OIC 35 – «Principio Contabile ETS»

Christian Rainero

Torino, 19 Febbraio 2024

© 2024 – C.Rainero

Agenda

1. Scopo del principio contabile e ambito applicativo
2. Regole e postulati del bilancio di esercizio degli ETS
3. Verifica della continuità – differenze rispetto alle imprese commerciali
4. Rapporto tra OIC 35 e altri principi contabili OIC
5. Cenni alle modalità della *first time adoption*
6. La nozione di *fair value* e l'applicabilità nell'ambito ETS
7. Cenni sulla determinazione del *fair value* nel contesto degli ETS

© 2024 – C.Rainero

1. Scopo del principio contabile e ambito applicativo

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

L'OIC 35 ha lo scopo di disciplinare i criteri per:

- la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli enti del Terzo Settore (ETS), con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto; e
- la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche degli ETS.

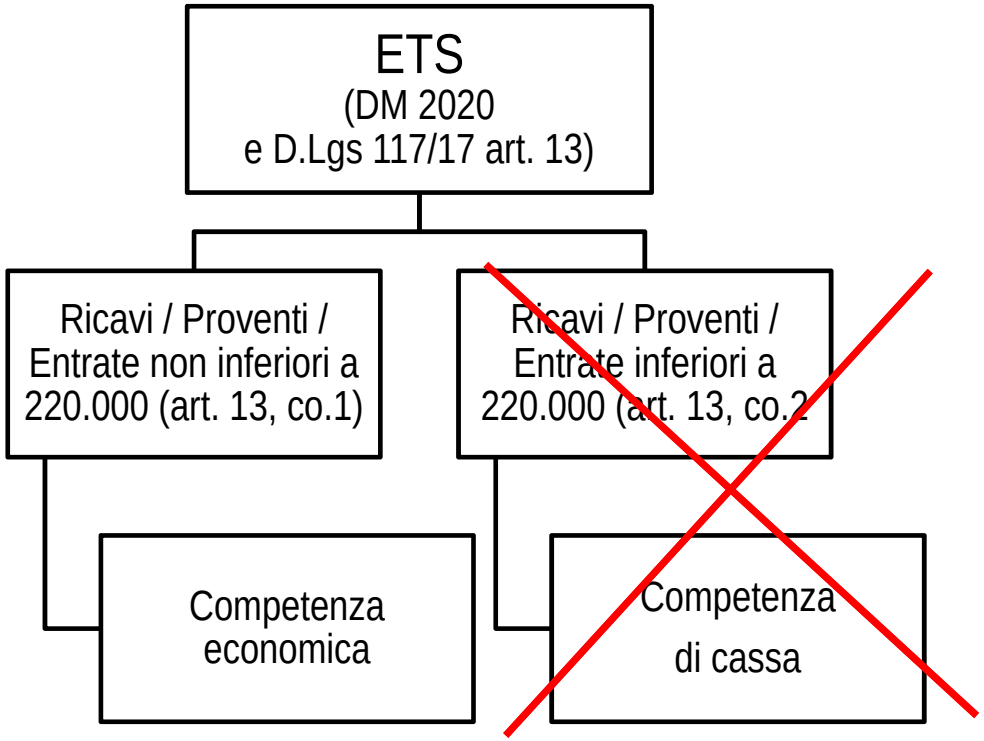
AMBITO DI APPLICAZIONE

L'OIC 35 si applica agli ETS che redigono il bilancio in base alle disposizioni dell'articolo 13 comma 1 e 3 del decreto legislativo n° 117 del 2017: **ETS che <u>non</u> esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale.**

© 2024 – C.Rainero

1. Scopo del principio contabile e ambito applicativo

AMBITO DI APPLICAZIONE



L'OIC 35 si applica solo agli ETS che redigono il bilancio utilizzando il principio della competenza economica. Si è deciso di dare priorità a tali enti perché saranno assoggettati alla revisione legale dei conti a partire dai bilanci dell'esercizio 2021.Il principio contabile per gli ETS disciplina le specificità degli enti per le quali le regole contabili ordinarie avrebbero fornito una rappresentazione non appropriata rispetto all'assenza di scopo di lucro e le finalità tipiche degli enti del Terzo Settore.

L'OIC 35 potrebbe trovare applicazione facoltativa in altri enti non commerciali non ETS, purché adottino un sistema di contabilità ispirato ai principi della competenza economica.

© 2024 – C.Rainero

2. Regole e postulati del bilancio di esercizio degli ETS

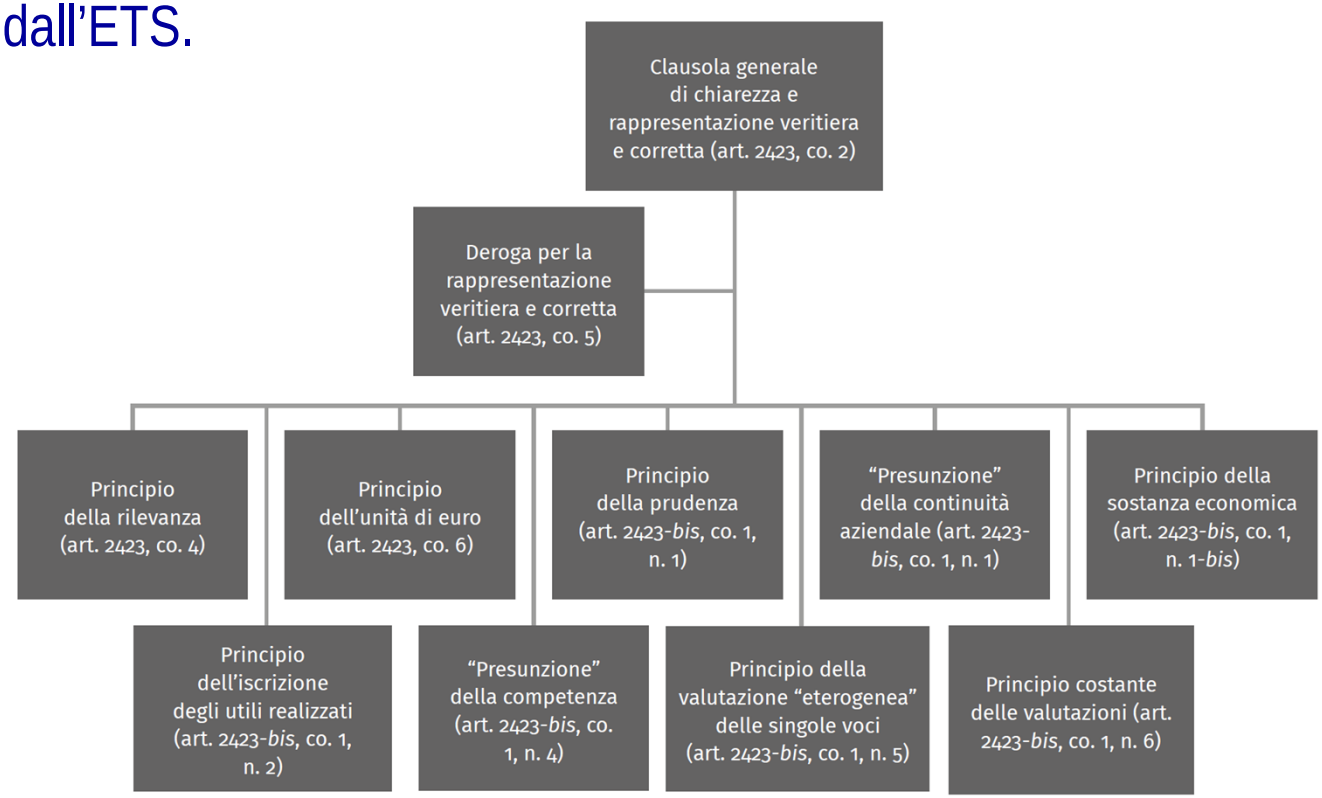
I postulati di bilancio svolgono un ruolo cruciale nella predisposizione del bilancio.

La previsione di principi contabili è richiamata dal DM 39/2020 «La predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'articolo 13, comma 1 del d.lgs.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».

© 2024 – C.Rainero

2. Regole e postulati del bilancio di esercizio degli ETS

La lettura dei principi generali dev'essere fatta alla luce delle finalità del tutto specifiche svolte dall'ETS.



OIC 35, par. 5: I destinatari primari delle informazioni del bilancio del terzo settore sono coloro che forniscono o potenzialmente intendono fornire risorse anche sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e i beneficiari dell'attività svolta dagli enti del Terzo Settore. Il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative di tali destinatari.

3. Verifica della continuità – differenze rispetto alle imprese commerciali

L'OIC 35 si sofferma sul solo principio della Continuità Aziendale.

OIC 35 (par. 6)	OIC 11 (par. 22)
L'organo di amministrazione per verificare la sussistenza del postulato della continuità aziendale effettua una **valutazione prospettica della capacità dell'ente di continuare a svolgere la propria attività** per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata predisponendo un budget che dimostri che l'ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte.	Nella fase di preparazione del bilancio, **la direzione aziendale** deve effettuare una **valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro**, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

© 2024 – C.Rainero

3. Verifica della continuità – differenze rispetto alle imprese commerciali

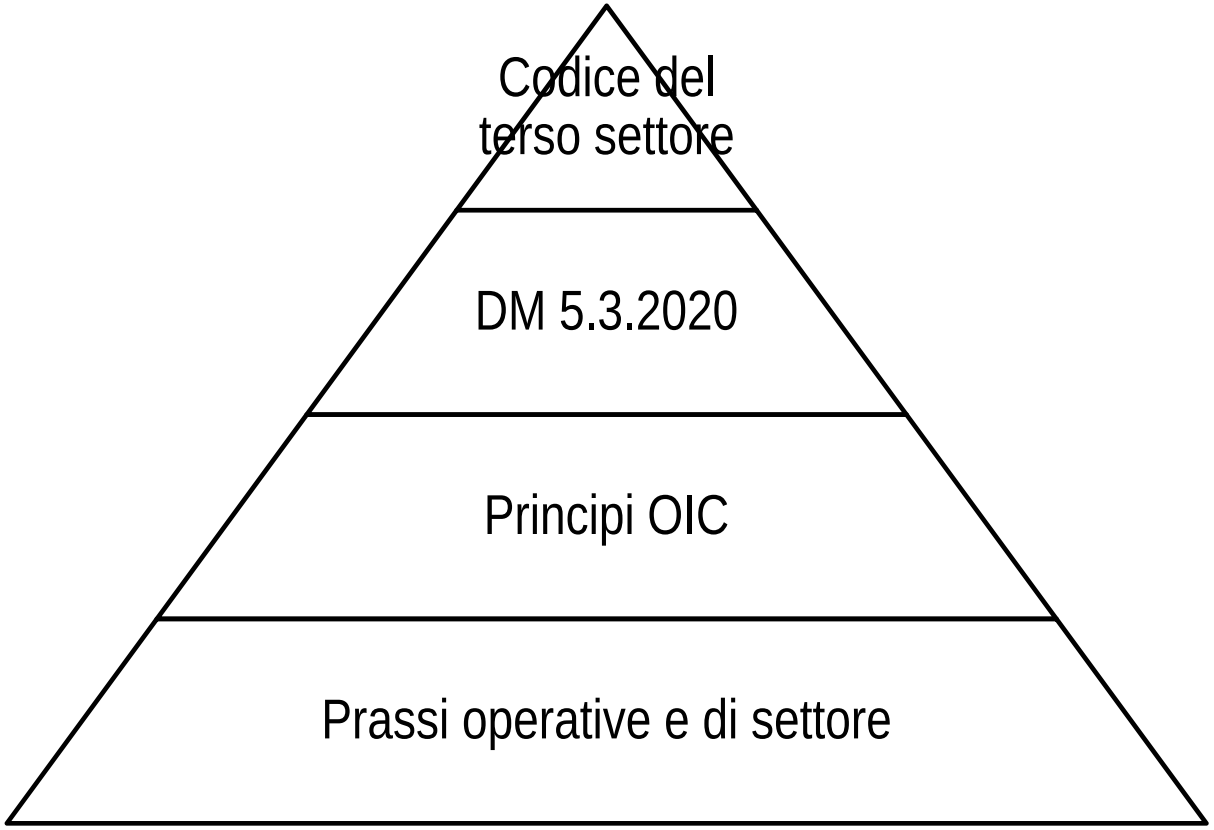
Le principali differenze sono riconducibili a due fattori:

- Diversa finalità con cui opera ETS rispetto all'impresa commerciale;
- Diversi «stakeholder primari».

La finalità non lucrativa con cui l'ETS agisce implica una verifica non tanto volta alla presenza di una condizione attuale di equilibrio economico-finanziario, quanto alla capacità di poter comunque svolgere la propria attività per un periodo futuro sempre almeno pari a 12 mesi.

OIC 35: tale valutazione può (non deve) essere fatta facendo riferimento al budget o bilancio previsionale (può essere sufficiente un budget economico) che, anche se non obbligatorio, in molti casi già previsto da Statuto (Prassi da incentivare per diffusione di cultura aziendalistica).

4. Rapporto tra OIC 35 e altri principi contabili OIC



OIC 11, Par. 4: DETERMINAZIONE DEL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE FATTISPECIE NON PREVISTE DAGLI OIC.

Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
b) le finalità ed i postulati di bilancio.

4. Rapporto tra OIC 35 e altri principi contabili OIC

Come è possibile operare nel caso in cui un'operazione dell'ETS non trovi adeguata rappresentazione con l'adozione di norme in uso?

1) Adozione di «politiche contabili» *ad hoc*, interpretando ed adottando i principi contabili generali come riferimento di base
2) Deroga alle disposizioni esistenti, nel caso in cui la rappresentazione fedele dell'operazione la renda necessaria

© 2024 – C.Rainero

5. Cenni alle modalità della first time adoption

L'OIC 35, par. 32, prevede tre soluzioni di «First time adoption»:

1) **Applicazione retroattiva «pura»**: l'ETS può applicare l'OIC 35 retroattivamente ai sensi dell'OIC 29;

2) **Applicazione retroattiva «parziale»**: l'ETS può applicare l'OIC 35 al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettuare una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso;

3) **Applicazione prospettica**: L'ETS può applicare l'OIC 35 prospetticamente (es. a partire dall'inizio dell'esercizio in corso), se non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa.

© 2024 – C.Rainero

5. Cenni alle modalità della first time adoption

1) Applicazione retroattiva «pura» nell'Anno N

- Considerare l'impatto esistente al 1 gennaio N-1 ed imputare l'effetto economico del passaggio a tale data ad una riserva (avanzi degli esercizi precedenti o altra voce ritenuta più appropriata)
- Rideterminare proforma il bilancio N-1 come se questo fosse stato predisposto seguendo le norme OIC per gli ETS
- Aprire il bilancio al 1 gennaio N, con gli importi rideterminati al 31 dicembre N-1
- Predisporre il bilancio N con le nuove disposizioni

© 2024 – C.Rainero

5. Cenni alle modalità della first time adoption

2) Applicazione retroattiva «parziale» nell'Anno N

- L'approccio retroattivo parziale si basa sulla rideterminazione dei valori ad inizio esercizio di prima applicazione
- Non prevede la rideterminazione dei valori dell'informativa comparativa
- Consente agli ETS di non dover riscrivere extra-contabilmente i valori dell'esercizio precedente

© 2024 – C.Rainero

5. Cenni alle modalità della first time adoption

3) Applicazione prospettica nell'Anno N

- Il passaggio alle nuove norme avviene semplicemente contabilizzando, a partire dal 1 gennaio N, le operazioni con le nuove tecniche, evitando di rideterminare i valori
- Approccio applicabile solo nel caso in cui la rideterminazione **non risulti fattibile** o **risulti eccessivamente onerosa**

Tale esenzione trae origine dalle disposizioni IASB in materia di passaggio IFRS secondo cui un'informazione non è considerabile ricostruibile se dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo non risulti possibile determinare l'effetto cumulato pregresso derivante dall'adozione della nuova disposizione.

© 2024 – C.Rainero

5. Cenni alle modalità della first time adoption

L'OIC 35, par. 33, prevede le seguenti **semplificazioni in sede di prima applicazione** :

1) **Non presentare il bilancio comparativo per l'esercizio N-1;**
2) **Nel caso di applicazione prospettica, non rilevare al *fair value* le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso dell'esercizio se la stima del *fair value* risulta eccessivamente onerosa. L'ente che si avvale di tale scelta ne dà informativa nella relazione di missione.**

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato la Nota n.5941 del 5 aprile 2022 per effetto della quale le semplificazioni previste in sede di prima applicazione dell'OIC 35 si estendono a tutti gli ETS che per la prima volta redigono il bilancio in base agli schemi di cui al DM 39/2020.
E' stato chiarito che l'obbligo di adozione dei modelli di nuovi modelli di bilancio si configura soltanto in seguito all'avvenuta iscrizione.

6. La nozione di fair value e l'applicabilità nell'ambito ETS

DEFINIZIONE DI FAIR VALUE (IFRS 13): «*Prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione*».

Si tratta di un «valore normale di mercato», determinato su basi convenzionali definite nei principi contabili medesimi.

Il fair value identifica l'ipotetico prezzo di cessione (exit price), ossia il valore attribuito da soggetti terzi all'azienda. Il fair value dovrebbe essere un valore basato su «input osservabili» e quindi verificabile.

© 2024 – C.Rainero

6. La nozione di fair value e l'applicabilità nell'ambito ETS

I principi contabili nazionali OIC prevedono la rilevazione al *fair value* unicamente delle immobilizzazioni materiali acquisite gratuitamente.

OIC 35 (Applicazione ETS):

- Transazioni non sinallagmatiche ossia transazioni per le quali non è prevista una controprestazione (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, contributi ecc.);
- Operazioni effettuate a valore simbolico (equivalenza alle transazioni non sinallagmatiche);
- Beni di magazzino ricevuti gratuitamente;
- Immobilizzazioni materiali e immateriali acquisite gratuitamente;
- I costi e proventi figurativi.

OIC 35, par. 22: L'iscrizione delle attività al *fair value* avviene quando è attendibilmente stimabile. Qualora il fair value non sia attendibilmente stimabile, l'ente ne dà conto nella relazione di missione.

© 2024 – C.Rainero

6. La nozione di fair value e l'applicabilità nell'ambito ETS

I principi contabili nazionali OIC prevedono la rilevazione al *fair value* unicamente delle immobilizzazioni materiali acquisite gratuitamente.

OIC 35 (Applicazione ETS):

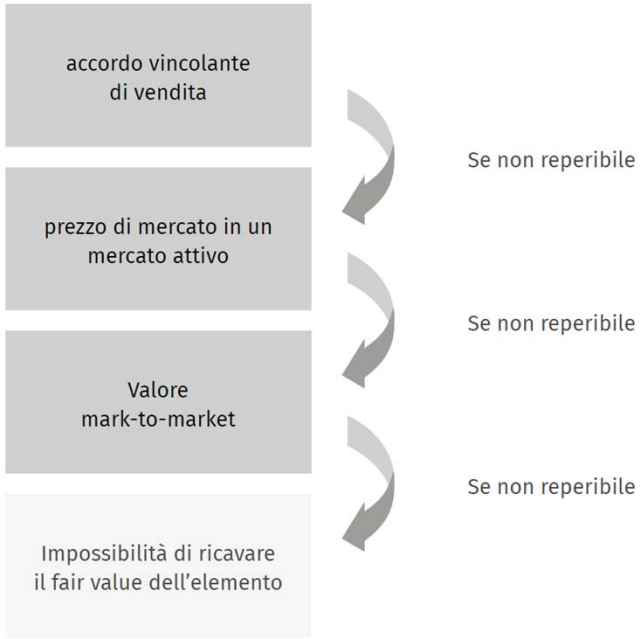
- Transazioni non sinallagmatiche ossia transazioni per le quali non è prevista una controprestazione (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, contributi ecc.);
- Operazioni effettuate a valore simbolico (equivalenza alle transazioni non sinallagmatiche);
- Beni di magazzino ricevuti gratuitamente;
- Immobilizzazioni materiali e immateriali acquisite gratuitamente;
- I costi e proventi figurativi.

OIC 35, par. 22: L'iscrizione delle attività al *fair value* avviene quando è attendibilmente stimabile. Qualora il fair value non sia attendibilmente stimabile, l'ente ne dà conto nella relazione di missione.

© 2024 – C.Rainero

7. Cenni sulla determinazione del fair value nel contesto degli ETS

DETERMINAZIONE DEL FAIR VALUE PER ELEMENTI NON MONETARI: *FAIR VALUE HIERARCHY (IFRS 13)*



1) *La migliore evidenza del fair value è data dall'esistenza di un accordo vincolante di vendita;*
2) *Se non esiste un accordo vincolante, è richiesta la verifica dell'esistenza di un prezzo di mercato in un mercato attivo;*
3) *In mancanza di tali fattori, il fair value può essere stimato in base alle migliori informazioni disponibili (es. ammontare che si potrebbe ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla vendita dell'attività in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili).*

© 2024 – C.Rainero

8. Riferimenti bibliografici

- Principio contabile OIC 35
- Matteo Pozzoli, *Il bilancio degli enti del Terzo settore*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2023