

Consiglio Nazionale dei Ragionieri Commercialisti ed Economisti d'Impresa
Gruppo di lavoro enti *non profit*

CRITERI DI RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E
RAPPRESENTAZIONE DI DONAZIONI, LEGATI ED
ALTRE EROGAZIONI LIBERALI PER ENTI *NON PROFIT*

RACCOMANDAZIONE

Dott.ssa Lucia Starola	Consigliere delegato
Rag. Gianpaolo Concari	Coordinatore
Rag. Pietro Canta	Componente
Dott. Nicola Forte	Componente
Dott. Raffaele Marcello	Componente
Rag. Mario Moiso	Componente

	<i>pag.</i>
OBIETTIVI DEL LAVORO	4
DEFINIZIONE DELLE LIBERALITA'	
1. La donazione	5
2. Il legato	6
3. Le altre erogazioni liberali	6
4. Definizione dei vincoli	8
5. Esposizione dei vincoli in bilancio	8
6. Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione	9
 GLI STATEMENTS OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS	 10
 A. DONAZIONI IN DENARO	
A.1. Definizione e caratteristiche	11
A.2. Criteri di rilevazione e di valutazione	11
A.3. Criteri di rappresentazione	11
A.4. Nota integrativa e relazione sulla gestione	12
 A.I. CONTRIBUTI PER IL FINANZIAMENTO DI PROGETTI	
A.I.1. Definizione e caratteristiche	13
A.I.2. Criteri di rilevazione e di valutazione	13
A.I.3. Criteri di rappresentazione	14
A.I.4. Nota integrativa e relazione sulla gestione	16
 B. DONAZIONI DI BENI NON COSTITUENTI IMMOBILIZZAZIONI	
B.1. Definizione e caratteristiche	17
B.2. Criteri di rilevazione e di valutazione	17
B.3. Criteri di rappresentazione	18
B.4. Nota integrativa e relazione sulla gestione	18
 C. DONAZIONI DI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ED IMMATERIALI	
C.1. Premessa e rinvio	19
C.2. Criteri di rilevazione	19
C.3. Criteri di valutazione	19
C.4. Criteri di rappresentazione	20
C.5. Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	20
C.6. Nota integrativa e relazione sulla gestione	21
C.7. Trattamento secondo i principi contabili F.a.s.b.	21
C.8. Donazione di collezione di oggetti d'arte	22
 D. DONAZIONI DI TITOLI E PARTECIPAZIONI CONSIDERATI IMMOBILIZZAZIONI O ATTIVO CIRCOLANTE	
D.1. Premessa e rinvio	23

D.2.	Criteri di rilevazione e valutazione	23
D.3.	Criteri di rappresentazione	24
D.4.	Principi contabili F.a.s.b.	24
E. IL LAVORO BENEVOLO		
E.1.	Definizione e caratteristiche	26
E.2.	Criteri di rilevazione e valutazione	26
E.3.	Criteri di rappresentazione	27
E.4.	Rappresentazione nel conto economico	27
E.5.	Lavoro benevolo e costruzioni in economia	27
E.6.	Nota integrativa e relazione sulla gestione	28
E.I. DISTACCO TEMPORANEO DI PERSONALE DIPENDENTE		
E.I.1.	Definizione e caratteristiche	29
E.I.2.	Criteri di rilevazione e valutazione	29
E.I.3.	Criteri di rappresentazione	29
E.I.4.	Rappresentazione nel conto economico	30
E.I.5.	Distacco temporaneo di personale e costruzioni in economia	30
E.I.6.	Nota integrativa e relazione sulla gestione	30
F. CONTRIBUZIONE DI SERVIZI		
F.1.	Definizione e caratteristiche	31
F.2.	Criteri di rilevazione e valutazione	31
F.3.	Criteri di rappresentazione	31
F.4.	Nota integrativa e relazione sulla gestione	32

OBIETTIVI DEL LAVORO

Il presente documento nasce dalla necessità di uniformare le rappresentazioni economiche di operazioni tipiche del settore *non profit*.

Gli acquisti a titolo gratuito (in senso lato), costituiscono una delle risorse principali degli enti non profit (e.n.p.) e di conseguenza una delle prime esigenze sentite dal *management* è quella di rappresentare correttamente queste transazioni anche al fine di evidenziare il grado di efficienza dell'ente nell'organizzare operazioni di raccolta fondi (*fund raising*), così come l'efficienza nella gestione derivante dal coinvolgimento dei volontari.

Sebbene negli e.n.p. non esista una diretta correlazione tra risorse e risultati di bilancio, il documento contabile è in ogni caso il modo attraverso il quale un ente *non profit* comunica all'insieme dei portatori di interessi (*stakeholders*) le modalità di impiego delle risorse raccolte. Questo non può che accrescere il grado di fiducia dei benefattori (*donors*) che hanno contribuito alla raccolta fondi il che, unito alla condivisione dello scopo (*mission*) dell'ente, può innescare processi virtuosi di reperimento di risorse e quindi anche del loro impiego.

Una rendicontazione appropriata delle transazioni, oltre che essere necessaria per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica e patrimoniale dell'ente, costituisce elemento qualitativo dimostrativo di trasparenza e correttezza gestionale.

Questa raccomandazione ha quindi lo scopo di fornire alcune indicazioni per la corretta contabilizzazione delle donazioni, affinché trovino la giusta rappresentazione nei documenti contabili, a tutto vantaggio dei destinatari di tali documenti.

Sono state configurate ipotesi plurime pur consapevoli dell'impossibilità di coprire l'intero panorama delle fattispecie. In taluni casi sono fornite agli operatori soluzioni alternative, al fine di rispondere alle esigenze di un settore estremamente eterogeneo, non solo per tipologia di soggetti (associazioni, fondazioni ecc.), ma anche per modalità di organizzazione.

Nella prospettiva di aprire un canale di comunicazione con il variegato mondo del *non profit* il gruppo di lavoro intende continuare a sviluppare il tema prendendo in considerazione ulteriori aspetti segnalati dagli operatori del settore.

DEFINIZIONE DELLE LIBERALITA'

Pur essendo comunemente definite donazioni, il codice civile distingue la donazione, il legato e le altre liberalità.

1. La donazione

Inserita nel secondo libro del codice civile in quanto atto di liberalità, la donazione (art. 769 c.c.) non è un atto unilaterale bensì il contratto mediante il “quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa, di un suo diritto o assumendo verso la stessa una obbligazione”.

Si tratta di un contratto consensuale e il consenso del donatario si esprime al momento dell'accettazione della donazione, oppure è notificata al donante se avviene con atto separato.

Effetto reale del contratto è il trasferimento o la costituzione del diritto mentre, quando il donante assume verso il donatario un'obbligazione, siamo in presenza di una donazione con effetti solo obbligatori.

La donazione si differenzia tuttavia dallo schema classico del contratto in quanto non è prevista la figura del contratto preliminare e pertanto è nullo il contratto mediante il quale si promette di donare¹.

Uno degli elementi caratteristici della donazione è l'*animus donandi*, cioè lo spirito di liberalità che costituisce la causa del contratto.

Lo spirito di liberalità esprime:

- l'assenza di costrizione giuridica o anche solo morale, che permette di distinguere l'atto di liberalità dall'adempimento delle obbligazioni naturali e dalle liberalità d'uso;
- la mancanza di corrispettivo, ma l'esistenza di un interesse non patrimoniale che il disponente mira a soddisfare.

Altro elemento caratteristico è l'arricchimento del donatario che può avvenire:

- disponendo a favore del donatario di un proprio diritto, mediante la sua costituzione a favore del donatario o il trasferimento a favore di questo;
- assumendo verso il donatario un'obbligazione.

Altri negozi che prevedono prestazioni a titolo gratuito, non sono considerati donazioni in quanto non determinano un vero arricchimento del patrimonio della parte che riceve, bensì il risparmio di una spesa.

Rientra nello schema della donazione anche la donazione remuneratoria (art. 770 c.c.), cioè la liberalità fatta per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario. Rispetto alla donazione ordinaria è irrevocabile (art. 805 c.c.).

¹ Questa situazione invece si riscontra nel diritto statunitense dove esiste la “promessa di contribuzione”, cioè un accordo verbale o scritto mediante il quale un soggetto offre ad un altro un contributo sotto forma di fondi liquidi o altre attività.

Nella donazione modale (art. 793 c.c.) la donazione è gravata da un onere o da una clausola accessoria che impone determinati vincoli al donatario. Tale situazione si presenta con una certa frequenza nella realtà degli e.n.p.. Per esempio si può verificare la donazione di un immobile affinché il donatario vi svolga una particolare attività: qualora l'attività non inizi entro una certa data o sia esercitata con modalità difformi da quelle previste dall'atto di donazione, il donante o i suoi eredi potrebbero chiedere la risoluzione della donazione per inadempimento. La donazione modale comporta un vincolo sulla donazione e pertanto dovrà essere rappresentata in bilancio in modo diverso rispetto ad una donazione senza vincolo.

La donazione richiede, a pena di nullità, la forma solenne dell'atto pubblico (art. 782 c.c.), da redigersi in presenza di due testimoni, sia che si tratti di beni immobili che di beni mobili. Anche l'eventuale procura a donare deve risultare da atto pubblico e sempre con la presenza dei testimoni.

Il rigido formalismo viene meno per le donazioni di beni mobili di modico valore².

Ricordiamo che sono stati rimossi³ gli impedimenti che limitavano gli e.n.p. nell'accettare le donazioni e i legati⁴.

2. Il legato

Il legato è una disposizione testamentaria che consiste in un'attribuzione patrimoniale relativa a determinati beni (cioè a titolo particolare⁵) e che, normalmente, comporta un beneficio economico per il legatario (o onorato)⁶.

A differenza dalla donazione, il legato non è un contratto: esso si acquista al momento della morte del testatore, senza bisogno di accettazione, fatta salva la facoltà di rinuncia.

Il legatario è un successore a titolo particolare e non risponde dei debiti ereditari. Tuttavia, il creditore che vanta una garanzia sul bene oggetto del legato ha diritto di soddisfarsi sul bene stesso.

Ai fini del presente lavoro sono presi in esame i legati gravati da oneri o modi che fanno sorgere vincoli in capo al legatario e quindi comportano differenti rappresentazioni del legato in bilancio.

3. Le altre erogazioni liberali

Tra le altre erogazioni liberali possono essere considerate, oltre alle liberalità d'uso (art. 770, comma 2, c.c.), le donazioni di modico valore (art. 783 c.c.). Quest'ultime, sebbene qualificate come donazioni, secondo il codice civile, sono valide anche in mancanza dell'atto pubblico, purché riguardino beni mobili e vi sia stata la consegna; la "modicità" non è stabilita in termini assoluti bensì in rapporto alle condizioni economiche del donante.

² Vedi *infra* par. 3. *Le altre erogazioni liberali*

³ Cfr. art. 1, legge 22/06/2000 n. 192

⁴ Ai fini del presente lavoro, si tralasceranno le questioni relative alla capacità di donare e la reversibilità della donazione (art. 791 c.c.), quest'ultima riguardante squisitamente il caso di donazione a persone fisiche.

⁵ Pertanto non si tratta di un'universalità o una quota dei beni del testatore

⁶ Il codice civile prevede anche figure di legati che non comportano un beneficio economico (art. 651 c.c.) per il legatario che tuttavia non rilevano ai fini del presente lavoro.

In generale vanno considerate tra le erogazioni liberali tutte le attribuzioni patrimoniali a titolo gratuito, per le quali cioè non sia prevista una contropartita economica (controprestazione, restituzione o remunerazione) neppure futura ed eventuale, né costituiscano a loro volta la contropartita di altre attribuzioni compiute dall'ente. Tali erogazioni liberali tipicamente rispondono ad un interesse morale o ideale del donante che si realizza in relazione all'attività dell'ente (scopo di liberalità o *animus donandi*).

Vanno comunque considerate tra le erogazioni liberali quegli atti dispositivi che, pur realizzandosi nell'ambito di contratti sinallagmatici, non esprimono un equilibrio economico tra prestazione e controprestazione, ma si giustificano solo per lo scopo di liberalità (donazioni indirette, "negozi misti con donazione⁷"): si tratta di ipotesi nelle quali la controparte si arricchisce mediante un istituto diverso dalla donazione.

Si può ascrivere tra le donazioni indirette anche un contratto sinallagmatico nel quale il valore della prestazione di una delle parti superi notevolmente il valore della controprestazione e l'eccedenza sia considerata da entrambe le parti come liberalità.

Nella pratica degli e.n.p. le altre erogazioni liberali ricorrono più frequentemente delle donazioni in senso stretto e dei legati.

Esse sono effettuate senza seguire alcuna forma specifica, salvo il ricorso agli adempimenti previsti dalle norme fiscali⁸, al solo fine di consentire al donante di beneficiare del riconoscimento fiscale dell'onere (deducibilità o detrazioni di imposta per oneri).

Tali erogazioni liberali sono un fenomeno che in taluni e.n.p. assume una particolare rilevanza e pertanto le relative transazioni devono essere rappresentate tenendo presente gli eventuali vincoli.

Non essendo prevista la forma scritta, gli eventuali vincoli non sono quasi mai rilevabili da un atto scritto predisposto dal donatore. A volte l'e.n.p. stesso invita i donatori ad esprimerli, per esempio in occasione dell'organizzazione di operazioni di raccolta fondi finalizzate a determinati scopi. In questo caso il donatore, effettuando la liberalità secondo l'invito dell'e.n.p. (condivide lo scopo della raccolta fondi), evidenzia l'esistenza del vincolo.

Anche quando l'e.n.p. chiede una contribuzione ad un ente pubblico o ad un organismo sovranazionale si realizzano dei vincoli, che si sostanziano nel progetto presentato a fronte della richiesta di contribuzione, per il quale il soggetto finanziatore richiede una specifica rendicontazione.

In questi casi, oltre ad un obbligo morale, si rinviene una specifica responsabilità (art. 40 c.c.) degli organizzatori dei comitati, mentre è in dubbio che analoga responsabilità possa essere estesa anche agli amministratori delle associazioni. Pur essendo accomunate nel capo terzo del codice civile, le associazioni e i comitati sono entità diverse e il legislatore pare abbia voluto scindere la responsabilità patrimoniale degli amministratori delle associazioni da quella degli organizzatori dei comitati.

Ai fini del presente lavoro si ritiene corretto distinguere le erogazioni liberali senza vincoli da quelle con vincoli. Queste ultime, al pari delle donazioni e dei legati con vincoli, generano transazioni che necessitano una rappresentazione specifica nel bilancio degli e.n.p..

Tuttavia, qualunque sia la considerazione giuridica, è da considerarsi dovuta la responsabilità morale della corretta amministrazione e rendicontazione.

⁷ cfr. A. Torrente - P. Schlesinger *La donazione indiretta* in *Manuale di diritto privato*, Milano 1985

⁸ Cfr. artt. 10, 13 e 65 T.u.i.r.: i versamenti devono essere "canalizzati"

4. Definizione dei vincoli

Tutte le fattispecie di liberalità possono essere gravate da vincoli imposti, sia direttamente dal soggetto che le effettua, sia indirettamente (come nel caso delle operazioni di *fund raising* mirate a determinati progetti).

I vincoli possono riguardare sia il decorso del tempo sia l'espletamento di determinate azioni da parte dell'e.n.p..

Il vincolo può essere:

- *permanente*: si tratta del vincolo imposto dal donatore quando prevede che le risorse (beni o denaro liquido) siano destinate permanentemente all'e.n.p. (esempio: il patrimonio di una fondazione). Tuttavia è consentito impiegare liberamente, in tutto o in parte, i frutti (reddito o altri benefici economici) derivanti da tali risorse;
- *temporaneo*: si tratta del vincolo imposto dal donatore quando consente all'e.n.p. di utilizzare le risorse come specificato. Il vincolo è soddisfatto o con il decorso del tempo (esempio: la risorsa non può essere impiegata prima di una certa data) o da azioni poste in essere dall'organizzazione (esempio: esecuzione di un determinato progetto).

Quando la liberalità è effettuata senza alcun vincolo, essa può essere impiegata liberamente, purché nei limiti dell'oggetto previsto dallo statuto dell'e.n.p..

5. Esposizione dei vincoli in bilancio

L'esistenza di vincoli temporanei può comportare il rischio, in caso di inadempimento, della restituzione della liberalità. Si ritiene che tale rischio, qualora i fondi siano stati spesi, debba essere evidenziato tra i conti d'ordine, con conseguente spiegazione nella nota integrativa.

Qualora sopraggiungesse l'obbligo di restituzione della liberalità, occorre evidenziare la relativa perdita nel conto economico e il debito corrispondente tra le passività dello stato patrimoniale (se non ancora liquidato alla data di chiusura del bilancio).

Qualora l'obbligo della restituzione scatti dopo la data assunta come chiusura del bilancio, ma prima della sua approvazione, si ritiene comunque necessaria l'indicazione della relativa passività nello stato patrimoniale e la relativa menzione nella nota integrativa.

Per la definizione delle passività potenziali, si rimanda al principio contabile n. 19 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

Qualora la donazione riguardi beni che sono destinati a rimanere permanentemente impiegati a favore dell'e.n.p., l'aumento patrimoniale deve essere evidenziato nel patrimonio netto che, a seconda degli eventuali vincoli imposti dai donatori, costituisce

- patrimonio netto permanentemente vincolato,
- patrimonio netto temporaneamente vincolato,
- patrimonio netto non vincolato.

6. Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione

Nell'accezione comune anche il legato e le altre erogazioni liberali vengono considerate "donazioni" pur essendo, come si è visto, fattispecie differenti tra loro.

Nel corso della trattazione, per brevità di esposizione, si utilizza il termine "donazione" salvo che sia necessaria una diversa precisazione.

Questo gruppo di lavoro ha preso in considerazione, sebbene vi siano opinioni differenti, solo transazioni contabili rilevate secondo il criterio di competenza economica.

La maggior parte delle rappresentazioni delle transazioni di seguito esposte tengono conto di due diverse filosofie:

- a) le donazioni ricevute si intendono acquisite a pieno titolo nella sfera patrimoniale dell'e.n.p., quindi costituiscono risorse proprie dell'e.n.p. e pertanto devono essere imputate al conto economico, salvo che le stesse rappresentino un aumento permanente del patrimonio dell'e.n.p.. Gli oneri e i proventi sono indicati nel conto economico per aree gestionali che evidenziano le singole attività svolte dall'e.n.p.;
- b) le donazioni ricevute costituiscono risorse destinate per gli scopi specifici per i quali l'ente ne ha sollecitato la donazione e pertanto vengono imputate allo stato patrimoniale dove vengono trattate come fondi di terzi dei quali rendere conto in modo dettagliato; eventuali economie realizzate nell'ambito della realizzazione degli scopi specifici, vengono contabilizzate nel conto economico in qualità di proventi oppure restituite al donatore, se così è previsto. Il conto economico accoglierà perciò esclusivamente i proventi e gli oneri relativi alla struttura.

Nella trattazione che segue, le rappresentazioni contabili delle transazioni sono esposte rispettando le due modalità di interpretazione del fenomeno, in quanto l'impostazione dell'ente e la sua attività possono propendere per una soluzione o l'altra. Se, a titolo esemplificativo, l'e.n.p. raccoglie fondi da devolvere genericamente ai paesi in via di sviluppo, potrebbe adottare la soluzione a), se l'e.n.p. raccoglie fondi specificando i paesi e le opere che intende realizzare potrebbe optare per la soluzione b) che evita la commistione tra i fondi degli offerenti ed i fondi degli associati dell'ente stesso o i proventi da questi generati.

Qualora l'e.n.p. sia tenuto alla redazione del bilancio secondo schemi fissi di rendicontazione (stabiliti per legge) riconducibili alle aziende *profit*, dovranno essere presi in considerazione i relativi principi contabili, evidenziando nella nota integrativa la motivazione per la quale non possono essere applicati i criteri specifici per gli e.n.p.

GLI STATEMENTS OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS

Nello *Statement of Financial Accounting Standards* (Sfas) n. 116, emanato dal Fasb¹, si stabilisce che:

- per contribuzione si intende il trasferimento incondizionato ad un altro soggetto di fondi liquidi o di altre attività ovvero il saldo o la cancellazione delle sue passività per mezzo di un trasferimento non reciproco e volontario da parte di un altro soggetto che opera in forma diversa da quella del proprietario. Tra le altre attività si includono: titoli, terreni, immobili, uso di attrezzature o servizi, materiali o forniture, attività intangibili, servizi o promesse incondizionate di contribuzione di tali attività in futuro²;
- la promessa di contribuzione è un accordo verbale o scritto con il quale un soggetto offre ad un altro un contributo sotto forma di fondi liquidi o altre attività; tuttavia, affinché tali attività rilevino in bilancio, ci devono essere prove sufficienti e verificabili mediante documentazione attendibile, che la promessa sia stata effettuata e ricevuta. Se una comunicazione riporta l'intenzione incondizionata di donare, anche se non indica chiaramente che si tratta di una promessa, è considerata una promessa di contribuzione incondizionata, valida legalmente³;
- le contribuzioni ricevute devono essere riconosciute come ricavi o utili nel periodo in cui sono ricevute e come attività, diminuzioni di passività o di costi in funzione della forma dei benefici ricevuti. Le contribuzioni ricevute vanno valutate al valore equo. Le contribuzioni ricevute da organizzazioni senza scopo di lucro dovranno essere riportate come supporto vincolato o supporto senza vincoli⁴.

Per quanto concerne i vincoli, quanto esposto in precedenza⁵ coincide con quanto stabilito nello Sfas n. 116.

¹ Financial Accounting Standards Board, costituito nel 1971 dall'Aicpa, ancora oggi la principale fonte ufficiale per l'emanazione dei principi contabili statunitensi: *Statement of Financial Accounting Concepts* (Sfas n. 116 e 117 - giugno 1993 / sito internet: <http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb>).

² Sfas n. 116, par. 5

³ Sfas n. 116, par. 6

⁴ Sfas n. 116, par. 8

⁵ Cfr. *infra* il precedente par. 5. *Esposizione dei vincoli in bilancio*

A. DONAZIONI IN DENARO

A.1. Definizione e caratteristiche

Per donazioni in denaro si intendono le donazioni in valuta effettuate da persone fisiche o giuridiche a favore degli e.n.p. in assenza di corrispettive cessioni di beni e/o prestazioni di servizi.

Non rientrano nel concetto di donazioni in denaro il versamento delle quote associative da parte dei soci, le quote degli aderenti ed i contributi in conto esercizio o conto capitale erogati dagli enti pubblici nell'ambito di rapporti convenzionali, ancorché gli stessi non prevedano un'analitica rendicontazione dell'utilizzo dei contributi stessi.

A.2. Criteri di rilevazione e di valutazione

La corretta rilevazione e contabilizzazione delle donazioni in denaro concorre alla rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'e.n.p. e può evidenziare il livello di attrattività finanziaria (consenso) che l'ente è in grado di creare e mantenere nei confronti di investitori solidali o di benefattori (*donors*).

Tale rilevazione assume fondamentale importanza nella rappresentazione dei flussi originati dall'attività di raccolta fondi (*fund raising*) sia essa sistematica o legata a specifiche manifestazioni o eventi.

Il fenomeno è di facile rilevazione, salvo la difficoltà di mantenere una visibilità specifica delle fonti da cui i versamenti traggono origine attraverso le relative registrazioni.

Non esistono problemi di valutazione trattandosi di donazioni di denaro realizzate mediante denaro contante, assegni bancari e circolari, vaglia postali e bonifici bancari.

Al contrario è necessario effettuare attente valutazioni quando le donazioni siano il frutto di operazioni di raccolta fondi per le quali vengono sostenuti oneri specifici in un esercizio diverso rispetto a quello nel quale si manifestano le donazioni.

Il gruppo di lavoro ritiene che non essendo dimostrabile una diretta correlazione temporale tra oneri e proventi (come avviene in un processo produttivo) non sarebbe prudente rinviare gli oneri al futuro esercizio in attesa di rilevare anche i proventi. Pertanto sia gli oneri che i proventi devono essere contabilizzati all'atto del loro manifestarsi.

L'effetto contabile corrispondente alla donazione di denaro esaurisce la sua azione al momento dell'incasso (denaro contante) o dell'accredito (assegni bancari e circolari, vaglia postali e bonifici bancari).

A.3. Criteri di rappresentazione

Al ricevimento della donazione in denaro, sono movimentate le disponibilità liquide (attivo circolante). In contropartita¹:

¹ Cfr. par. 6. *Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione*

- a) sono movimentati i proventi (ordinari) dell'esercizio o, nel caso rappresentino un aumento permanente del patrimonio o siano imposti dei vincoli, una riserva specifica, parte del patrimonio netto;
- b) è movimentata una riserva specifica, parte del patrimonio netto, in quanto vi è un incremento patrimoniale permanente dell'e.n.p.. L'attività dell'e.n.p. sarà sovvenzionata attraverso le rendite finanziarie prodotte dall'incremento patrimoniale.

Nel caso in cui le donazioni siano il frutto di operazioni di *fund raising* occorre indicare i proventi mettendo in evidenza gli oneri sostenuti per l'organizzazione dell'operazione di raccolta. Ulteriori livelli di analiticità, come la descrizione delle destinazioni specifiche annunciate nella sollecitazione alla donazione, devono essere indicati nella nota integrativa.

A.4. Nota integrativa e relazione sulla gestione

Stante la natura specifica degli e.n.p., delle donazioni in denaro si deve fare ampia menzione nella nota integrativa riportando in forma esaustiva le azioni che hanno comportato tali donazioni, in particolare tale analisi può assumere rilievo al fine dell'individuazione e della caratterizzazione dell'azione dell'ente stesso.

I dati qualitativi (gruppi di riferimento) e quantitativi determinanti la capacità di attrattività finanziaria che l'ente è in grado di esplicitare nei confronti dei benefattori, devono essere esposti confrontando gli stessi con quelli dell'anno precedente.

Specifici eventi rilevanti (partecipazione a manifestazioni nazionali, eventi specifici, concerti) devono essere menzionati separatamente ed eventualmente raffrontati con le considerazioni *ex post* relative all'efficacia finale dell'evento stesso.

Devono essere esplicitati in modo dettagliato anche gli oneri sostenuti per l'organizzazione delle campagne di raccolta fondi.

A.I. CONTRIBUTI PER IL FINANZIAMENTO DI PROGETTI

A.I.1 Definizione e caratteristiche

I contributi per il finanziamento di progetti sono erogazioni in denaro effettuate, prevalentemente da enti pubblici nazionali o da organizzazioni internazionali (Onu e sue agenzie, Unione Europea) a favore degli e.n.p.¹ affinché questi realizzino un programma specifico (per esempio l'organizzazione di una rete di assistenza sanitaria in un Paese in via di sviluppo). Non si tratta perciò di una prestazione di servizi in senso stretto in quanto l'opera è, il più delle volte, devoluta alla popolazione che ne usufruisce. L'ente finanziatore, nell'ambito dei suoi fini istituzionali², eroga i finanziamenti ad e.n.p. che, in regime di *outsourcing*, realizzano il programma di assistenza concordato.

Queste erogazioni non rappresentano quindi un'erogazione liberale nei confronti dell'e.n.p. bensì risorse finanziarie che devono essere utilizzate in conformità ad un progetto approvato dall'ente finanziatore (o ente erogatore) il quale normalmente richiede un'analitica rendicontazione dell'utilizzo dei fondi erogati alla scadenza del progetto e specifici requisiti soggettivi.

L'e.n.p. può essere chiamato a restituire all'ente finanziatore, in tutto o in parte, i fondi ricevuti, qualora:

- il progetto non sia completato entro la scadenza prevista nel contratto;
- i fondi non siano spesi conformemente alle budget lines³;
- l'e.n.p. non realizzi il progetto conformemente alle direttive ricevute.

In taluni e.n.p. (soprattutto nelle o.n.g.) i contributi per il finanziamento di progetti costituiscono una parte cospicua delle entrate se non addirittura preponderante. Questa circostanza può comportare una limitazione dell'autonomia dell'e.n.p. in tema di capacità progettuale.

A.I.2 Criteri di rilevazione e di valutazione

La corretta rilevazione e contabilizzazione dei contributi per il finanziamento di progetti concorre alla rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'e.n.p. e deve contemporaneamente:

- evidenziare la capacità di gestione economico patrimoniale dell'e.n.p.;
- permettere l'analisi dello stato di avanzamento dell'iniziativa con riferimento alle attività svolte, a quelle da svolgere ed ai residui impegni che l'esecuzione del progetto comporta.

Tale rilevazione assume poi fondamentale importanza nello sviluppo delle rendicontazioni agli enti finanziatori, rendicontazioni che dovranno raggiungere livelli di analiticità elevati⁴.

Pur non comportando grandi problemi di valutazione, il fenomeno non è tuttavia di facile rilevazione essendo determinato da fattispecie diverse di eventi che, specie nel caso di progetti di durata ultrannuale o che comunque si svolgono in due esercizi diversi, richiedono un'esatta ripartizione temporale dei flussi.

¹ Il fenomeno è molto frequente nel caso delle organizzazioni non governative (o.n.g.) e degli e.n.p. che svolgono attività socio-assistenziale e di emergenza sanitaria.

² Si pensi all'Achnur, l'Alto Commissariato delle Nazioni Unite per i rifugiati che assiste i rifugiati appunto.

³ Spesso si verifica che, complessivamente, l'intero stanziamento viene speso, ma gli stanziamenti previsti per talune voci di costo sono stati superati, mentre in altre vi sono state economie. In questi casi l'e.n.p. è chiamato a restituire le somme non spese, mentre dovrà sostenere in proprio gli splafonamenti.

⁴ Per i quali occorre effettuare rilevazioni extracontabili basate su criteri di *direct costing*.

L'effetto contabile corrispondente a tali movimentazioni non si esaurisce pertanto nel momento della riscossione, ma comporta un'attenta analisi (anche extracontabile) dell'evento al fine di individuare le diverse fattispecie.

Il contributo deve essere iscritto in contabilità e in bilancio al momento in cui è definitivamente accertato il titolo che dà diritto all'incasso. In caso di incertezza è preferibile attendere il momento dell'effettivo incasso.

A.I.3 Criteri di rappresentazione

Non è unanimemente condivisa la corretta collocazione in bilancio di contributi per il finanziamento di progetti.

Il gruppo di lavoro ritiene corretti i seguenti due modi alternativi di rappresentazione in bilancio⁵:

- a) i contributi sono considerati come proventi dell'e.n.p. e come tali confluiscono nel conto economico il quale accoglie gli oneri riferibili alla realizzazione del progetto. Questa modalità di rappresentazione permette di esplicitare attraverso il conto economico la dinamica degli oneri e dei proventi riguardanti i progetti in corso di svolgimento nell'esercizio;
- b) i contributi sono considerati un debito nei confronti dei beneficiari cui il contributo è destinato in forma di realizzazione dei progetti. Tale rappresentazione muove dal presupposto che i fondi erogati sono affidati all'e.n.p. e non entrano nel circuito degli oneri e dei proventi⁶. Gli oneri sostenuti per lo sviluppo dei progetti, se rientranti nell'ambito delle *budget lines*, costituiscono diminuzione di tale debito; se non rientrano nell'ambito delle *budget lines* confluiscono tra gli oneri dell'esercizio.

Qualunque sia la forma utilizzata, si deve poter rilevare dal bilancio la dinamica gestionale dell'ente.

Eventuali forme di garanzia richieste all'e.n.p. da parte degli enti finanziatori devono essere contabilizzate:

- tra i crediti per cauzioni, se una quota del contributo è trattenuto dall'ente finanziatore sino al completamento del progetto o alla verifica della rendicontazione dello stesso;
- tra i conti d'ordine accesi ai rischi se l'e.n.p. ha prestato fidejussioni.

Se i contributi sono contabilizzati quali proventi di esercizio (a), le voci utilizzate per le operazioni di finanziamento di progetti sono:

- **Crediti verso l'ente finanziatore:** accoglie l'ammontare dei contributi comunicati (ed accertati) dagli enti finanziatori a seguito della delibera di approvazione della concessione del contributo⁷. Si tratta di un credito (voce patrimoniale attiva) nei confronti del finanziatore relativo all'acquisizione del diritto al finanziamento che avverrà in tempi successivi al

⁵ Cfr. par. 6. *Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione*

⁶ In effetti se il progetto non venisse realizzato, l'e.n.p. sarebbe costretto a restituire i fondi ricevuti.

⁷ Si richiama l'attenzione sul momento in cui occorre rilevare il contributo: come già esposto esso corrisponde al momento in cui è definitivamente accertato il titolo che dà diritto all'incasso. In caso di incertezza è preferibile attendere il momento dell'effettivo incasso.

verificarsi di alcune condizioni; ha come contropartita un provento che definisce la natura del contributo in assegnazione, nel caso in cui si intenda operare con criteri di competenza.

Il conto crediti verso l'ente finanziatore verrà azzerato al momento dell'effettivo incasso del contributo da parte dell'e.n.p.;

- **Anticipazioni su attività:** tale conto può essere movimentato per la rilevazione di somme anticipate dall'e.n.p. per l'esecuzione di un progetto, in attesa della concessione o dell'incasso del contributo. La contropartita è costituita da una voce patrimoniale che definisce lo strumento utilizzato per il pagamento.

Si tratta anche in questo caso di un credito (voce patrimoniale attiva) nei confronti di un progetto "virtuale" verso il quale l'e.n.p. potrebbe successivamente ottenere o meno dei finanziamenti. Al momento della chiusura dei conti, nel caso in cui la richiesta di contributo non abbia avuto esito, si può chiudere il conto utilizzando i conti accesi agli oneri d'esercizio a seconda dell'impostazione contabile dell'associazione.

In caso invece di successiva approvazione del progetto, si può imputare il saldo del conto alle specifiche voci di oneri afferenti al progetto;

- **Fondo residui impegnati su progetto:** indica il debito ideale per gli impegni che l'e.n.p. ha assunto nei confronti dell'attività ed evidenzia la quota parte che origina dagli impegni assunti dall'e.n.p. in sede di presentazione di domanda di contributo; ha natura di risconto passivo ed ha come contropartita la corrispondente voce di ricavi che viene decurtata della parte non utilizzata nell'esercizio in osservazione.

Se i contributi sono contabilizzati come debito nei confronti dei beneficiari (b), le voci tipiche delle operazioni di finanziamento di progetti saranno:

- **Crediti per finanziamento ai progetti:** indica i crediti verso gli enti finanziatori sorti a seguito di approvazione finale del progetto presentato dall'e.n.p., formalmente notificata, e non ancora erogati alla data di bilancio;
- **Fondo invio progetti:** indica la parte non ancora spesa dei fondi complessivi ricevuti o da ricevere per i quali esiste vincolo di destinazione per la realizzazione di specifici progetti;
- **Anticipazioni su progetti:** indica le anticipazioni effettuate con fondi dell'e.n.p. su progetti iniziati a fronte dei quali è prevista l'erogazione di contributi da parte di enti finanziatori ma non ancora deliberati;
- **Fondo rischi progetti:** indica l'ammontare dei contributi ricevuti dagli enti finanziatori, ma che si ritiene di dover restituire per difetto di rendicontazione o per ritardo nel completamento del progetto.

A.I.4 Nota integrativa e relazione sulla gestione

Stante la natura specifica degli e.n.p., si deve dare ampia menzione nella nota integrativa dei contributi per il finanziamento di progetti specifici evidenziando in forma esaustiva le attività che hanno comportato tali contributi.

In particolare, tale analisi può assumere rilevante importanza al fine dell'individuazione e della caratterizzazione dell'azione dell'ente stesso.

I dati qualitativi (gruppi di riferimento) e quantitativi determinanti la capacità di attrattività finanziaria che l'ente è in grado di esplicitare nei confronti dei cofinanziatori, andranno esposti confrontando gli stessi con quelli dell'anno precedente.

Nella nota integrativa dovranno infine trovare annotazione anche tutte le indicazioni relative ad eventuali forme di garanzia che dovessero essere richieste all'e.n.p. da parte degli enti finanziatori.

Qualora sussista la ragionevole certezza circa la possibilità di restituzione dei contributi ricevuti all'ente finanziatore, si farà ricorso a quanto stabilito per i fondi rischi nel principio contabile n. 19 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

B. DONAZIONI DI BENI NON COSTITUENTI IMMOBILIZZAZIONI

B.1. Definizione e caratteristiche

Per donazioni di beni non costituenti immobilizzazioni (più brevemente “donazioni di beni”), si intendono le liberalità aventi ad oggetto beni che concorrono allo svolgimento della normale attività dell’ente *non profit*.

B.2. Criteri di rilevazione e di valutazione

Trattandosi di beni tangibili, non si pongono particolari problemi circa la rilevazione del fenomeno. Occorre stabilire il momento in cui vi è il passaggio di proprietà dei beni che, salvo diverse indicazioni, coincide con la consegna dei beni o la spedizione degli stessi alla controparte.

Per l’iscrizione delle donazioni di beni, trovano applicazione le norme dell’art. 2426 n. 9 del codice civile e il principio contabile n. 13 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

La determinazione del costo di acquisto deve essere effettuata, sotto il profilo temporale, nel momento in cui i beni merce entrano nella disponibilità patrimoniale dell’ente che li riceve.

Occorre prendere come riferimento i prezzi applicati in condizioni di libera concorrenza, nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Se esistenti, possono essere applicati, per beni uguali o simili, i listini del soggetto donatore e, in mancanza, le mercuriali e i listini delle camere di commercio, tenuto conto degli sconti d’uso.

Nella determinazione dell’onere figurativo, rappresentato dal costo di acquisto, devono essere presi in considerazione anche gli oneri accessori¹.

Il confronto con il valore desumibile dall’andamento del mercato deve essere effettuato alla fine dell’esercizio e cioè nel momento in cui gli amministratori procedono all’attività di valutazione vera e propria delle scorte.

A differenza di un’azienda *profit*, i beni normalmente utilizzati nell’attività dell’e.n.p. (soprattutto quelli destinati ad attività di erogazione²) hanno generalmente indici di rotazione elevati poiché sono destinati ad essere impiegati in poco tempo. Pertanto solo raramente si presenterà la necessità di dover valutare le scorte.

In sede di valutazione delle rimanenze trovano applicazione le norme dell’art. 2426 n. 10 del codice civile e il principio contabile n. 13 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

Per effettuare il confronto tra l’onere figurativo rappresentato dal costo di acquisto, ed il valore di mercato delle merci, è necessario attribuire a ciascun pezzo in giacenza il costo specificamente attribuito³ alle diverse unità. L’operazione non è agevole soprattutto in relazione alla velocità di rotazione del magazzino⁴. Possono pertanto essere adottati diversi criteri alternativi, ciascuno dei quali rappresenta una diversità del flusso delle merci che alimenta il magazzino dell’ente.

¹ Gli oneri finanziari sono esclusi sia dal concetto di prezzo effettivo d’acquisto, sia da quello di oneri accessori.

² Ad esempio i medicinali utilizzati in un dispensario o derrate alimentari distribuite a popolazioni bisognose.

³ E’ preferibile utilizzare l’espressione “attribuito” in quanto il costo non viene effettivamente sostenuto considerando che l’acquisizione delle merci nel patrimonio dell’ente avviene mediante atti di liberalità delle stesse.

⁴ Ad esempio l’onere figurativo rappresentato dal costo di acquisto del primo semestre dell’anno potrebbe essere diverso per le merci ricevute in donazione nella seconda parte dell’anno. Se una parte di queste è stata utilizzata nel

B.3. Criteri di rappresentazione

Anche in questo caso, come per altre fattispecie del presente lavoro⁵, non è sufficiente l'indicazione nella nota integrativa. Deve essere rilevato in conto economico il provento relativo alla donazione in natura.

Non essendovi una movimentazione di conti numerari, la contropartita è rappresentata dall'onere relativo all'acquisto degli stessi beni.

La transazione genera un risparmio di risorse finanziarie ed un aumento (gratuito) delle rimanenze alla chiusura dell'esercizio, se tali beni sono ancora tra le disponibilità dell'e.n.p.; le eventuali rimanenze (indipendentemente dal titolo di acquisizione) trovano iscrizione in una voce corrispondente all'incremento (ovvero al decremento) delle stesse.

Nello stato patrimoniale, le rimanenze devono essere indicate nell'attivo circolante distinguendole secondo la loro tipologia.

I beni utilizzati nell'esercizio di attività straordinarie danno luogo a proventi straordinari.

B.4. Nota integrativa e relazione sulla gestione

Devono essere indicati i criteri presi in considerazione per la determinazione del costo attribuito ai beni ricevuti in donazione, nonché quelli utilizzati per la valutazione in sede di redazione del bilancio. Devono inoltre essere indicate le eventuali modifiche dei criteri di valutazione utilizzati, con indicazione degli impatti anche sul bilancio dell'esercizio precedente.

Nella relazione sulla gestione si devono indicare gli elementi relativi all'andamento delle donazioni in natura, mettendo in evidenza i dati relativi all'esercizio precedente per la stessa tipologia di transazione.

corso dell'esercizio la valutazione delle scorte potrebbe variare se si assumono come utilizzati per primi i pezzi acquisiti più recentemente o, viceversa, se sono stati utilizzati per primi i beni acquisiti in epoca più remota. In questo caso il magazzino è formato dai pezzi di più recente acquisizione. In questo caso in un regime di prezzi crescenti la valutazione aumenta, in un regime di prezzi decrescenti la stessa valutazione diminuisce.

⁵ Cfr. la disciplina del lavoro benevolo e delle erogazioni liberali di servizi.

C. DONAZIONI DI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ED IMMATERIALI

C.1. Premessa e rinvio

L'acquisizione di beni materiali o immateriali destinati ad essere considerati immobilizzazioni costituisce una tipologia di transazioni già esaustivamente codificate (rispettivamente) nei principi contabili n. 16 e n. 24 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri ai quali si rimanda per la definizione e la classificazione delle stesse.

Questo documento perciò tratta ed approfondisce solo l'acquisizione a titolo gratuito di beni, considerati immobilizzazioni.

C.2. Criteri di rilevazione

Per ragioni di prudenza, nel principio contabile n. 24 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri si prescrive che le acquisizioni a titolo gratuito di immobilizzazioni immateriali non debbano essere iscritte nell'attivo patrimoniale per mancanza di un costo e di altri attendibili elementi valutativi.

Per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito, nel principio contabile n. 16 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri si prevede che siano contabilizzate nel momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce al donatario¹, in quanto è con tale passaggio che vengono trasferiti i rischi ed i benefici relativi a questi beni. Se non ancora avvenuto il definitivo trasferimento, le immobilizzazioni vengono iscritte tra i conti d'ordine².

Le immobilizzazioni materiali devono essere iscritte nell'attivo patrimoniale e devono partecipare al processo di ammortamento, alla pari delle immobilizzazioni acquisite a titolo oneroso.

C.3. Criteri di valutazione

Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito devono essere valutate al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse al momento dell'acquisizione, al netto degli oneri e dei costi (sostenuti e da sostenere) affinché le stesse possano essere utilizzate durevolmente.

Secondo il principio contabile n. 16 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, in un sistema contabile a valori storici, l'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile³. Nello stesso principio

¹ Cfr. *Principi Contabili - n. 16 Le immobilizzazioni materiali* par. D.II.d) *Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito*

² Si trattava spesso della contabilizzazione di immobili da parte di associazioni non riconosciute, per i quali non era ancora intervenuta l'autorizzazione governativa. Ora tale regime autorizzativo è stato definitivamente soppresso (cfr. legge 192/2000).

³ Per la trattazione dell'ammortamento si rimanda al principio contabile n. 16 par. D.XI) *Ammortamento*

contabile⁴ si afferma la necessità dell'ammortamento delle immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito.

Nel documento n. 93 del F.a.s.b.⁵ si sostiene la necessità dell'ammortamento di questi beni in quanto essi forniscono benefici all'e.n.p. sia se acquisiti a titolo oneroso, sia a titolo gratuito.

Il gruppo di lavoro ritiene che le immobilizzazioni materiali debbano essere sempre ammortizzate, indipendentemente dal titolo del loro acquisto.

C.4. Criteri di rappresentazione

Nel principio contabile n. 16⁶ si prevede che il valore netto delle immobilizzazioni oggetto di donazione (valore di mercato al netto degli oneri e dei costi per l'acquisizione) deve avere come contropartita un provento nel conto economico che, nelle imprese *profit*, ha natura straordinaria in quanto l'attività dell'impresa è improntata a relazioni economiche di scambio.

Negli e.n.p., spesso i proventi derivano da campagne di raccolta fondi e quindi l'acquisizione gratuita di un bene, da considerarsi immobilizzazione, può essere assimilata a tali proventi che hanno natura ordinaria.

Il gruppo di lavoro ritiene corretti i seguenti due modi alternativi di rappresentazione in bilancio⁷:

- a) il bene da considerarsi immobilizzazione ricevuto in donazione avrà come contropartita un provento ordinario.
- b) le donazioni di beni da considerarsi immobilizzazioni possono non transitare nel conto economico, mediante l'appostazione diretta a riserva del controvalore dell'immobilizzazione stessa.

C.5. Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

I beni considerati immobilizzazioni pervenuti a seguito di donazioni dovranno essere ammortizzati secondo piani di ammortamento stabiliti in funzione dell'utilizzazione dei beni all'interno dell'attività tipica dell'e.n.p..

I beni che sono temporaneamente non utilizzati devono essere ugualmente ammortizzati.

L'ammortamento andrà sospeso per quei beni non utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare.

Sono esclusi i terreni, i fabbricati civili, le collezioni di oggetti d'arte e, in generale tutti quei beni la cui utilità non si esaurisce.

Qualora la donazione dei beni costituenti immobilizzazioni, sia stata rappresentata in base al criterio di cui al punto a) del precedente paragrafo, allora il provento dovrà essere sospeso e rinviato ai futuri esercizi (proventi anticipati). La rilevazione degli ammortamenti avverrà secondo le normali tecniche contabili.

⁴ Cfr. *Principi Contabili - n. 16 Le immobilizzazioni materiali* par. D.II.d) *Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito*.

⁵ Sfas n. 116 e 117.

⁶ Cfr. *Principi Contabili - n. 16 Le immobilizzazioni materiali*.

⁷ Cfr. par. 6. *Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione*

Le quote di proventi anticipati saranno imputate al conto economico in base al piano di ammortamento stabilito per l'immobilizzazione: in questo modo l'effetto dell'ammortamento sarà annullato dall'imputazione delle quote di proventi anticipati al conto economico.

Nel caso sub b), la rilevazione dell'ammortamento avverrà sempre secondo le normali tecniche contabili, ma la riserva relativa alle immobilizzazioni ricevute in donazione sarà utilizzata annualmente in funzione del piano di ammortamento stabilito per le stesse.

C.6. Nota integrativa e relazione sulla gestione

I criteri di rilevazione, di valutazione e di rappresentazione delle acquisizioni a titolo gratuito di beni costituenti immobilizzazioni devono essere separatamente evidenziati nella sezione relativa alle immobilizzazioni.

Deve essere indicato altresì l'ammontare delle acquisizioni avvenute a titolo gratuito nell'esercizio con separata indicazione di quelle avvenute, allo stesso titolo, nell'anno precedente.

Allo stesso modo devono essere riportati i criteri e le modalità di ammortamento adottati per questa tipologia di beni nonché eventuali deroghe e modifiche dei criteri utilizzati negli esercizi precedenti (per esempio la sospensione del processo di ammortamento).

Nella relazione sulla gestione devono essere evidenziate, con indicazione anche dei dati relativi agli anni precedenti:

- le modalità di impiego dei beni acquisiti a titolo gratuito
- i mutamenti di destinazione dei beni
- le incompatibilità con l'attività dell'e.n.p. o con i vincoli posti dai donatori
- eventuali piani di dismissione dei beni ricevuti e ritenuti non più utilizzabili dall'e.n.p.

C.7. Trattamento secondo i principi contabili F.A.S.B.

L'esperienza statunitense in tema di e.n.p., pur maturata in altri contesti sia economici che sociali, è più approfondita di quella italiana.

Il F.a.s.b. stabilisce nel documento n. 116 i principi per la contabilizzazione delle contribuzioni effettuate o ricevute. In questo ambito le donazioni di beni materiali e/o immateriali vengono distinte a seconda dei vincoli più o meno permanenti imposti dal donatore (contribuzioni non vincolate, contribuzioni vincolate e trasferimenti di fondi liquidi o di altre attività soggette a condizioni). Secondo il F.a.s.b. un vincolo imposto dal donatore limita l'uso dei beni donati. Una condizione invece crea una barriera da superare prima che i beni trasferiti o promessi divengano contribuzioni a tutti gli effetti.

Nel dibattito che si è sviluppato negli Stati Uniti, circa il trattamento delle donazioni (contribuzioni) con vincolo, alcune correnti di pensiero hanno sostenuto che tali fenomeni generano passività dal momento che è sempre possibile la richiesta di restituzione da parte del donatore. Il F.a.s.b. ha però concluso che, seppure i vincoli comportino delle limitazioni sull'uso delle risorse ricevute, le donazioni non possono mai generare passività perché questo comporterebbe una sovrastima delle passività totali degli e.n.p..

La presenza di vincoli o di condizioni nelle donazioni determina una diversa contabilizzazione del fenomeno.

Secondo il F.a.s.b. una donazione:

- con vincolo permanente trova la sua contropartita nel patrimonio netto vincolato permanentemente;
- con vincolo temporaneo trova la sua contropartita nel patrimonio netto vincolato temporaneamente;
- senza alcun vincolo trova la sua contropartita nel patrimonio netto non vincolato.

C.8. Donazione di collezioni di oggetti d'arte

Secondo i principi F.a.s.b.⁸, la contabilizzazione di beni da collezione o di rilevante interesse storico ed artistico e simili deve avvenire tra le attività dell'e.n.p. in quanto produttive di proventi⁹. Vi sono critiche a questa interpretazione in quanto si sostiene che i beni da collezione e simili non sono materialmente vendibili oppure il vincolo è tale da configurare un'amministrazione fiduciaria degli stessi. Il Fasb ha tuttavia concluso che l'appostamento tra le attività patrimoniali è corretto perché l'e.n.p. trae comunque benefici dal possesso dei beni da collezione e simili.

Al contrario degli altri beni, si ritiene che i beni da collezione e simili non debbano essere oggetto del processo di ammortamento in quanto considerati "inesauribili".

Viene sottolineata l'importanza di contabilizzare le transazioni che riguardano i beni da collezione separatamente dalle voci contabili che riguardano ricavi, costi, utili e perdite al fine di ridurre le possibilità di confusione derivanti dalle inesattezze che risultano dalla mancata capitalizzazione dei beni da collezione.

Il gruppo di lavoro ritiene che la soluzione proposta dal F.a.s.b. su questo tema sia integralmente applicabile anche alla realtà italiana.

⁸ Cfr. *Beni da collezione offerti in contributo*, Sfas n. 116.

⁹ Si pensi infatti ad un e.n.p. che attraverso la gestione di una collezione d'arte riesce a raccogliere proventi da utilizzare per scopi assistenziali, oppure proventi da utilizzare per gestire l'esposizione della collezione e/o per incrementarla con nuovi acquisti.

D. DONAZIONI DI TITOLI E PARTECIPAZIONI CONSIDERATI IMMOBILIZZAZIONI O ATTIVO CIRCOLANTE.

D.1. Premessa e rinvio

Nell'attivo dello stato patrimoniale devono essere separatamente classificati partecipazioni e titoli a seconda che tali voci costituiscano o meno immobilizzazioni finanziarie¹.

Il principio contabile n. 20 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri definisce e differenzia in modo compiuto i titoli e le partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie e i titoli e partecipazioni immobilizzate.

Nell'ambito sia delle immobilizzazioni sia dell'attivo circolante, le partecipazioni devono essere ulteriormente distinte a seconda dell'intensità del legame partecipativo (imprese controllate, collegate ed altre).

In considerazione della eterogeneità degli e.n.p., il gruppo di lavoro non ravvisa la necessità di diversificare tale classificazione in modo specifico per gli e.n.p., perché si ritiene sufficiente sia per enti che normalmente detengono titoli e partecipazioni² sia per enti che al contrario detengono queste attività solo per momentanee situazioni di *surplus* di tesoreria.

Si rimanda perciò al citato principio contabile n. 20 per ogni ulteriore definizione e classificazione.

D.2. Criteri di rilevazione e di valutazione

Vale quanto detto per le immobilizzazioni materiali e pertanto il momento in cui occorre rilevare l'acquisizione dei titoli e delle partecipazioni è quello del passaggio di proprietà. Per la particolarità dei beni, il passaggio delle proprietà avviene in presenza di una formale donazione o di un legato³.

Il principio contabile n. 20 dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri non prende in esame l'acquisizione gratuita di titoli e partecipazioni. Tuttavia si ritiene che i criteri di valutazione siano applicabili anche a questa particolare fattispecie.

I criteri di valutazione sono, in base all'art. 2426 cod. civ., diversi in relazione ad attività finanziarie immobilizzate ed attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

Le prime devono essere iscritte al costo di acquisto e rettificate in diminuzione in presenza di perdite durevoli di valore, ripristinando, in tutto o in parte, il costo qualora successivamente vengano meno i motivi della rettifica.

Inoltre le immobilizzazioni in imprese controllate e collegate possono essere valutate, in alternativa al criterio del costo, secondo il metodo del patrimonio netto.

Titoli e partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni devono invece essere valutati al minore fra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

¹ Cfr. artt. 2424 e 2424-*bis* cod. civ.

² E.n.p. che svolgono un'attività di *grant making* per esempio.

³ Cfr. la definizione di donazione, legato ed erogazione liberale nella premessa di questo documento.

Per gli strumenti finanziari, diversi da quelli primari, quali le azioni e le obbligazioni, la direttiva 2001/65/Ce⁴, ha individuato una differente metodologia di valorizzazione incentrata sul “valore equo” o “valore corrente” (*fair value*)⁵.

L'intervento normativo si è reso opportuno in considerazione della circostanza che il criterio basilare tradizionale per procedere alla valutazione delle poste, cioè quello del costo storico, non si è rilevato propriamente adeguato a rappresentare i cosiddetti strumenti finanziari.

I provvedimenti necessari al recepimento della direttiva dovranno essere adottati dagli Stati membri entro la data del 1° gennaio 2004.

D.3. Criteri di rappresentazione

E' consigliabile l'utilizzo delle seguenti contropartite⁶:

- a) un provento ordinario, se la donazione o il legato non ha vincoli ed è classificabile nell'attivo circolante; qualora si tratti di titoli classificabili tra le immobilizzazioni, sarà incrementata una riserva, parte ideale del patrimonio netto, che rispecchi eventuali vincoli imposti dai donatori⁷
- b) la diretta collocazione a riserva, classificata secondo i vincoli, in quanto si tratta di un aumento del patrimonio dell'e.n.p.

Per quanto attiene la fenomenologia legata alle operazioni sui titoli e sulle partecipazioni (rivalutazioni, svalutazioni ecc.), si rimanda a quanto stabilito nel principio contabile n. 20.

D.4. Principi contabili F.a.s.b.

Secondo il Fasb⁸, la valutazione dei titoli azionari (con valore equo direttamente determinabile) e di tutti gli investimenti in titoli obbligazionari deve essere effettuata al valore equo nello stato patrimoniale, dove per “*valore equo*” di un'attività deve intendersi l'ammontare al quale l'attività stessa potrebbe essere acquistata o venduta in una transazione corrente, che non sia una vendita forzata o una liquidazione. La valutazione al valore equo permette, tra l'altro, di “fornire quelle informazioni che risultino utili per valutare la capacità dell'organizzazione di fornire servizi”.

La rilevazione di utili, perdite e proventi da investimenti devono confluire nel rendiconto gestionale come incrementi o diminuzioni

- del patrimonio netto permanentemente vincolato;

⁴ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie L, del 27 ottobre 2001 n.283, a modifica delle direttive di riferimento per la formazione dei conti annuali e consolidati delle società commerciali e industriali, nonché delle banche e di altre istituzioni finanziarie.

⁵ Alla definizione del “valore equo” è dedicato il nuovo articolo 42-ter della direttiva 78/660/Cee, così come modificata dal recente provvedimento, secondo il quale occorre prendere a riferimento:

- il valore di mercato, cioè quello al quale un'attività può essere acquistata o una passività può essere estinta fra le parti indipendenti, allorché per lo strumento finanziario di cui si tratta o almeno per i suoi componenti ovvero per uno strumento simile, sia possibile individuare facilmente un mercato affidabile;
- il valore ottenibile secondo tecniche valutative generalmente accettate, che consentano di conseguire un valore ragionevolmente prossimo a quello di mercato, laddove quest'ultimo non sia facilmente individuabile.

⁶ Cfr. par. 6. *Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione*

⁷ Cfr. la definizione dei vincoli nelle immobilizzazioni materiali nel presente documento.

⁸ Cfr. Sfas n. 124 - novembre 1995.

- del patrimonio netto temporaneamente vincolato;
 - del patrimonio netto non vincolato,
- a seconda dei vincoli posti dal donatore o dalla legge.

E. IL LAVORO BENEVOLO

E.1. Definizione e caratteristiche

Per lavoro benevolo si intendono le prestazioni di lavoro effettuate gratuitamente da personale volontario a favore dell'e.n.p..

Queste prestazioni rappresentano un'erogazione liberale in natura nei confronti dell'e.n.p. in quanto il lavoro benevolo si traduce in un risparmio di risorse finanziarie: le prestazioni ricevute costituirebbero un costo se l'e.n.p. dovesse reperirle sul mercato del lavoro.

Non rientrano, invece, nel concetto di lavoro benevolo le prestazioni rese nell'ambito di funzioni normalmente non remunerate, come quelle dei componenti dell'organo amministrativo, del presidente ecc.¹

Il lavoro benevolo si differenzia dalle prestazioni di servizi rese gratuitamente in quanto i soggetti che svolgono lavoro benevolo non sono né imprenditori né liberi professionisti.

E' considerato lavoro benevolo la prestazione resa da soggetti che potrebbero essere inquadrati come lavoratori subordinati o come collaboratori coordinati e continuativi.

E.2. Criteri di rilevazione e valutazione

La corretta rilevazione e contabilizzazione del fenomeno del lavoro benevolo concorre non solo alla rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'e.n.p., ma anche ad evidenziare la dinamicità dell'e.n.p., soprattutto laddove la componente umana dell'ente è costituita da soggetti che prestano la propria opera in modo volontario.

Il fenomeno non è facilmente rilevabile. Tale difficoltà può avere riflessi nel processo valutativo, con evidenti rischi di sopravvalutazione del fenomeno.

Occorre perciò operare su due piani distinti ma complementari tra loro:

- la rilevazione deve avvenire attraverso un affidabile sistema di controllo delle presenze dei volontari;
- la valutazione deve avvenire al valore equo e quindi si devono prendere a riferimento i salari e gli stipendi erogati ai dipendenti dell'e.n.p..

Qualora non vi siano dipendenti all'interno dell'e.n.p., occorre fare riferimento alle tabelle salariali previste per prestazioni ed inquadramenti similari.

Se l'e.n.p. utilizza prevalentemente prestazioni derivanti da contratti di collaborazione coordinata e continuativa, si ritiene accettabile l'assunzione, come riferimento, dei parametri validi all'interno dell'e.n.p. per prestazioni similari.

Nel determinare il valore equo, occorre tenere conto degli oneri previdenziali che sarebbero dovuti in caso di rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa e si devono prendere in considerazione i costi relativi all'accantonamento del trattamento di fine rapporto (*ex art. 2120 c.c.*).

¹ Tuttavia secondo i Commissaires aux Comptes francesi (in considerazione di contesti sociali e di terzo settore differenti - n.d.r.) non è considerato lavoro benevolo la prestazione resa dai "militanti", cioè coloro che distribuiscono volantini, pubblicazioni o raccolgono fondi sulla pubblica via (cfr. *Guide de Contrôle des Commissaires aux Comptes - Les contrôles dans les associations*, édition juillet 1996, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).

In presenza di contratti di collaborazione coordinata e continuativa, il trattamento di fine rapporto e sommato agli oneri figurativi se l'e.n.p. prevede normalmente tale indennità nei contratti stipulati a titolo oneroso.

Non deve essere rivalorizzata a valori correnti la prestazione lavorativa remunerata a valori ridotti², rispetto ai salari o agli stipendi correnti o ai compensi per collaborazioni coordinate e continuative.

E.3. Criteri di rappresentazione

Il lavoro benevolo può trovare³:

- a) collocazione (integrale) nel conto economico, come onere figurativo d'esercizio, in quanto si tratta dell'onere che l'e.n.p. sosterebbe per un'eguale prestazione di lavoro a titolo oneroso, e come provento figurativo d'esercizio in quanto evidenzia il provento derivante dalla liberalità ricevuta;
- b) collocazione nello stato patrimoniale per la parte considerata una componente del progetto per il quale si otterranno contributi da enti finanziatori⁴ e collocazione nel conto economico per la parte considerata supporto alla struttura propria dell'e.n.p..

Si ritiene che la collocazione nella sola nota integrativa non sia sufficiente per evidenziare il fenomeno, come pure l'esposizione nei conti d'ordine.

E.4. Rappresentazione nel conto economico

In considerazione della particolare forma che il conto economico può assumere negli e.n.p.⁵ si ritiene che il lavoro benevolo possa essere inserito nell'area gestionale alla quale si riferisce e nell'ambito degli oneri per prestazioni di lavoro dipendente o delle prestazioni di servizi se si tratta di prestazioni che potrebbero ricadere nell'ambito della collaborazione coordinata e continuativa.

Tra i proventi troverà collocazione tra le donazioni e i contributi ricevuti per lavoro benevolo.

E.5. Lavoro benevolo e costruzioni in economia

Se alla realizzazione di immobilizzazioni materiali concorre il lavoro benevolo, occorre accreditare il conto economico della parte imputabile alla costruzione in economia ed iscrivere tale quota ad incremento degli altri costi capitalizzati.

Allo stesso modo deve essere ridotta di pari importo la parte relativa ai proventi, con contropartita rappresentata dai ricavi anticipati.

Annualmente, una quota di ricavi anticipati viene iscritta a conto economico in funzione del piano di ammortamento previsto per l'immobilizzazione.

² E' il caso delle cooperative sociali (ex legge 381/91) in relazione alla retribuzione corrisposta al socio lavoratore in regime di salario medio convenzionale.

³ Cfr. par. 6. *Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione*

⁴ Cfr. *infra B.2 Criteri di rilevazione e valutazione*

⁵ Classificazione per destinazione alle funzioni gestionali o "per aree gestionali", cfr. le Raccomandazioni per la redazione del bilancio emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti

E.6. Nota integrativa e relazione sulla gestione

Del lavoro benevolo si deve fare menzione nella nota integrativa, con indicazione dei criteri di rilevazione e di valutazione seguiti e delle eventuali variazioni di tali criteri rispetto all'anno precedente.

I dati qualitativi (aree di attività) e quantitativi relativi al lavoro benevolo devono essere esposti confrontando gli stessi con quelli dell'anno precedente.

Qualora il lavoro benevolo sia stato impiegato nella realizzazione in economia di immobilizzazioni materiali, le prestazioni di lavoro benevolo devono essere descritte nella sezione relativa alle immobilizzazioni.

Nella relazione sulla gestione devono inoltre essere indicate ulteriori informazioni circa il lavoro benevolo, con indicazione anche dei dati relativi all'anno precedente:

- il numero dei volontari effettivi e quelli necessari per poter svolgere l'attività dell'e.n.p.;
- il numero dei volontari stabilmente utilizzati ;
- il loro grado di qualifica con riferimento all'attività svolta dall'e.n.p.⁶;
- le notizie circa l'attività di formazione del personale volontario e se tale attività è svolta all'interno dell'e.n.p. o utilizzando strutture esterne (e.n.p. di secondo livello, centri di formazione privati, corsi di formazione organizzati dai centri di servizio ex legge 261/91);
- eventuali notizie di confronto circa gli e.n.p. che svolgono attività uguali o simili nello stesso ambito territoriale.

⁶ Per esempio se i volontari utilizzati sono tutti abilitati al soccorso in base alle norme che regolano gli e.n.p. che svolgono il servizio di assistenza e trasporto con autoambulanze.

E.I. DISTACCO TEMPORANEO DI PERSONALE DIPENDENTE

E.I.1. Definizione e caratteristiche

Per distacco temporaneo di personale si intende la messa a disposizione da parte di terzi imprenditori (persone fisiche, giuridiche ed enti), delle prestazioni lavorative di propri dipendenti a favore dell'e.n.p..

Il fenomeno rappresenta un'erogazione liberale nei confronti dell'e.n.p. quando all'ente beneficiario non è richiesta una controprestazione. In tal caso è trattato come il lavoro benevolo.

E.I.2. Criteri di rilevazione e valutazione

Contrariamente al lavoro benevolo, la rilevazione del distacco temporaneo di personale è più agevole: il personale distaccato è normalmente retribuito dal soggetto distaccante in base ad un contratto di lavoro subordinato. Pertanto l'ammontare della retribuzione, degli oneri previdenziali e degli oneri accessori a carico del soggetto distaccante e relativi ai lavoratori comandati presso l'e.n.p. costituiscono il parametro di riferimento per la valutazione del fenomeno.

La rilevazione in ogni caso deve avvenire attraverso un affidabile sistema di controllo delle presenze, affinché non vi sia discrepanza tra quantità di lavoro prestata e ammontare degli oneri rilevati.

E.I.3. Criteri di rappresentazione

Il distacco temporaneo del personale può trovare¹:

- a) collocazione (integrale) nel conto economico, come onere figurativo d'esercizio, in quanto si tratta dell'onere che l'e.n.p. sosterebbe per un'eguale prestazione di lavoro a titolo oneroso, e come provento figurativo d'esercizio in quanto evidenzia il provento derivante dalla liberalità ricevuta;
- b) collocazione nello stato patrimoniale per la parte considerata una componente del progetto per il quale si otterranno contributi da enti finanziatori² e collocazione nel conto economico per la parte considerata supporto alla struttura propria dell'e.n.p..

Non si ritiene corretta la sola collocazione nella nota integrativa come informazione supplementare perché, contrariamente al lavoro benevolo, il distacco temporaneo del personale presenta elementi valutativi certi.

¹ Cfr. par. 6. *Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione*

² Cfr. *infra E.3 Criteri di rappresentazione*

E.I.4. Rappresentazione nel conto economico

In considerazione della particolare forma che il conto economico può assumere negli e.n.p.³ si ritiene che il distacco temporaneo di personale possa essere inserito tra gli oneri per prestazioni di lavoro dipendente nell'area gestionale di competenza.

Tra i proventi il lavoro benevolo troverà collocazione tra le donazioni e i contributi ricevuti per distacco temporaneo di personale.

E.I.5. Distacco temporaneo di personale e costruzioni in economia

Se alla realizzazione di immobilizzazioni materiali concorre il distacco temporaneo, occorre accreditare il conto economico della parte imputabile alla costruzione in economia ed inserire tale quota ad incremento degli altri costi capitalizzati.

Allo stesso modo deve essere ridotta di pari importo la parte relativa ai proventi con contropartita rappresentata dai ricavi anticipati.

Annualmente, una quota di ricavi anticipati viene iscritta a conto economico in funzione del piano di ammortamento previsto per l'immobilizzazione.

E.I.6. Nota integrativa e relazione sulla gestione

Del distacco temporaneo di personale si deve fare menzione nella nota integrativa, con indicazione dei criteri di rilevazione e di valutazione seguiti e delle eventuali variazioni di tali criteri rispetto all'anno precedente.

I dati qualitativi (aree di attività) e quantitativi relativi al distacco temporaneo di personale devono essere esposti confrontando gli stessi con quelli dell'anno precedente.

Qualora il distacco temporaneo di personale sia stato impiegato nella realizzazione in economia di immobilizzazioni materiali, le prestazioni di distacco temporaneo devono essere descritte nella sezione relativa alle immobilizzazioni.

Nella relazione sulla gestione devono inoltre essere indicate ulteriori informazioni circa il distacco temporaneo di lavoro dipendente, con indicazione anche dei dati relativi all'anno precedente:

- il numero dei lavoratori distaccati ed il loro utilizzo all'interno dell'ente;
- le notizie circa le motivazioni che hanno comportato il distacco del personale;
- eventuali notizie di confronto circa gli e.n.p. che svolgono attività uguali o simili nello stesso ambito territoriale.

³ Cosiddetta "per aree gestionali", cfr. le Raccomandazioni per la redazione del bilancio emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti

F. CONTRIBUTIONI DI SERVIZI

F.1. Definizione e caratteristiche

Per contribuzioni di servizi si intendono le prestazioni rese da liberi professionisti o imprenditori in possesso di una preparazione specializzata e che di norma sarebbero acquisiti dietro pagamento se non fossero ricevuti in contribuzione.

Le erogazioni liberali di servizi possono essere presenti sia nella fase iniziale e, quindi, per la costituzione e l'avvio dell'ente, sia durante la concreta attuazione del programma che l'ente si propone di realizzare (*mission*).

Tutte le fattispecie sopra descritte possono essere ricondotte nell'ambito delle erogazioni liberali di servizi in quanto presentano i seguenti elementi comuni:

- le prestazioni di servizi oggetto di contribuzione devono essere normalmente remunerate;
- sono rese da soggetti liberi professionisti o da imprese¹;
- danno luogo ad un risparmio di risorse finanziarie in quanto i servizi ricevuti gratuitamente determinerebbero un costo ove l'ente dovesse rivolgersi al mercato;
- devono essere valutate con un sufficiente grado di affidabilità².

F.2. Criteri di rilevazione e di valutazione

La rilevazione del fenomeno non è particolarmente agevole in quanto si tratta di elementi intangibili. Pertanto, al pari del lavoro benevolo, occorre predisporre un efficiente sistema di rilevazione dei servizi ricevuti. Tuttavia il sistema non può basarsi esclusivamente sulla rilevazione della presenza fisica del prestatore del servizio in quanto, nel valore dei servizi erogati, soprattutto se di tipo libero-professionali, esiste una componente riconducibile al vantaggio arrecato all'utente.

La rilevazione deve essere pertanto eseguita con *"ragionevole affidabilità e le relative informazioni devono essere fedeli, verificabili e neutrali"*³.

Si ritiene corretta la valutazione al valore equo e quindi, se esistenti, devono essere utilizzati come riferimento i prezzi applicati in condizioni di libera concorrenza, nel tempo e nel luogo in cui i servizi sono stati prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Se esistenti, possono essere applicate, per servizi uguali o simili, le tariffe professionali o i listini del soggetto erogatore e, in mancanza, le mercuriali e i listini delle camere di commercio, tenuto conto degli sconti d'uso.

F.3. Criteri di rappresentazione

Per la corretta iscrizione in bilancio delle erogazioni liberali di servizi si rinvia a quanto affermato a proposito del lavoro benevolo.

Le donazioni di servizi possono trovare⁴:

¹ Cfr. sul punto specifico il paragrafo riguardante la definizione del "lavoro benevolo".

² In realtà questo elemento non è indispensabile affinché la contribuzione delle prestazioni possa essere riconosciuta, ma semplicemente affinché la stessa possa essere correttamente rilevata e valutata.

³ Come precisato dai principi contabili statunitensi.

⁴ Cfr. par. 6. *Terminologia utilizzata e limiti della presente raccomandazione*

- a) collocazione (integrale) nel conto economico, come onere figurativo d'esercizio, in quanto si tratta dell'onere che l'e.n.p. sosterebbe per un'eguale prestazione di servizi a titolo oneroso, e come provento figurativo d'esercizio in quanto evidenzia il provento derivante dalla liberalità ricevuta. Qualora i servizi ricevuti gratuitamente siano destinati ad essere inglobati in immobilizzazioni materiali, occorre capitalizzare l'ammontare del valore dei servizi ricevuti, imputandoli all'immobilizzazione stessa. I proventi, dapprima imputati al conto economico, devono essere imputati ad una riserva, parte ideale del patrimonio netto, tenuto conto degli eventuali vincoli imposti sull'immobilizzazione;
- b) collocazione nello stato patrimoniale per la parte considerata una componente del progetto per il quale si otterranno contributi da enti finanziatori⁵ e collocazione nel conto economico per la parte considerata supporto alla struttura propria dell'e.n.p..

F.4. Nota integrativa e relazione sulla gestione

Nella nota integrativa devono essere indicati i criteri di rilevazione dei servizi ricevuti gratuitamente nonché i criteri utilizzati per la valutazione.

Nella relazione sulla gestione devono essere indicati, comparandoli con quelli dell'esercizio precedente.

- i soggetti erogatori dei servizi ricevuti gratuitamente, con indicazione delle loro qualifiche professionali;
- natura e qualità dei servizi ricevuti;
- modalità di utilizzazione dei servizi ricevuti.

⁵ Cfr. infra B.2 *Criteri di rilevazione e valutazione*