

## OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

### Trattamento contabile del fondo smantellamento e ripristino

---

#### Fattispecie

Una società che redige il bilancio secondo gli OIC gestisce stazioni di servizio carburanti e in base alla normativa è obbligata, al termine dell'utilizzo degli impianti, alla rimozione di tutte le attrezzature, in superficie e interrate, ed al ripristino del terreno.

Per una impresa di piccole-medie dimensioni tale stima può risultare complessa.

Pertanto sono stati posti all'OIC i seguenti quesiti tecnici:

- se sia possibile valorizzare il fondo sulla base della spesa che si sosterebbe se l'intervento di smantellamento e ripristino avvenisse alla data di bilancio, senza procedere alla stima della passività al momento dell'esborso e alla successiva attualizzazione (Quesito 1);
- se sia possibile, in assenza di perizie specifiche sull'impianto, fare riferimento a parametri esterni pertinenti (esempio costi medi sostenuti da società simili in passato) per valorizzare il fondo per smantellamento o ripristino (Quesito 2);
- se sia possibile imputare l'onere ad incremento del valore del cespite, se di proprietà dell'impresa, o alle immobilizzazioni immateriali, nel caso di affitto, usufrutto etc. della stazione di servizio, in contropartita del Fondo per smantellamento e ripristino (Quesito 3);
- come determinare la residua vita utile del cespite, ove di proprietà, considerando che l'attività è subordinata ad una autorizzazione amministrativa rinnovabile (Quesito 4);
- come rilevare il fondo per smantellamento o ripristino qualora non sia stato contabilizzato negli esercizi pregressi alcun accantonamento, stante la difficoltà di effettuare una stima attendibile dell'esborso finale (Quesito 5).

#### Trattamento contabile

La contabilizzazione del fondo per smantellamento e/o ripristino è disciplinata dall'OIC 31 - *Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*. In particolare, sulla specifica fattispecie del fondo per smantellamento e/o ripristino il paragrafo 19A prevede che: il fondo smantellamento e/o ripristino è iscritto in contropartita del cespite sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento del cespite e/o ripristino del sito. Tale fondo è iscritto nel momento in cui tali obbligazioni sono assunte. Diversamente gli oneri relativi alla bonifica del sottosuolo eventualmente inquinato nel periodo di operatività della stazione di servizio sono contabilizzati a conto economico quando è arrecato il danno, come previsto per il fondo di recupero ambientale disciplinato dai paragrafi 47-56 degli esempi illustrativi dell'OIC 31.

### ***Quesito 1 - Attualizzazione***

Il paragrafo 26 dell'OIC 31 stabilisce che i fondi sono iscritti a fronte di somme che si prevede verranno pagate al tempo in cui l'obbligazione dovrà essere soddisfatta. Pertanto, nel processo di stima del fondo occorre stimare l'ammontare della passività prevista al momento dell'esborso ed iscrivere un fondo sulla base di tale valore. Ai sensi del paragrafo 34 dell'OIC 31 si può tenere conto dell'attualizzazione, ove ricorrano specifiche circostanze<sup>1</sup>. Se si tiene conto dell'attualizzazione il fondo sarà pari al valore attuale della passività prevista al momento dell'esborso. Dalla data di iscrizione iniziale ulteriori aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo sono portati ad incremento del fondo e imputati all'interno della classe C di conto economico, nella voce 17ter) *effetti di attualizzazione dei fondi oneri*. Diverse tecniche di determinazione del fondo possono essere utilizzate purché approssimino la stima dell'ammontare della passività prevista al momento dell'esborso.

### ***Quesito 2 – Elementi di stima***

Per quanto concerne la stima del fondo, al paragrafo 35 dell'OIC 31, è stabilito che: *“tra gli elementi utili per la valutazione complessiva della congruità del fondo, potrà rendersi necessario:*

- *conseguire specifiche conoscenze della situazione di rischio ed incertezza in essere;*
- *elaborare statistiche per operazioni similari e serie storiche di accadimento in similari fattispecie;*
- *acquisire il supporto di pareri di consulenti esterni (ad esempio, pareri legali per una stima dell'esito della causa in situazioni di contenzioso in corso);*
- *disporre di tutti quegli altri elementi pertinenti che consentono di effettuare una stima ragionevolmente attendibile.”*

Se non si dispone di pareri di consulenti esterni, serie storiche e statistiche che permettono una stima diretta dell'onere, si può ricorrere a parametri esterni, ove disponibili, purché siano limitati alla stima degli oneri di smantellamento e ripristino del sito, ivi incluso il costo di smaltimento del terreno asportato rientrante nell'attività di ripristino, e non comprendano anche eventuali costi di bonifica.

Si evidenzia che il paragrafo 36 dell'OIC 31 prevede che qualunque sia la metodologia utilizzata per la stima del fondo questa debba rispettare i postulati del bilancio ed in particolare i requisiti della imparzialità, oggettività e verificabilità. Le stime devono comunque essere aggiornate annualmente qualora emergano elementi nuovi e specifici che lo richiedano.

### ***Quesito 3 – Immobilizzazioni immateriali***

In merito al quesito numero 3 si osserva che nel caso in cui i costi di smantellamento e ripristino siano relativi ad un bene di proprietà si applica il par. 19A dell'OIC 31. Tale paragrafo prevede che: *“Il*

---

<sup>1</sup> Nel processo di stima di un fondo si può tenere conto dell'orizzonte temporale di riferimento ove ricorrano le seguenti circostanze:

- si è in presenza di un fondo oneri, quindi alla data di bilancio esiste un'obbligazione certa, in forza di un vincolo contrattuale o di legge;
- è possibile operare una stima ragionevolmente attendibile dell'esborso connesso all'obbligazione e della data di sopravvenienza;
- la data di sopravvenienza è così lontana nel tempo da rendere significativamente diverso il valore attuale dell'obbligazione e la passività stimata al momento dell'esborso.

*fondo smantellamento e/o ripristino è iscritto in contropartita del cespite, laddove iscritto in bilancio, sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento del cespite e/o ripristino del sito.”*

Nel caso invece di costi di smantellamento e ripristino relativi ad un bene non iscritto in bilancio si applica il paragrafo 19B dell'OIC 31. Tale paragrafo prevede che: *“Laddove il cespite sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento del bene e/o ripristino del sito non risulti iscritto in bilancio, come nel caso di beni in concessione, in affitto o in usufrutto, in contropartita del fondo di smantellamento del bene e/o ripristino del sito è rilevata un'attività iscritta tra le Altre immobilizzazioni immateriali ai sensi dell'OIC 24 “Immobilizzazioni immateriali”. L'ammortamento di tale attività si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura del cespite sul quale insiste l'obbligazione e la durata residua della concessione, dell'affitto o dell'usufrutto, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.”*

#### **Quesito 4 – stima vita utile cespiti di proprietà**

L'OIC 16, al paragrafo 8, definisce la vita utile come *“il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione”*.

Il paragrafo 69 dell'OIC 16 prevede che: *“Se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo”*.

Pertanto, se i costi di ripristino di un sito sono imputati ad un terreno di proprietà non ammortizzato, questi sono ammortizzati lungo la loro vita utile, ossia: il periodo di tempo entro il quale si prevede si dovrà ripristinare il sito.

#### **Quesito 5 – rilevazioni di fondi non attendibilmente stimabili in esercizi precedenti**

Ai sensi del paragrafo 27 dell'OIC 31 un fondo rischi e oneri non può iscriversi per *“... d) rilevare passività potenziali ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario. Conseguentemente, la relativa perdita, ancorché probabile, non è suscettibile di alcuna stima attendibile, neanche di un importo minimo o di un intervallo di valori...”*.

Nel caso in cui non sia stato possibile effettuare una stima attendibile del fondo smantellamento e/o ripristino, l'iscrizione iniziale di un fondo smantellamento e/o ripristino, non attendibilmente stimabile negli esercizi precedenti, è considerato un cambiamento di stima contabile. Ai sensi del paragrafo 19A dell'OIC 31: *“Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e/o ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite a cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo, sia positivi che negativi, relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 del presente principio ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione, sono imputati all'interno della classe C di conto economico, nella voce 17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri.”*

#### **Informativa**

Si evidenzia infine che il paragrafo 49 dell'OIC 31 con riferimento ai fondi rischi e oneri, richiede di indicare nella nota integrativa i criteri applicati nella valutazione della voce di bilancio.