ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

LA REDAZIONE DEL BILANCIO CIVILISTICO 2023

LO STATO DELL'ARTE IN MATERIA DI BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

TIZIANO SESANA

15 marzo 2024

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

Novità del 2023

- Principio contabile nazionale OIC 34 - Ricavi
- Emendamenti all'OIC 35 – Principio contabile ETS del marzo 2023
- Documento interpretativo n. 11 del febbraio 2023 (Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati)
- bozza Emendamenti agli OIC del settembre 2023

OIC 34 - Ricavi

Ad aprile 2023 è stato pubblicato il nuovo principio contabile OIC sui Ricavi.

Il principio è applicabile ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2024 e prende il posto dei riferimenti contenuti nell'OIC 15 - Crediti.

La principale novità riguarda l'introduzione di tecniche contabili volte all'identificazione e valorizzazione delle "unità elementari di contabilizzazione".

Emendamenti all'OIC 35 – Principio contabile ETS

A marzo 2023, l'OIC ha pubblicato alcuni emendamenti all'OIC 35.

Il testo originario del principio prevedeva, solo per coloro che utilizzavano l'OIC 35 nel bilancio chiuso o in corso al 31 dicembre 2021, alcune semplificazioni in sede di prima applicazione.

Gli emendamenti hanno esteso tali semplificazioni a tutti gli enti che per la prima volta applicano l'OIC 35 al bilancio.

Documento Interpretativo 11

A marzo 2023 è stato pubblicato il Documento Interpretativo 11 «Decreto Legge 21 giugno 2022, n.73 (convertito con Legge 4 agosto 2022, n. 122) Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati» che stabilisce le modalità attuative della norma contenuta nel Decreto Legge.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

Stato dell'arte dei progetti di aggiornamento OIC

OIC 5 – Bilanci di liquidazione

OIC 30 – Bilanci Intermedi

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

LA REDAZIONE DEL BILANCIO CIVILISTICO 2023

GLI ULTIMI EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI OIC

TIZIANO SESANA

15 marzo 2024

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

EMENDAMENTI

- all’OIC 12, 15 e 19 in tema di sconti
- all’OIC 12 in tema di penali
- all’OIC 16 e 31 in tema di fondi di smantellamento e ripristino

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

Successivamente alla pubblicazione dell'OIC 34 – Ricavi, è stata segnalata una possibile incoerenza tra diversi principi contabili che disciplinano la contabilizzazione degli sconti.

E' stato osservato che, mentre l'OIC 34 disciplina la contabilizzazione degli sconti in senso generale, prevedendo che siano contabilizzati in riduzione dei ricavi, altri principi contabili (OIC 12, OIC 15 e OIC 19) distinguono tra sconti di natura commerciale (da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi) e sconti di natura finanziaria (da contabilizzarsi come onere finanziario).

Pertanto, è stato richiesto un intervento volto a chiarire se l'utilizzo della parola "sconto" contenuta nell'OIC 34 vada riferita agli sconti commerciali oppure anche a quelli finanziari.

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

L'OIC al riguardo osserva che l'articolo 2425-bis, comma 1, del Codice Civile prevede che "I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi (…)", senza distinguere tra sconti di natura commerciale e sconti di natura finanziaria, bensì inquadrando temporalmente l'istituto dello sconto solo al momento della rilevazione del ricavo. Coerentemente l'OIC 34 stabilisce che tali sconti sono rilevati in riduzione dei ricavi.

Il problema interpretativo è sorto con l'utilizzo della parola "sconto" anche nell'OIC 15. Si osserva che con il termine "sconto" l'OIC 15 si riferisce agli effetti economici conseguenti a variazioni nei flussi finanziari attesi di un credito già iscritto in bilancio (come ad esempio l'incasso anticipato rispetto alle scadenze contrattuali). Questi assumono, ai sensi dell'OIC 15, natura finanziaria e sono contabilizzati come oneri o proventi finanziari.

Secondo l'OIC, per evitare il rischio di errate interpretazioni dei principi contabili, è opportuno che la parola sconto sia utilizzata solo nel principio contabile sui ricavi e non anche in altri principi che trattano di variazioni di flussi di cassa.

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 12
Il contenuto delle voci del conto economico

VALORE DELLA PRODUZIONE

A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

49. La voce comprende ~~I~~i ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica ~~sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (articolo 2425-bis, comma 1, del codice civile). L'articolo 2425-bis, comma 1, si riferisce agli sconti di natura commerciale (ad esempio, gli sconti incondizionati indicati in fattura, gli sconti di quantità o qualità). Gli sconti commerciali sono rilevati a rettifica della voce A1 dei ricavi. Gli sconti di natura commerciale sono concordati generalmente al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio~~.

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 12
Il contenuto delle voci del conto economico

C16d) Proventi diversi dai precedenti

92. Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, dei seguenti:

(Omissis)

~~– sconti finanziari attivi che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito;~~

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 12
Il contenuto delle voci del conto economico

C16d) Proventi diversi dai precedenti

(Omissis)

94. Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti tipologie di oneri finanziari:
− interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;
~~− sconti finanziari passivi che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione inziale del credito;~~

(Omissis)

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 12
Il contenuto delle voci del conto economico

− C16d) *Proventi diversi dai precedenti* include tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, dei seguenti:

(Omissis)

~~= sconti finanziari attivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito;~~

(Omissis)

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 12
Il contenuto delle voci del conto economico

− C17) *Interessi e altri oneri finanziari* comprende tutti gli oneri finanziari qualunque sia la loro fonte.
L'importo da iscrivere è pari a quanto maturato nell'esercizio, al netto dei relativi risconti. Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti tipologie di oneri finanziari:

(Omissis)
~~= sconti finanziari passivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione inziale del credito;~~

(Omissis)

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 15 – CREDITI

Valutazione successiva dei crediti valutati al costo ammortizzato

(Omissis)

~~54. Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito, sono rilevati al momento dell'incasso come oneri di natura finanziaria.~~

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 15 – CREDITI

Valutazione successiva dei crediti non valutati al costo ammortizzato nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

57. ~~Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del valore di presumibile realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito, sono rilevati al momento dell'incasso~~ Nel caso di incasso anticipato, in tutto o in parte, di un credito (rispetto alle originarie scadenze contrattuali) l'eventuale differenza tra il valore contabile residuo del credito e l'incasso è rilevata nel conto economico come oneri di natura finanziaria.

(Omissis)

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 19 – DEBITI

Valutazione successiva dei debiti valutati al costo ammortizzato

(Omissis)

62. Nel caso di estinzione anticipata di un debito a condizioni o in tempi non previsti nell'ambito della stima dei flussi finanziari futuri, la differenza tra il valore contabile residuo del debito al momento dell'estinzione anticipata e l'esborso di disponibilità liquide è rilevata nel conto economico tra i proventi o tra gli oneri finanziari. Ciò si applica anche nel caso di estinzione anticipata di un prestito obbligazionario.

(Omissis)

~~66. Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del debito, sono rilevati al momento del pagamento come proventi di natura finanziaria.~~

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

EMENDAMENTI ALL' OIC 19 – DEBITI

Valutazione successiva dei debiti non valutati al costo ammortizzato nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

1. Nel caso di estinzione anticipata di un debito (rispetto alle originarie scadenze contrattuali): − l'eventuale differenza tra il valore contabile residuo del debito e l'esborso relativo all'estinzione è rilevata nel conto economico tra i proventi o tra gli oneri finanziari; − l'eventuale valore contabile residuo dei costi di transazione iscritti tra i risconti attivi è addebitato a conto economico tra gli oneri finanziari.
2. ~~Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso alla determinazione del valore iniziale di iscrizione perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del debito, sono rilevati al momento del pagamento come proventi di natura finanziaria.~~

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

OSSERVAZIONI

Uno sconto anche successivamente alla rilevazione del ricavo può avere natura commerciale; in altre parole, non tutti gli sconti praticati successivamente alla rilevazione del ricavo sono da considerarsi automaticamente di natura finanziaria.

Una variazione di flussi di cassa ben può essere riferibile ad uno sconto commerciale anziché esclusivamente ad uno sconto finanziario (ad es. per una rettifica del prezzo successiva alla vendita di beni in quanto gli stessi sono risultati qualitativamente non conformi ai campioni visionati in fase di ordine; si tratta di sconto commerciale che essendo ignoto alla data di determinazione del tasso di interesse effettivo non è stato considerato ai fini del calcolo di questo e non potrà essere considerato nemmeno per il futuro, però nemmeno detto sconto può cambiare natura e diventare finanziario perché comporta una variazione dei flussi di cassa; rimane commerciale e va classificato a riduzione dei ricavi, come peraltro già previsto nel paragrafo 50 dell'OIC 12).

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

La parola «sconti», in ogni caso, non è stata oggetto di emendamento in vari passaggi

- dell'OIC 15 (cioè là dove al par. 18 si tratta del tema del calcolo del tasso di interesse effettivo, al par. 19 si tratta del tema dell'individuazione dei costi di transazione, al par. 34 si tratta del tema del costo ammortizzato in assenza di attualizzazione ed al par. 47 si tratta del tema della rilevazione iniziale del credito per le società che redigono il bilancio abbreviato e non applicano il criterio del costo ammortizzato e l'attualizzazione)
- dell'OIC 19 (cioè là dove al par. 19 si tratta del tema del calcolo del tassi di interesse effettivo, al par. 20 si tratta del tema dell'individuazione dei costi di transazione, al par. 44 si tratta del tema del costo ammortizzato in assenza di attualizzazione ed al par. 55 si tratta del tema della rilevazione iniziale del debito per le società che redigono il bilancio abbreviato e non applicano il criterio del costo ammortizzato e l'attualizzazione).

Viste dette dimenticanze paiono inutili gli emendamenti proposti per fugare i dubbi per cui sono stati apportati.

EMENDAMENTO IN TEMA DI SCONTI DEGLI OIC 12, 15 E 19

Se proprio si ritiene vi siano dubbi interpretativi innanzi alla parola "sconto/sconti" quando utilizzata nei diversi principi contabili parrebbe forse più opportuno che:

- nel corpo dell'OIC 34 sia chiaramente precisato che vi sono due diverse tipologie di sconti e che queste debbono essere appostate in bilancio in voci differenti a seconda della loro natura (i.e. commerciale o finanziaria),

- a seconda della situazione integrare la parola sconto/sconti nei singoli principi contabili in cui è utilizzata con la specificazione "commerciale/commerciali" ovvero "finanziario/finanziari".

EMENDAMENTO IN TEMA DI PENALI DELL'OIC 12

Con la pubblicazione dell'OIC 34 le penalità su vendite sono rilevate a riduzione dei ricavi e non negli oneri diversi di gestione.

Pertanto secondo l'OIC il riferimento a penalità va rimosso dal paragrafo 84 dell'OIC 12.

Per coerenza il paragrafo 56 è stato modificato eliminando le penalità addebitate a clienti, in quanto rappresentano corrispettivi variabili da contabilizzarsi ai sensi dell'OIC 34 nella voce A1).

EMENDAMENTO IN TEMA DI PENALI DELL'OIC 12

A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

56. La voce comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, riguardanti l'attività accessoria. Il suo contenuto, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, può essere così schematizzato:

(Omissis)

e) Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria sono ricavi e proventi non rilevabili in altre voci come ad esempio: rimborsi spese; ~~penalità addebitate a clienti;~~ proventi derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione qualora queste si configurino come prestiti di beni; componenti reddituali positive derivanti da certificati ambientali (cfr. paragrafi 36; 38 dell'OIC 8 "Le quote di emissione di gas ad effetto serra"); i ricavi per l'acquisizione a titolo definitivo di caparre; i rimborsi assicurativi e le liberalità ricevute, in danaro o in natura.

EMENDAMENTO IN TEMA DI PENALI DELL'OIC 12

B14) Oneri diversi di gestione
(Omissis)
84. Il contenuto della voce B14, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, può essere così schematizzato:
(Omissis)
d) Costi ed oneri diversi di natura non finanziaria Si tratta di qualunque altro tipo di costo od onere, di natura non finanziaria. A titolo esemplificativo e non esaustivo possono essere incluse le fattispecie di seguito elencate:

(Omissis)

− oneri per multe e ammende ~~e penalità.~~

EMENDAMENTO IN TEMA DI PENALI DELL'OIC 12

OSSERVAZIONI

Con riferimento al primo caso (penalità che costituiscono componenti positivi di reddito), concordando circa il fatto che l'OIC 34 indichi chiaramente che le stesse debbano essere riconosciute all'interno della voce A1, è tuttavia da notare che la modifica in oggetto potrebbe comportare una riduzione del contenuto informativo del bilancio, in quanto i ricavi 'da penali' risulterebbero "annegati" nel saldo della voce A1 (generalmente) di importo superiore rispetto alla precedente voce A5.

Si è suggerito pertanto di valutare l'inserimento, all'interno dell'OIC 12, di un esplicito richiamo all'obbligo di inserire informazioni sull'entità delle penali addebitate a clienti. Per quelle pagate ai clienti è previsto dall'art. 2423-ter, c. 6, c.c.: «nei casi in cui la compensazione è ammessa dalla legge, sono indicati nella nota integrativa gli importi lordi oggetto di compensazione».

EMENDAMENTO IN TEMA DI PENALI DELL'OIC 12

Con riferimento alla seconda fattispecie (penali che costituiscono componenti negativi di reddito), va notato che non necessariamente esse sono addebitate nell'ambito di un contratto con un cliente: le stesse possono essere addebitate da fornitori (ad esempio, nell'ambito di un contratto di affitto per il mancato rispetto degli accordi contrattuali).

Sarebbe quindi utile che venga chiarito se, con l'eliminazione del termine penalità dall'elenco esemplificativo del contenuto della voce B14, si intenda che anche le penalità derivanti da contratti diversi da quelli con i clienti debbano essere presentate in diverse voci del conto economico (ad esempio, nel caso di contratti di affitto, alla voce costi per godimento beni di terzi). Se tale fosse l'intendimento, sarebbe opportuno anche in tal caso ribadire nell'OIC 12 l'importanza di una adeguata informativa al riguardo di tali 'particolari' componenti di reddito.

EMENDAMENTO IN TEMA DI PENALI DELL'OIC 12

Ancora, sempre con riferimento secondo caso relativo alle penalità che costituiscono componenti negativo di reddito, si fa notare che qualora esse dovessero derivare da contratti con i clienti, la relativa classificazione (in dare) affluirebbe alla voce A1 del conto economico, anche laddove le stesse fossero riferite ad esercizi precedenti (a meno che non derivino da errori).

Si è chiesto, in proposito, se fosse opportuno modificare l'OIC 12 per prevedere che la voce A1, funzionando di fatto come un conto bifase, possa anche esprimere un saldo 'dare' (ossia ricavi da clienti di segno negativo) – circostanza questa certamente non frequente, ma possibile (si pensi ad esempio al caso in cui nell'ambito di adempimenti collaborativi con l'amministrazione finanziaria sia richiesta alle imprese una rettifica dei prezzi di trasferimento applicati negli anni precedenti tramite emissione di note di credito).

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento relativa alla contabilizzazione dei fondi di smantellamento e ripristino, e, nello specifico, se la contropartita dell'iscrizione del fondo può essere portata ad incremento del costo del cespite per il quale la società ha un'obbligazione allo smantellamento e ripristino.

È stato osservato che le disposizioni attualmente contenute nei principi contabili potrebbero portare a diversi modelli di contabilizzazione della fattispecie:

1. l'iscrizione immediata di un fondo oneri pari all'intera passività da sostenere in futuro, ai sensi dei principi generali contenuti nell'OIC 31. Questo modello contabile dà maggior rilievo all'informazione patrimoniale segnalando per intero nel passivo della società il costo futuro di smantellamento e ripristino;
2. l'iscrizione graduale del fondo applicando il paragrafo 62 dell'OIC 16. Questa tecnica contabile privilegia l'informazione di conto economico relativo alla ripartizione del costo futuro di smantellamento e ripristino negli esercizi che intercorrono tra l'insorgenza dell'obbligazione e il sostenimento finanziario del costo.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

L'OIC ha osservato che entrambe le informazioni sono rilevanti per il lettore del bilancio e quindi che entrambi i contenuti informativi andrebbero perseguiti.
L'OIC osserva poi che il modello contabile oggetto della richiesta di chiarimento (quello che prevede l'incremento del costo del cespite in contropartita al fondo oneri per smantellamento e ripristino) consente di fornire contemporaneamente entrambe le informazioni.
Per tali motivi, l'OIC ha ritenuto di proporre l'introduzione di una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e ripristino.
Secondo l'OIC il modello contabile unico che andrebbe applicato in queste circostanze è quello della contestuale iscrizione di un fondo smantellamento e ripristino in contropartita all'incremento del costo del cespite cui si riferisce.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

EMENDAMENTI ALL' OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERALI

(Omissis)

RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

(Omissis)

32. Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione, che include:

- ~~solo~~ i costi sostenuti per l'acquisto, anche derivanti dall'esercizio di opzioni di riscatto di beni in leasing, o la costruzione di nuovi cespiti (costi originari) e per ampliare, ammodernare, migliorare o sostituire cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti, ovvero ne prolunghino la vita utile;~~.~~

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

- i costi di smantellamento e rimozione del cespite e ripristino del sito, nel momento in cui tali obbligazioni sono sorte. I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene. Per quanto attiene i costi di smantellamento, rimozione e ripristino il confronto con il valore recuperabile va fatto previa deduzione del relativo fondo oneri.

(Omissis)

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

Costi di smantellamento e ripristino

40 A. I costi di smantellamento e ripristino rientrano tra i costi capitalizzabili. Tali costi sono iscritti nel momento in cui sorge l'obbligazione a smantellare il cespite e/o ripristinare il sito in cui il cespite è ubicato in contropartita ad un fondo rischi e oneri. La stima di tali costi e l'aggiornamento successivo sono operati ai sensi delle disposizioni dell'OIC 31 - *Fondi per rischi e oneri e TFR*. Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 dell'OIC 31 - *Fondi per rischi e oneri e TFR* sono imputati a conto economico. L'ammortamento di tali costi è parametrato alla vita utile del cespite cui si riferiscono.

(Omissis)

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

Piano di ammortamento

62. Le immobilizzazioni materiali sono ammortizzate sistematicamente. La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. La determinazione del piano di ammortamento presuppone la conoscenza dei seguenti elementi: *(a) valore da ammortizzare, (b) residua possibilità di utilizzazione, (c) metodi di ammortamento.*

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

Il valore residuo dell'immobilizzazione, inizialmente stimato nel momento della redazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per caratteristiche tecniche che per processo di utilizzazione cui sono state sottoposte, deve essere rivisto periodicamente al fine di verificare che la stima iniziale sia ancora valida. ~~Tale valore va considerato al netto dei presumibili costi di rimozione.~~ Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. ~~Se il costo di rimozione eccede il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite iscrivendo, pro quota, un fondo di ripristino e bonifica o altro fondo analogo.~~ L'ammortamento va interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il presumibile valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

EMENDAMENTI ALL' OIC 31

(Omissis)

Classificazione e contenuto delle voci

(Omissis)

1. La voce B4 "altri" accoglie le tipologie di fondi per rischi e oneri diverse da quelle precedenti, quali ad esempio: − fondi per cause in corso; − fondi per garanzie prestate; − fondi per eventuali contestazioni da parte di terzi; − fondi per manutenzione ciclica; − fondi per manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto; − fondi per operazioni e concorsi a premio; − fondi per resi di prodotti; ~~− fondi per recupero ambientale;~~ − fondi per oneri di smantellamento e ripristino; − fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali; − fondi per contratti onerosi.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

EMENDAMENTI ALL' OIC 31

19 A Il fondo per smantellamento e ripristino è iscritto in contropartita del cespite, laddove iscritto in bilancio, sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento e ripristino del sito. Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite a cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 del presente principio sono imputati nella stima dell'accantonamento a conto economico.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

ESEMPI RELATIVI ALLE PRINCIPALI TIPOLOGIE DI FONDI PER RISCHI E ONERI

Si esaminano a titolo esemplificativo alcune casistiche di fondi rischi ed oneri e non sono parte integrante del principio.

(Omissis)

Fondi per oneri di smantellamento e ripristino ~~recupero ambientale~~

1. Si consideri il caso di una società che acquista un impianto di produzione di agenti chimici e assume l'impegno a smantellarlo al termine della sua vita utile. L'impianto è disponibile per l'uso dal 1° gennaio 2020 ed ha una vita utile di 10 anni.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

2. Essendo l'orizzonte temporale un elemento significativo nella stima della passività connessa all'obbligazione di smantellamento, la società decide di tenere conto del passaggio del tempo nella stima del fondo. Il costo di acquisto dell'impianto è pari a 90.000 euro. A questo costo si aggiunge il valore attuale dei costi di smantellamento che la società stima da sostenere al termine della vita utile. Il costo di iscrizione dell'impianto è dunque di 100.000 euro, che include 10.000 euro di costi di smantellamento determinati attualizzando al 3,42% (tasso BTP a 10 anni) il costo futuro di smantellamento stimato pari a 14.000 euro. Di seguito si riporta la movimentazione dell'immobilizzazione materiale e del fondo smantellamento lungo la durata della vita utile:

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

Anno	VNC iniziale	ammortamento	VNC finale		Fondo smantellamento iniziale	accantonamento a conto economico	Fondo smantellamento finale
2020	100.000	10.000	90.000		10.000	342	10.342
2021	90.000	10.000	80.000		10.342	354	10.696
2022	80.000	10.000	70.000		10.696	366	11.062
2023	70.000	10.000	60.000		11.062	379	11.441
2024	60.000	10.000	50.000		11.441	391	11.832
2025	50.000	10.000	40.000		11.832	405	12.237
2026	40.000	10.000	30.000		12.237	419	12.656
2027	30.000	10.000	20.000		12.656	433	13.089
2028	20.000	10.000	10.000		13.089	448	13.537
2029	10.000	10.000	-		13.537	463	14.000

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

Gli esempi precedentemente esposti nell'OIC 31 sono stati integralmente eliminati e riguardavano:

- il fondo recupero ambientale iscritto a seguito di novità in termini di norme o regolamenti in materia ambientale o contenziosi per violazione di tali norme, ivi incluse norme sulla sicurezza nei cantieri e negli ambienti di lavoro;
- il fondo recupero ambientale iscritto nel caso in cui la società abbia arrecato danni all'ambiente o al territorio e sia tenuta a sanarli;
- il fondo recupero ambientale relativo all'utilizzo delle discariche, che richiede di effettuare l'accantonamento all'apposito fondo in via graduale. Le imprese che utilizzano discariche sono infatti tenute, ai sensi delle convenzioni siglate con gli enti concedenti o delle autorizzazioni amministrative e/o commissariali ottenute, al ripristino delle condizioni iniziali dei terreni utilizzati.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

OSSERVAZIONI

I costi di smantellamento (e rimozione) del cespite hanno natura differente dai costi di ripristino del sito (questi ultimi intuitivamente dovrebbero riferirsi o comprendere anche i costi per recupero ambientale).

La versione dell'OIC 16 e dell'OIC 31 attualmente in vigore prevede:

- per i primi un accantonamento lungo la vita utile del cespite;
- per i secondi la rilevazione immediata dell'intero costo quando emerge la necessità.

A seguito degli emendamenti per la seconda tipologia di costi/fondi (i.e. fondo recupero ambientale) cambierebbe non solo la modalità di contabilizzazione ma anche di iscrizione/valutazione in bilancio; verrebbero cioè anch'essi imputati nel tempo e non invece integralmente al momento della rilevazione iniziale.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

Pertanto pare opportuno che l'OIC specifichi chiaramente quali costi vanno accantonati/ammortizzati nel tempo sulla base della vita utile del cespite a cui si riferiscono e quali invece costituiscono costi da rilevare integralmente nell'esercizio in cui se ne viene a conoscenza ovvero sono determinabili attendibilmente.

Così come è rappresentata, si ritiene che la lettera dell'OIC post emendamenti possa risultare fuorviante e potrebbe portare a comportamenti non rispettosi del principio della prudenza.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

Quanto al tema dell'utilità della duplice informativa patrimoniale ed economica che avrebbe portato agli emendamenti qui in commento, si osserva che l'attuale carenza informativa riguarderebbe solo quei costi da accantonare nel tempo al correlato fondo per oneri (ad es. quelli per smantellamento) e non anche quei costi che devono essere rilevati subito per la loro totalità (ad es. quelli di ripristino ambientale).

Per raggiungere tale duplice informativa potrebbe essere opportuno anche solo prevedere che in nota integrativa, in sede di commento dello specifico fondo per oneri iscritto in bilancio, debba essere indicato e commentato non solo quanto già accantonato, ma anche quanto ancora da accantonare alla luce delle stime effettuate.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

La capitalizzazione di costi non ancora sostenuti, ma soltanto stimati con contropartita un fondo per oneri, come nel caso di specie, appare peraltro che non trovi il necessario riscontro/supporto nelle norme del codice civile di cui agli art. 2423 e segg..

Ed ancora appare che ciò possa comportare significative difficoltà per la predisposizione del libro dei beni ammortizzabili e del libro inventari.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

La versione emendata del par. 32 prevede che "*i costi di smantellamento e rimozione del cespite e ripristino del sito*" vadano inclusi nel costo di acquisto o di produzione del cespite cui si riferiscono "*nel momento in cui tali obbligazioni sono sorte*".

Ciò non è del tutto chiaro soprattutto con riferimento ai costi di smantellamento/rimozione dato che usualmente trattasi di costi conseguenti a decisioni dell'impresa stessa ad esempio per rinnovo degli impianti dismettendo quelli obsoleti.

In questo caso non vi è un'obbligazione che sorge nel contesto di un rapporto in essere con terzi soggetti come ad esempio per il ripristino del sito.

Sarebbe opportuno che l'OIC disciplinasse adeguatamente le varie fattispecie.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

La versione emendata del par. 32 prevede che "*I costi sono capitalizzati nel limite del valore recuperabile del bene. Per quanto attiene i costi di smantellamento, rimozione e ripristino il confronto con il valore recuperabile va fatto previa deduzione del relativo fondo oneri*".

Ciò vuol dire che il costo di acquisto o di produzione (compresi i costi di smantellamento, rimozione e ripristino) deve essere confrontato con il valore recuperabile previa deduzione dallo stesso del fondo per oneri in essere correlato ai costi di smantellamento, rimozione e ripristino?

Se ciò fosse l'emendamento non pare condivisibile. Al costo di acquisto/produzione dovrebbe essere dedotta solo quella parte di costo di smantellamento, rimozione e ripristino non ancora oggetto di ammortamento e non l'intero correlato fondo oneri, altrimenti verrebbe "falsato/alterato" il confronto con il risultato di non appostare una svalutazione quando invece necessaria.

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

L'eventuale svalutazione per irrecuperabilità del costo dovrebbe infatti riguardare solo quella componente inerente l'effettivo costo sostenuto per l'acquisto o produzione del bene.

Si consideri il seguente semplice esempio:

- costo di acquisto 100,
- costi di smantellamento capitalizzati 10,
- fondo per oneri 10 (per semplicità non si considera l'effetto temporale che porterebbe ad in incremento del fondo),
- fondo ammortamento accumulato a metà della vita utile 55,
- valore recuperabile 48.

Il valore netto contabile sarebbe pari a 55 (110 - 55).

EMENDAMENTO IN TEMA DI FONDI DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO – modifiche all'OIC 31 e all'OIC 16

Tenuto conto dell'emendamento in questione il valore netto contabile effettivamente da confrontare sarebbe quindi pari a 45 (55 - fondo di 10) da cui l'assenza di necessità di svalutare visto che il valore recuperabile di 48 è più alto di 45.

Il costo che invece si ritiene correttamente da porre a confronto dovrebbe invece essere 50 (quindi al netto solo dei costi di smantellamento ancora da ammortizzare pari a 5; 10 erano quelli totali quindi a metà della vita utile sono 5), da cui la necessità di svalutare il costo di acquisto effettivamente sostenuto per 2 (cioè 48 - 50).

Il risultato finale dovrebbe infatti essere lo stesso di quello che si raggiungerebbe con l'attuale metodo di contabilizzazione del fondo oneri.

Riferimenti

Tiziano Sesana
Dottore Commercialista
Revisore legale dei conti
tizianosesana@libero.it