n. 633/72);
 - verifica dell'esistenza dei requisiti per essere ammessi ai regimi supersemplificato e forfetario nel caso di attività commerciali minori (art. 145 del T.U.I.R.): adozione della contabilità semplificata e correttezza delle percentuali applicate per la determinazione forfetaria del reddito - adozione del prospetto riepilogativo conforme a quello approvato con D.M. 11.02.1997 e correttezza delle percentuali applicate per determinazione forfetaria del reddito;
 - verifica dei parametri previsti dall'art. 149 del T.U.I.R. per accertare l'eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale;
 - verifica dell'impostazione dei rendiconti ed in particolare di quello relativo allo svolgimento di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente (art. 20 D.P.R. n. 600/1973);
 - verifica in generale degli adempimenti conseguenti al possesso di redditi fondiari, di capitale, diversi (ritenute, dichiarazioni fiscali);
 - verifica degli adempimenti IVA nel caso di svolgimento di attività soggette: fatturazione (correttezza dell'aliquota applicata in caso di imponibilità, correttezza in caso di non imponibilità e esenzione), registrazione, liquidazione e dichiarazione;
 - verifica dell'utilizzo di agevolazioni temporanee per le sistemazioni patrimoniali;
 - verifica degli obblighi ai fini di altre imposte (registro, concessioni governative, imposte sugli spettacoli, donazioni e successioni, bollo, ecc.).



C.2 – VERIFICHE FISCALI PER LE FORME ASSOCIATIVE

- verifica delle prestazioni agli associati e la conformità alle finalità istituzionali;
- verifica delle prestazioni agli associati contro pagamento di corrispettivi specifici e la loro eventuale imponibilità (art. 148, comma 2, del T.U.I.R.);
- verifica delle ipotesi di non imponibilità dei corrispettivi specifici versati dagli associati (art. 148, comma 3, del T.U.I.R.);
- verifica della eventuale non imponibilità delle cessioni di pubblicazioni anche a terzi (art. 148, comma 3, del T.U.I.R.);
- verifica delle attività di cui all'art. 148, comma 4, del T.U.I.R. per individuare le operazioni comunque commerciali (somministrazione di pasti, prestazioni alberghiere, viaggi, pubblicità commerciale, cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, ecc.);
- verifica della non imponibilità delle prestazioni di somministrazione di alimenti e bevande e organizzazioni di viaggi (art. 148, comma 5, del T.U.I.R.) relative ad associazioni di promozione sociale;
- verifica della non imponibilità delle prestazioni relative a organizzazione di viaggi e soggiorni turistici per delle associazioni politiche, sindacali e di categoria e delle associazioni religiose (art. 148, comma 6, del T.U.I.R.);
- verifica per le organizzazioni sindacali e di categoria delle esenzioni per cessioni di pubblicazioni e assistenza agli associati (art. 148, comma 7, del T.U.I.R.);
- verifica dell'effettiva attività e della sussistenza dei requisiti statuari per gli enti agevolati di cui ai commi 3 e ss dell'art. 148 del T.U.I.R. (art. 148, comma 8, del T.U.I.R.: non distribuzione di utili o avanzi, devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, pari posizione dei soci e democraticità della struttura, obbligo di redazione e approvazione del rendiconto, libera eleggibilità degli organi e democraticità dell'assemblea, non trasmissibilità della quota);
- verifica di fatto del rispetto delle norme statuarie adeguate alla legge, salvo le eccezioni previste (per associazioni religiose, politiche, sindacali e di categoria);
- verifica dell'esistenza delle condizioni per la predisposizione del modello EAS (art. 30 del d.lgs. n. 185/2008);
- verifica della corretta predisposizione del modello EAS.



C.3 – VERIFICHE FISCALI SULLE ONLUS

Possesso dei requisiti formali previsti dalla normativa. In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- la possibilità che il soggetto giuridico considerato possa assumere la qualifica di Onlus; l'adeguamento delle norme statutarie alle previsioni di legge;
- il settore o i settori di attività e la possibilità di beneficiare del regime agevolato;
- il perseguimento di finalità di solidarietà sociale secondo le previsioni di legge;
- l'adempimento dell'obbligo di comunicazione all'Anagrafe Onlus;
- il corretto uso dell'acronimo Onlus.

Natura dell'attività effettivamente svolta: In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- il reale svolgimento delle attività istituzionali, secondo quanto espresso nello statuto;
- lo svolgimento di eventuali attività connesse;
- l'effettivo carattere di accessorietà delle attività connesse rispetto a quelle istituzionali;
- la non prevalenza delle attività connesse rispetto a quelle istituzionali;
- il rispetto del limite del 66% dei proventi delle attività connesse rispetto alle spese complessive dell'ente;
- l'assenza di altre attività;
- l'effettivo impiego degli avanzi di gestione per le finalità istituzionali;
- l'assenza di distribuzione indiretta di utili.

Apparato contabile: In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- la regolarità dell'impianto di rilevazione contabile generale;
- l'adeguatezza e la veridicità del rendiconto e dei documenti di sintesi gestionale;
- la correttezza del ricorso a semplificazioni contabili;
- eventuale presenza della relazione di controllo al bilancio sottoscritta da un revisore contabile.

Obblighi fiscali: In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- soggettività Iva per le operazioni attive, eventuale regime di esenzione soggettiva e obblighi di certificazione dei corrispettivi; annotazioni e liquidazioni dell'imposta;
- soggettività Ires: attività escluse dal reddito imponibile e attività produttive di reddito di impresa;
- verifica della esistenza degli altri redditi imponibili: redditi fondiari, di capitale, diversi;
- verifica adempimenti quali sostituti di imposta;
- verifica circa la contabilizzazione e documentazione delle erogazioni liberali in denaro ricevute da persone fisiche non titolari di reddito di impresa e soggetti titolari di reddito di impresa;
- verifica circa la contabilizzazione e documentazione dei beni e servizi ricevuti gratuitamente da imprese;
- verifica degli obblighi dichiarativi (redditi, Iva, Irap, dichiarazione dei sostituti di imposta) e termini di versamento e presentazione.



Allegato D

Esempio di relazione di controllo

Relazione con giudizio favorevole senza rilievi dell'organo di controllo all'assemblea dell'associazione

All'Assemblea della Associazione

Nel corso dell'esercizio chiuso il 31 dicembre la nostra attività è stata ispirata alle norme di comportamento contenute nel documento "Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile" raccomandate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

In particolare:

- Abbiamo vigilato sull'osservanza della legge, dell'atto costitutivo e dello statuto nonché sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e funzionamento dell'ente.
- Abbiamo partecipato a n. ... assemblee dell'associazione, e a n. ... adunanze del Consiglio di Amministrazione, svoltesi nel rispetto delle norme statutarie, legislative e regolamentari che ne disciplinano il funzionamento e per le quali possiamo ragionevolmente assicurare che le azioni deliberate sono conformi alla legge ed allo statuto sociale e non sono manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio dell'associazione.
- Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato sulle principali attività dell'ente, non rilevando in tal senso alcuna anomalia.
- Abbiamo valutato e vigilato sull'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni, e dall'esame dei documenti dell'ente e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire.



- Abbiamo verificato, in base a quanto previsto dal menzionato documento del CNDCEC, la rispondenza del bilancio/rendiconto ai fatti ed alle informazioni di cui abbiamo conoscenza a seguito dell'espletamento dei nostri doveri. La revisione contabile é stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Si ritiene che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

A nostro giudizio, non vi sono elementi che possano far ritenere da quanto verificato che il bilancio/rendiconto non sia conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico per l'esercizio chiuso al 31 dicembre

Ciò considerato, proponiamo all'Assemblea di approvare il bilancio/rendiconto chiuso il 31 dicembre, così come redatto dagli amministratori.

Luogo e data

L'organo di controllo

.....

.....