Enti non profit: i criteri di valutazione di bilancio

di Adriano Propersi*

Il problema della valutazione del bilancio dei soggetti non profit tende a diventare rilevante quando gli enti di maggiori dimensioni, per varie ragioni, ne richiedono la certificazione. Tali casi tendono ad estendersi a causa del frequente ricorso a finanziamenti pubblici o a campagne di raccolta fondi, dove è ormai indispensabile presentarsi ai propri sostenitori con un bilancio certificato.

La società di revisione può procedere alla certificazione di bilancio solo se sono definiti a priori i criteri di valutazione che debbono presiedere alla formazione del bilancio. Per tali ragioni appare sempre più opportuno, e talvolta necessario, redigere *ad hoc* criteri di valutazione per la specifica azienda non profit e si sente sempre di più l'esigenza di riferirsi a solidi principi dottrinali in materia. Per affrontare correttamente il tema delle valutazioni di bilancio negli enti non profit può essere di aiuto ricorrere "ai maestri" della ragioneria che già da oltre un secolo avevano affrontato taluni di questi temi, pur in un contesto sociale diverso.

Gli argomenti di cui si discute sono stati affrontati con riferimento alle aziende di erogazione e in particolare alle istituzioni di pubblica assistenza e beneficenza, molto diffuse nella realtà sociale di fine ottocento dopo l'approvazione della legge Crispi del 1891. Per quanto attiene le valutazioni di bilancio può essere utile partire dallo studioso della materia Villa, che già nel 1867 indicava la metodologia da seguire per individuare la strada da percorrere, quando affermava che per l'amministrazione di una sostanza bisogna:

- procurarsi la più chiara e precisa cognizione degli enti che costituiscono la sostanza da amministrare e del loro valore;
- stabilire, al principio di ciascun periodo di gestione, un piano di operazioni adattato all'indole della medesima;
- saper scegliere i metodi più opportuni per mantenere in evidenza ed accertare tutte quelle operazioni e per dimostrare l'effetto di ciascuna ed il loro complessivo risultamento finale».

Già allora era tracciata la strada per le valutazioni di bilancio, che devono essere orientate in relazione all'indole dell'azienda, cioè ai suoi caratteri peculiari che, nel caso delle aziende non profit, differiscono sostanzialmente rispetto alle imprese.

Con riferimento alle aziende di erogazione abbiamo molti scritti, come si diceva, soprattutto relativi alle c.d. Opere pie per le quali sono previste e codificate analitiche regole di valutazione. Faremo cenno a qualche scritto che tuttora può servire da riferimento per orientare la dottrina nell'elaborazione di principi attuali. Non abbiamo certo la pretesa in questo breve saggio di affrontare tutti i problemi che si pongono nella valutazione di bilancio degli enti non profit, ma cercheremo solo di fare alcuni cenni a problemi rilevanti, quali la valutazione delle immobilizzazioni, consci della necessità di affrontare in futuro l'argomento in modo sistematico.

La valutazione delle immobilizzazioni materiali

Una prima importante considerazione va fatta con riferimento ai beni immobili spesso così importanti nella gestione degli enti: essi costituiscono insieme

agli altri il cosiddetto patrimonio permanente, spesso contrapposto al patrimonio finanziario e circolante. Partendo da queste considerazioni la prassi dovrà individuare per le svariate tipologie di enti (sanitari, assistenziali, culturali, ricreativi, scolastici, di ricerca, ambientali ecc.) appropriati criteri di valutazione idonei alle peculiari combinazioni produttive.

Possono aiutare nelle scelte dei criteri di valutazione le classificazioni fatte dalla dottrina aziendalistica. Per esempio, andranno distinti gli immobili istituzionali rispetto a quelli adibiti eventualmente ad attività commerciali; ancora andranno distinti quelli strumentali all'attività istituzionale (l'edificio della casa di riposo, per esempio) rispetto a quelli patrimonializzati da reddito. Tali distinzioni debbono aiutare anche ai fini di stabilire le regole di valutazione di tali beni: la regola principale può essere il costo storico, eventualmente rivalutato, ma in taluni casi, quando non vi è un costo (pensiamo alle donazioni), occorre individuare criteri alternativi ragionevoli. Si potrebbe fare ricorso ai valori catastali o a stime peritali, al fine di evidenziare il valore influenzante il patrimonio netto. Spesso gli enti lasciano tali beni a valore simbolico (1 euro), ma ciò falsa agli occhi dei terzi il reale valore patrimoniale.

Altro problema di valutazione si pone con riferimento agli ammortamenti: tale accantonamento si rende opportuno per gli immobili strumentali allorché vi sia produzione di servizi a cui gli immobili stessi concorrono e vi sia un effettivo deperimento economico del bene stesso; non ha invece particolare significato con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali. Una distinzione importante è ancora fra beni disponibili e indisponibili. Gli argomenti trattati hanno rilevanza ai fini della indicazione del valore del patrimonio netto dell'ente, tema non indifferente per la determinazione di criteri di stima.

Le generali considerazioni fatte sulle valutazioni devono trovare concreta attuazione nei vari casi, che ricomprendono situazioni molto diverse, dalle grandi fondazioni di erogazione, agli enti patrimonializzati che gestiscono attività sociali (per esempio, ospedali, alla stregua delle Opere pie), alle associazioni di persone, senza patrimoni o con scarsi beni patrimoniali, alle cooperative sociali. Sarà opportuno che la dottrina stabilisca le finalità generali dei bilanci degli enti (continuità della gestione, conservazione del patrimonio, competenza economica e/o finanziaria, quest'ultima per i piccoli enti ecc.) e semmai approfondisca le problematiche proprie di taluni settori del mondo non profit (sanità, assistenza, cultura, scuola, ricerca, ambiente) individuando soluzioni specifiche per i diversi soggetti di tali peculiari ambiti.

Occorre quindi individuare criteri generali che devono, però, trovare idonea applicazione ai casi concreti e si ritiene che anche il ricorso alla tradizione ragioneristica storica possa essere di aiuto.

Da quanto esposto emerge che già sul finire del 1800, con riferimento alle istituzioni di beneficenza erano determinate con precisione in un regolamento amministrativo, tra l'altro, le regole di valutazione di bilancio di questi peculiari enti di beneficenza. Oggi non si può pervenire a un regolamento contabile amministrativo per gli enti non profit, anche per l'evoluzione che è intervenuta nel settore e per la diversità di enti in termini giuridici, di attività e di dimensione. Appare però utile che la dottrina approfondisca le regole di valutazione alla luce delle nuove esigenze del variegato mondo del Terzo Settore.

Il ricorso alla dottrina ragionieristica di fine Ottocento e primi Novecento può certamente essere di aiuto. Occorrerà anche tenere presente che le regole di valutazione degli enti hanno comunque una portata minore rispetto a quelle delle imprese e che per tali enti, in relazione alle peculiarità delle loro gestioni appare opportuno, anzi necessario, integrare l'informativa contabile del bilancio d'esercizio con informazioni sul raggiungimento della missione sociale stabilita dallo statuto e dal regolamento, ed è quindi necessario redigere, anche in forma sintetica, un bilancio di missione[1], che ricorda il "conto morale" degli enti di assistenza e beneficenza. ■

** dottore commercialista,*
docente di Economia degli enti non profit,
Politecnico di Milano e Università Cattolica di Milano

[Note:]

1) Adriano Propersi, «Il sistema di rendicontazione negli enti non profit», *Vita e Pensiero*, 2004.