

**FOCUS**

Le circolari di Cantiere terzo settore

**COME FUNZIONA  
IL NUOVO PRINCIPIO  
CONTABILE  
PER IL TERZO SETTORE**

**Un'analisi del documento  
dell'Organismo italiano  
di contabilità redatto  
avendo come riferimento  
la particolare natura  
degli enti del Terzo settore**

a cura di Maurizio Postal e Matteo Pozzoli

Gli enti del Terzo settore (Ets) sono tenuti a predisporre il proprio bilancio d'esercizio in conformità alle nuove disposizioni degli schemi (la "modulistica" di cui all'art. 13 del codice del Terzo settore) previsti dal [decreto ministeriale 5 marzo 2020](#) e, **almeno per quanto concerne gli Ets che redigono il bilancio in forma ordinaria, in conformità anche al principio contabile nazionale "Oic 35 - Principio contabile Ets"**. Si deve evidenziare che quest'ultimo è [stato pubblicato dall'Organismo italiano di contabilità \(Oic\), standard setter dei principi contabili italiani, in data 4 febbraio 2022](#).

Specificamente, è utile ricordare che **sia gli schemi del decreto ministeriale sia le previsioni tecniche del principio contabile sono indirizzate agli Ets che non esercitano la propria attività principalmente in forma di impresa commerciale**. Gli Ets che, al contrario, esercitano la propria attività principalmente in forma di impresa commerciale, al pari delle imprese sociali, predispongono il bilancio in base alle norme "societarie" del codice civile di cui agli articoli 2423 e seguenti.

### **Elementi di carattere generale per la redazione del bilancio d'esercizio**

Giova rammentare che l'art. 3, comma 2 del codice del Terzo settore (Cts) dispone, in termini generali, che "per quanto non previsto dal presente Codice, agli enti del Terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione".

In coerenza con tale impostazione, l'introduzione dell'Allegato del decreto ministeriale 5 marzo 2020 dispone che: "la predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'art. 13, comma 1 del decreto legislativo n. 117/2017 è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423-bis e 2426 del codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo settore".

**Il principio contabile dell'Oic, quindi, interviene, da un lato, esponendo in chiave tecnico-contabile i contenuti del decreto ministeriale, dall'altro lato, "correggendo" le previsioni societarie in materia contabile che necessitano di un trattamento particolare in ragione della natura tipica non lucrativa degli Ets.**

Il documento esamina, più nello specifico: finalità e postulati; composizione del bilancio d'esercizio; transazioni non sinallagmatiche; quote associative e apporti da soci fondatori; svalutazioni delle immobilizzazioni tecniche; disposizioni di prima applicazione. Sono, inoltre, incluse tre Appendici contenenti la normativa essenziale per la predisposizione del bilancio d'esercizio; alcuni esempi illustrativi; e, le motivazioni alla base delle decisioni assunte.

Gli stakeholder principali sono individuati in “coloro che forniscono o potenzialmente intendono fornire risorse anche sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno” e in “i beneficiari dell’attività svolta dagli enti del Terzo Settore”.

**Il documento rivede, poi, la definizione del postulato della continuità aziendale, che in assenza di uno scopo di lucro fa riferimento alla valutazione prospettica della semplice capacità dell’ente di continuare a svolgere la propria attività per un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio;** tale valutazione può essere effettuata anche a mezzo di un budget che dimostri che l’ente ha per tale periodo risorse sufficienti per svolgere la sua attività rispettando le obbligazioni assunte.

È, quindi, richiamata e commentata con riferimento agli aspetti di esposizione la normativa concernente gli schemi di bilancio.

Spazio è dedicato anche alla valorizzazione dei **componenti figurativi**, quali, *in primis*, le **attività prestate dai volontari**. I componenti figurativi **possono** (quindi si tratta di una facoltà) **essere iscritti**, secondo una metrica monetaria, **in calce al rendiconto gestionale** e, una volta imputati in tale sede, devono essere dettagliati nel prospetto di cui al punto 22 della relazione di missione. **Il principio contabile indica che tali elementi sono iscritti al loro “fair value”.** Questo coincide, nel caso dei costi figurativi dei volontari non occasionali, con “(...) l’applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dei contratti collettivi di cui all’art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n 81” (Glossario dell’Allegato al decreto ministeriale 5 marzo 2020).

### **Le transazioni non sinallagmatiche**

**La parte più significativa del principio è probabilmente quella dedicata alle “transazioni non sinallagmatiche”, intese come le transazioni per le quali non è prevista una controprestazione** (ad esempio le erogazioni liberali, i proventi del 5xmille, le raccolte fondi) **o per le quali la controprestazione è di valore simbolico.**

Le attività oggetto di donazione sono iscritte nello stato patrimoniale al “fair value” alla data di acquisizione, quando lo stesso è attendibilmente stimabile; qualora non sia invece attendibilmente stimabile, l’ente ne dà conto nella relazione di missione.

La contropartita viene determinata in ragione delle caratteristiche dell’operazione, imputando in modo correlato i pertinenti proventi nel rendiconto gestionale secondo una logica di competenza economica. In tal senso sono distinte le **erogazioni vincolate** e le **erogazioni condizionate**.

Il decreto ministeriale 5 marzo 2020 definisce le erogazioni vincolate come *“liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell’Organo amministrativo dell’ente, ad una serie di restrizioni e/o vincoli che ne delimitano l’utilizzo, in modo temporaneo o permanente”*.

A livello contabile occorre ancora distinguere a seconda che il vincolo sia imposto dall’organo amministrativo o dal donante.

Nel caso di presenza di vincolo posto dall’organo amministrativo, l’ente, nel momento in cui le risorse sono vincolate a progetti specifici, rileva un accantonamento nella voce del rendiconto gestionale A9) *“Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali”*; oppure E8), con medesima descrizione, qualora l’impegno sia volto a coprire le spese di supporto generale. La rilevazione in contropartita va registrata nella voce del Patrimonio netto vincolato All 2) *“Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali”*. La suddetta riserva è, poi, rilasciata in contropartita alla voce, anch’essa da aggiungere nel rendiconto gestionale, A10) *“Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali”*, oppure E9. Si sottolinea che le predette voci di rendiconto gestionale oggetto di movimentazione sono state inserite negli schemi dal principio contabile, sfruttando la possibilità indicata dal decreto ministeriale di inserire nuove voci o sottovoci laddove questo contribuisca a migliorare la chiarezza dell’esposizione. Ancora, si noti che le voci di *“rilascio”* sono incluse a livello espositivo nella sezione dei costi con segno negativo, in quanto *“correzione”* di costi.

Qualora il vincolo sia apposto da un donatore, l’ente rileva invece in contropartita alle attività ricevute direttamente nella voce del Patrimonio Netto Vincolato All 3) *“Riserve vincolate destinate da terzi”*; successivamente, al realizzarsi della destinazione delle risorse vincolate, la riserva verrà rilasciata in contropartita all’apposita voce di provento del rendiconto gestionale o alle voci aggiunte A10) o E9) riferite all’utilizzo delle riserve vincolate.

Le erogazioni liberali condizionate, intese come *“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”*, trovano invece contropartita nel debito iscritto nella voce D5) *“Debiti per le erogazioni liberali condizionate”*. Questi saranno, poi, rilasciati al rendiconto gestionale in funzione del venir meno della condizione.

Le transazioni non sinallagmatiche prive di vincoli o condizioni sono imputate al rendiconto gestionale, iscrivendo il provento integralmente nell’esercizio in cui l’operazione ha avuto luogo.

## La prima applicazione dell'Oic 35

Ricordato che il principio contiene considerazioni anche in merito alla contabilizzazione delle quote associative e degli apporti dei fondatori, iscrivibili secondo le previsioni Oic per competenza economica o per cassa, e che l'unico modello di riduzione durevole di valore (*impairment test*) delle immobilizzazioni tecniche considerato applicabile è quello semplificato delle società di minori dimensioni (Oic 9), è importante spendere qualche riga aggiuntiva sulla contabilizzazione degli effetti derivanti dalla prima applicazione.

Sono previste tre modalità alternative di contabilizzazione:

- “retrospettiva piena”, ai sensi del principio Oic 29, con rideterminazione dei dati dell'esercizio comparativo precedente e imputazione, a fronte delle variazioni di valore di attività/passività, di una rettifica al saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio antecedente;
- “retrospettiva parziale”, con rideterminazione dei dati delle attività/passività del solo esercizio in corso e iscrizione delle variazioni di valore al saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso;
- nel solo caso in cui non sia possibile o sia eccessivamente onerosa la riscrittura, è prevista l'“applicazione prospettica”, con adozione delle nuove disposizioni a partire dalla data di inizio dell'esercizio, senza riscrittura dei valori delle attività e delle passività esistenti ad inizio esercizio.



Per ulteriori dettagli  
[www.cantiereterzosettore.it](http://www.cantiereterzosettore.it)

UN PROGETTO DI

