



Agenzia per il terzo settore



PRINCIPIO CONTABILE PER GLI ENTI NON PROFIT N.2

L'ISCRIZIONE E LA VALUTAZIONE DELLE LIBERALITÀ NEL BILANCIO D'ESERCIZIO DEGLI ENTI NON PROFIT

BOZZA PER CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni non oltre il 2012
al seguente indirizzo di posta elettronica: principicontabilienp@commercialisti.it



A cura del

Tavolo tecnico per l'elaborazione dei Principi contabili per gli enti non profit

Componenti

Giancarlo Attolini
Elisabetta Magistretti
Francesco Maria Perrotta
Adriano Propersi
Marco Venuti

Marco Elefanti
Roberto Museo
Matteo Pozzoli
Luigi Puddu

Delegati al progetto

Angelo Casò

Adriano Propersi

Domenico Piccolo



SOMMARIO

1.	Scopo e contenuto del documento.....	4
2.	Rilevazione e valutazione iniziale.....	5
3.	Trattamento contabile delle liberalità non vincolate	7
4.	Trattamento contabile delle liberalità vincolate	8
5.	Liberalità condizionate	10
6.	Liberalità destinate ad enti terzi	11
7.	Oggetti d'arte	12
8.	Nota integrativa	13
9.	La contabilizzazione delle liberalità nei sistemi di rilevazione articolati sulle entrate e sulle uscite di cassa	14
APPENDICE A – Definizioni		15
APPENDICE B – Esempi.....		16

1. Scopo e contenuto del documento

Lo scopo di questo documento è la definizione delle linee guida da seguire nel processo di iscrizione e valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit (Enp), al fine di definire trattamenti contabili uniformi e migliorare la comparabilità dei dati degli enti che operano nel terzo settore.

Il Principio esamina le problematiche inerenti alla contabilizzazione delle liberalità, nella prospettiva che l'Enp utilizzi un sistema contabile articolato sulla competenza economica, così come previsto dal Principio contabile n.1, individuando disposizioni tecniche anche per gli Enp che adottano sistema di rilevazione per flussi di cassa ¹.

Per "liberalità" si intendono gli atti che si contraddistinguono per i seguenti presupposti:

- l'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto; e,
- lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di alcuna forma di costrizione).

Nel caso specifico delle liberalità a favore degli Enp la causa del trasferimento è da individuare nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'ente stesso. Fra le liberalità si annoverano, ad esempio, le liberalità monetarie e non monetarie, i legati, i contributi erogati da terzi.

¹ Si veda: Agenzia per il terzo settore-CNDCEC-OIC, *Principio contabile per gli enti non profit n.1, Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*, par. 3.2.2.

2. Rilevazione e valutazione iniziale

Le liberalità sono rilevate nel periodo in cui sono ricevute o in quello in cui si acquisisce il diritto a riceverle indipendentemente dai vincoli e dalle restrizioni che possano condizionare il momento di utilizzo o le modalità di fruizione delle stesse.

I beni ricevuti con atti di liberalità sono iscritti, qualora ne ricorrano le condizioni indicate nel presente Principio, nella sezione dell'attivo dello stato patrimoniale nell'esercizio in cui sono ricevuti o in quello in cui si acquisisce il diritto, difendibile in giudizio, a riceverli.

Le liberalità costituite da immobilizzazioni immateriali sono rilevate solo se hanno ad oggetto beni immateriali veri e propri, contraddistinti da un valore economico, come diritti di brevetto e di utilizzazione di opere dell'ingegno, concessioni o licenze; tali risorse sono, infatti, identificabili, tutelabili giuridicamente e suscettibili di un'attendibile valutazione monetaria.

I beni che costituiscono oggetto di liberalità non monetarie sono iscritti in sede di rilevazione iniziale coerentemente con la loro natura e tipologia:

- al fair value identificato dal valore di mercato o da altro valore capace di rappresentare i benefici economici che affluiscono all'Ente per mezzo di tale bene. I beni iscritti al fair value sono misurati tenendo in considerazione il principio della prudenza e possono essere supportati da valutazione peritale;
- qualora il fair value non sia reperibile per i beni immobili, al valore catastale.

Nel caso in cui il valore del bene non sia stimabile in modo attendibile, il bene non è iscritto nello stato patrimoniale, ma è illustrato nelle sue caratteristiche generali in nota integrativa.



Le liberalità ricevute richiedono, contestualmente all'iscrizione dell'elemento nell'attivo dello stato patrimoniale e indipendentemente dalla presenza di eventuali vincoli, l'imputazione al rendiconto della gestione di un provento.

Più specificamente, le liberalità sono iscritte nella classe 1), proventi da attività tipiche, dello schema di Rendiconto di Gestione, ed opportunamente ripartite, in funzione delle caratteristiche del soggetto erogante, fra i punti 1.2) proventi da contratti con enti pubblici, 1.3) proventi da soci ed associati e 1.4) proventi da non soci, o, se connesse con una specifica operazione di raccolta fondi, nella classe 2), Proventi da raccolta fondi, dello stesso prospetto².

² Non è ammessa l'imputazione delle liberalità a diretto incremento dei fondi che concorrono a formare il patrimonio netto del bilancio d'esercizio dell'Ente. Per questi enti le donazioni sovente costituiscono un evento normale tanto da rappresentare uno dei principali indicatori di efficienza e di efficacia. Se non si facessero passare le donazioni dal rendiconto della gestione, questa attività non risulterebbe nell'ambito del risultato dell'esercizio, fornendo così un'indicazione fuorviante sull'efficienza economica delle attività dell'ente. Il passaggio dal rendiconto della gestione assicura inoltre una coerenza tra gli oneri iscritti in bilancio (ad es. ammortamenti dei beni immobilizzati ricevuti in donazione) e i relativi proventi, cioè tra gli oneri e i proventi riconducibili alla gestione caratteristica di questi enti.

3. Trattamento contabile delle liberalità non vincolate

I beni ricevuti con atto di liberalità sono iscritti nella pertinente voce di stato patrimoniale e contabilizzati secondo quanto previsto per tale posta.

I beni aventi utilità pluriennale sono sottoposti, laddove se ne ravvedano le condizioni, all'ordinario processo di ammortamento, calcolato in funzione della vita utile residua dell'immobilizzazione.

I vincoli che gli amministratori o gli associati decidono autonomamente di applicare alle liberalità ricevute, destinandole ad un progetto specifico, non incidono in alcun modo sui processi di rilevazione ed iscrizione in bilancio fin qui esposti. Essi comportano la sola riclassificazione, secondo quanto previsto dal paragrafo successivo, in sede di destinazione dell'avanzo economico di un valore pari alle pertinenti risorse donate che sono state vincolate e che non risultano utilizzate dalla voce A Patrimonio Netto, III – Patrimonio libero alla voce A) Patrimonio Netto, II Patrimonio vincolato, 2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali, della sezione del Passivo dello Stato Patrimoniale.

4. Trattamento contabile delle liberalità vincolate

Le liberalità possono essere assoggettate, per volontà del donatore o, comunque, di un terzo esterno, ad una serie di restrizioni, di vincoli che ne limitano l'utilizzo, in modo temporaneo o permanente.

I vincoli temporanei possono essere di tempo come, ad esempio, quando si prevede che si possano utilizzare, per un certo periodo, solo i redditi prodotti da un'attività ricevuta sotto forma di liberalità e, successivamente, alla scadenza del termine, sia possibile fruire liberamente dell'intera donazione.

I vincoli temporanei possono essere di scopo, come quando si eroga una somma di denaro affinché essa sia utilizzata per uno specifico progetto.

I vincoli permanenti prevedono, in genere, che la risorsa erogata non possa mai essere alienata dall'Enp, che può, però, utilizzarla per le sue esigenze operative, come nel caso della donazione di un'immobilizzazione materiale, o fruire permanentemente dei redditi prodotti dalla stessa.

Il trattamento contabile delle liberalità è distinto a seconda delle seguenti casistiche:

- liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati ad incrementare durevolmente il valore dell'Enp;
- liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati all'utilizzo strumentale al perseguimento del fine istituzionale;
- liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati alla reperibilità di risorse da impiegare nell'attività istituzionale.

Le *liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati ad incrementare durevolmente il valore dell'Enp* come immobili di valore artistico, storici o di pregio sono iscritte, qualora ne ricorrano le condizioni, nell'attivo patrimoniale. Un eguale importo è imputato, in sede di destinazione dell'avanzo economico, alla voce della sezione del passivo patrimoniale A) III – Fondi vincolati destinati da terzi.

Tali beni sono spesso non soggetti ad ammortamento, poiché non utilizzati ai fini dell'ottenimento di risorse da utilizzare nel perseguimento del fine istituzionale o in quanto non soggetti a processi di obsolescenza e/o senescenza

Qualora tali beni siano soggetti ad ammortamento, l'Enp, contestualmente all'imputazione della quota di ammortamento nel rendiconto della gestione, gira un uguale importo del fondo vincolato alla voce della sezione del passivo patrimoniale A) III – Patrimonio libero.

Nel caso in cui tale bene sia alienabile e l'organo amministrativo decida di destinare il ricavato derivante dalla cessione dello stesso ad uno specifico progetto, si rinvia a quanto previsto per le liberalità rappresentate da immobili destinati alla reperibilità di risorse da impiegare nell'attività istituzionale.

Le liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati all'utilizzo strumentale al perseguimento del fine istituzionale, come, per esempio, le autovetture e, in generale, gli immobili destinati ad attività operative, sono iscritte nella sezione dell'attivo dello stato patrimoniale e contabilizzate in conformità a quanto previsto per tale posta.

Le liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati alla reperibilità di risorse da impiegare nell'attività istituzionale, come per esempio immobili destinati a locazione, sono contabilizzati in conformità a quanto previsto per tale posta.

I beni donati che risultano destinati alla vendita, e non all'utilizzo, non sono ammortizzati³.

Considerata la rilevanza dell'informazione, si ritiene necessario fornire adeguata indicazione nella nota integrativa (si veda l'Appendice B) in merito alla destinazione a patrimonio netto vincolato della quota di avanzo economico derivante da liberalità.

In sede di redazione del bilancio, l'Enp, una volta determinato il risultato economico della gestione, evidenzia nel rendiconto gestionale – in un "di cui" dell'avanzo economico – l'importo derivante da liberalità da accantonare a patrimonio netto in sede di destinazione dell'avanzo.

Contestualmente, l'Enp evidenzia nella voce della sezione del passivo patrimoniale A III - Patrimonio libero, 1) risultato gestionale esercizio in corso, la quota dell'avanzo economico derivante da proventi da liberalità che risulta vincolata a seguito delle disposizioni contenute nel presente Principio.

Nel caso in cui, i proventi da liberalità siano superiori all'avanzo economico (oppure in presenza di un risultato economico negativo), la nota integrativa (si veda l'Appendice B) indica i proventi derivanti da liberalità da accantonare nell'esercizio successivo (negli esercizi successivi).

³ Nel caso in cui un immobile sia ceduto per reperire risorse da impiegare nell'attività istituzionale nel periodo successivo alla data di chiusura del bilancio e prima dell'approvazione dello stesso, il corrispettivo della vendita è indicativo del valore dell'immobile (e contestualmente della liberalità) da iscrivere nell'attivo patrimoniale.

5. Liberalità condizionate

Una condizione imposta dal donatore indica un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa. E' il caso, ad esempio, di numerosi contributi, legati a programmi pluriennali, il cui mancato raggiungimento determina la restituzione delle risorse erogate.

Le liberalità condizionate sono da considerarsi alla stregua di quelle incondizionate se la possibilità che la condizione non venga soddisfatta risulta, al momento in cui si acquisisce il diritto a percepirle, *remota* o poco probabile e, quindi, il provento connesso con la donazione è imputato nel Rendiconto della Gestione nell'esercizio di ricevimento.

Qualora nell'esercizio di ricevimento della liberalità o in un esercizio successivo il verificarsi della condizione risolutiva di una liberalità contabilizzata come indicato al paragrafo precedente divenga probabile, occorre operare in sede di formazione del bilancio un accantonamento ad un apposito Fondo per rischi ed oneri, da imputare nella voce B) 2) altri, del Passivo dello Stato patrimoniale, ed iscrivere il correlato costo alla voce 1.6) Oneri diversi di gestione, del Rendiconto della Gestione, specificando, se rilevante, nella nota integrativa la natura dell'accantonamento o, in alternativa, iscrivendo i connessi importi, se ripetuti frequentemente, in un'apposita voce rientrante sempre negli Oneri da attività tipiche.

6. Liberalità destinate ad enti terzi

Un Enp può decidere di destinare liberalità (monetarie o non monetarie) a un ente terzo, affinché questo possa perseguire il proprio scopo ideale ⁴.

In questa prospettiva, l'Enp che riceve la liberalità non dispone in proprio delle risorse, ma risulta essere un intermediario rispetto al beneficiario finale. La presente disposizione si applica in presenza di una delibera dell'organo amministrativo precedente alla formazione del bilancio.

Si ritiene, quindi, appropriato che l'Enp che riceve risorse per destinarle a terzi iscriva le risorse ricevute quale liberalità come attività - in base a quanto previsto dal presente Principio contabile – e contestualmente rilevi una voce di debito di uguale importo; più precisamente, si ritiene corretto imputare il valore dell'importo donato alla voce D) Debiti, 2) debiti per contributi ancora da erogare, oppure, nel caso in cui tale obbligazione risulti nei confronti di enti o imprese collegate o controllate rispettivamente alla voce D) Debiti, 10) debiti verso ENP collegate e controllate, o 11) debiti verso imprese collegate e controllate della sezione del Passivo⁵.

Il debito è estinto nel momento in cui la pertinente attività, rappresentativa della liberalità, è di fatto dismessa.

⁴ La casistica in parola è assai frequente nella realtà delle organizzazioni che operano principalmente al fine di raccogliere risorse da destinare a terzi (cosiddetti enti "grant making"),

⁵ Non appare, infatti, corretto imputare come contropartita del bene ricevuto in donazione né una posta del Rendiconto della gestione, poiché le risorse donate non rappresentano un provento per l'Enp che le riceve, né una posta della macroclasse del patrimonio netto poiché la donazione non accresce il patrimonio dell'Enp

7. Oggetti d'arte

I beni da collezione, sebbene siano conservati per lunghi periodi di tempo e raramente siano venduti, costituiscono attività che continuano a fornire un beneficio economico o una potenziale utilità, essendo utilizzati per offrire servizi ai beneficiari dell'Enp. Tali beni rappresentano spesso la ragione per cui sono offerte le contribuzioni a sostegno delle finalità dell'ente.

I beni da collezione ricevuti in donazione devono, allora, essere iscritti fra le immobilizzazioni dello Stato Patrimoniale, a meno che la loro valutazione non risulti eccessivamente costosa per l'Enp, in conformità a quanto previsto dal presente Principio. In tal caso un'analitica descrizione degli oggetti d'arte è offerta nella nota integrativa.

Gli oggetti d'arte ricevuti tramite atto di liberalità sono contabilizzati come previsto dal presente Principio.

8. Nota integrativa

La nota integrativa deve riportare almeno le seguenti indicazioni inerenti le liberalità:

- una descrizione delle caratteristiche generali dei beni ottenuti per mezzo di atti di liberalità che, non essendo stimabili con attendibilità, non sono iscritti nell'attivo patrimoniale;
- i criteri di ammortamento seguiti per i beni aventi utilità pluriennale;
- l'ammontare delle liberalità vincolate di competenza dell'esercizio, l'importo derivante da liberalità vincolate che deve ancora essere destinato a patrimonio netto, le caratteristiche qualitative dei vincoli che incidono sulle modalità di utilizzo delle risorse;
- la movimentazione dei fondi dovuta ad atti di liberalità;
- una analitica descrizione degli oggetti d'arte ricevuti tramite atto di liberalità che non risultano iscritti nell'attivo patrimoniale e una descrizione delle caratteristiche generali dei beni ottenuti per mezzo di atti di liberalità iscritti nell'attivo patrimoniale;
- un riepilogo delle liberalità condizionate, con l'indicazione, per quelle di importo rilevante, delle condizioni risolutive previste dai relativi contratti;
- l'ammontare delle promesse di donazione da ricevere e da erogare;
- l'illustrazione del numero dei volontari che hanno prestato servizio presso l'Enp, del numero di ore di lavoro da questi prestate, dell'attività di formazione svolta, nonché del contributo offerto al processo di raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione;
- l'indicazione e, laddove possibile, la misurazione dei servizi che richiedono una preparazione specializzata, forniti da individui in possesso di tale preparazione e che di norma sarebbero acquisiti dietro pagamento se non fossero ricevuti in donazione, come ad esempio quelli offerti da architetti, contabili, medici, elettricisti, legali, infermieri, idraulici, artigiani.

9. La contabilizzazione delle liberalità nei sistemi di rilevazione articolati sulle entrate e sulle uscite di cassa

Gli Enp che utilizzano un sistema di rilevazione articolato sui flussi di cassa rilevano, come noto, esclusivamente le entrate e le uscite di cassa.

In questa prospettiva, è necessario distinguere le liberalità monetarie rispetto alle liberalità non monetarie.

Le liberalità monetarie sono rilevate nel momento in cui affluiscono all'Enp. Nel caso in cui tali risorse siano ricevute, ma l'Enp non ne può disporre in quanto vi sono limitazioni al loro utilizzo o le risorse sono destinate a soggetti terzi, occorre fornire apposita informativa ed evidenziare, laddove l'importo sia rilevante, questa circostanza nel prospetto del Rendiconto degli incassi e dei pagamenti.

Le liberalità non monetarie non rilevano al fine della contabilità dell'ente, in quanto non comportano entrate di cassa.

Le liberalità non monetarie, tuttavia, sono esposte, in base ai criteri di misurazione già considerati nelle precedenti sezioni del Principio contabile nel prospetto della Situazione attività e passività al termine dell'anno. La predisposizione di tale prospetto redatto secondo le disposizioni contenute nel presente Principio contribuisce a illustrare in modo chiaro ed esaustivo la situazione patrimoniale-finanziaria dell'Enp.

APPENDICE A – Definizioni

Il *fair value* è il valore al quale i beni o i servizi erogati possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario.

Le *liberalità* sono atti che si contraddistinguono per i seguenti presupposti:

- l'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto; e,
- lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di alcuna forma di costrizione).

Le *liberalità vincolate* sono liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell'organo amministrativo dell'ente, ad una serie di restrizioni e/o di vincoli che ne delimitano l'utilizzo, in modo temporaneo o permanente.

Le *liberalità condizionate* sono 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 derivanti dalla promessa.

Gli *oggetti d'arte* sono beni che, soddisfacendo le condizioni previste per l'iscrizione di un'attività, hanno un valore storico, artistico, scientifico, tecnologico o geofisico. Tali beni sono posseduti principalmente per il contributo che possono fornire alla conoscenza e alla cultura e il cui utilizzo è fondamentale per il perseguimento delle finalità dell'ente.

Le *promesse di donazione* sono impegni presi da terzi ad effettuare una donazione all'ente.

APPENDICE B – Esempi

Ipotesi 1 – Proventi da liberalità vincolate inferiori all'avanzo economico

Si supponga di aver conseguito nell'esercizio proventi per 200, di cui 40 derivanti da liberalità da soci. I proventi sono costituiti per 100 da contributi su progetti e per 60 da contratti con enti pubblici da attività accessoria.

Gli oneri sono pari a 150 e derivano da attività tipiche. L'avanzo dell'esercizio è quindi di 50, di cui 40 da destinare a patrimonio netto.

La rappresentazione nel rendiconto della gestione è, per semplicità, la seguente.

Rendiconto della gestione

Oneri		Proventi e Ricavi	
1) Oneri da attività tipiche		1) Proventi e Ricavi da attività tipiche	
1.1) Acquisti	50	1.1) Da contributi su progetti	100
1.4) Personale	100	1.3) Da soci e associati	40
Totale Oneri	150	3) Proventi e ricavi da attività accessoria	
		3.3) Da contratti con enti pubblici	60
		Totale Proventi e Ricavi	200
Risultato gestionale positivo	50		
di cui: da destinare a fondi vincolati	40		

Sezione del passivo dello stato patrimoniale (con riferimento alla rappresentazione della voce III – Patrimonio libero, 1) risultato gestionale esercizio in corso):

Attivo		Passivo	
		A) Patrimonio Netto	
		III – Patrimonio libero	
		1) risultato gestionale esercizio in corso	50
		di cui: da destinare a fondi vincolati	40

La nota integrativa indica che deve essere destinato a patrimonio netto un importo pari a 40 derivante da liberalità vincolate.

Ipotesi 2 – Proventi da liberalità vincolate superiori all'avanzo economico

Si supponga di aver conseguito proventi per 200, di cui 80 derivanti da liberalità da soci. I proventi sono costituiti per 100 da contributi su progetti e per 20 da contratti con enti pubblici da attività accessoria.

Gli oneri sono pari a 150 e derivano da attività tipiche. L'avanzo dell'esercizio di 50 è da destinare integralmente a fondi vincolati.

La rappresentazione nel rendiconto della gestione è, per semplicità, la seguente.

Rendiconto della gestione

Oneri		Proventi e Ricavi	
<i>1) Oneri da attività tipiche</i>		<i>1) Proventi e Ricavi da attività tipiche</i>	
1.1) Acquisti	50	1.1) Da contributi su progetti	100
1.4) Personale	100	1.3) Da soci e associati	80
Totale Oneri	150	<i>3) Proventi e ricavi da attività accessoria</i>	
		3.3) Da contratti con enti pubblici	20
		Totale Proventi e Ricavi	200
Risultato gestionale positivo	50		
di cui: da destinare a fondi vincolati	50		

Sezione del passivo dello stato patrimoniale (con riferimento alla rappresentazione della voce III – Patrimonio libero, 1) risultato gestionale esercizio in corso):

Attivo		Passivo	
		A) Patrimonio Netto	
		III – Patrimonio libero	
		1) risultato gestionale esercizio in corso	50
		di cui: da destinare a fondi vincolati	50

La nota integrativa indica che deve essere ancora accantonato nell'esercizio successivo (o negli esercizi successivi) un importo derivante da liberalità per 30.