



Commissione Bilancio e Principi contabili e Commissione Collegio Sindacale: Revisione legale dei conti

La revisione del bilancio per le imprese di minori dimensioni e i principi contabili di riferimento

Ricavi: il progetto OIC 34 (B.3.1)

Dott.ssa Maria Teresa Petrarolo

La necessità di un principio contabile sui ricavi

Il Codice Civile non fornisce indicazioni chiare sulla valutazione e contabilizzazione dei ricavi limitandosi, all'art. 2425-bis, a disporre che «i ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi.»

I Principi Contabili Nazionali trattano l'argomento in diversi documenti (OIC 11, OIC 15, OIC 23, OIC 31), ma manca un coordinamento tra le diverse disposizioni.

Lo stato attuale

Attualmente, in base alle indicazioni contenute nell'OIC 15, i ricavi sono rilevati come segue:

- a) in caso di vendita di beni mobili, nel momento in cui avviene la spedizione o consegna dei beni;
- b) in caso di trasferimento di beni immobili o beni mobili registrati, al momento della stipulazione dell'atto;
- c) in caso di prestazione di servizi, i ricavi si registrano in base al principio della competenza, quindi quando il servizio è reso o la prestazione effettuata;
- d) In caso di lavori che comportano commesse a lungo termine, l'OIC 23 prevede il criterio della percentuale di completamento (margine della commessa imputato in base allo stato avanzamento lavori) o quello della commessa completata (criterio del costo)

Dunque le indicazioni presenti negli attuali OIC non sono sufficienti a coprire tutte le casistiche che il redattore di bilancio si trova ad affrontare.

Le attuali incertezze applicative

L'OIC aveva rilevato tre principali difficoltà applicative nella rilevazione dei ricavi:

- **rispetto del principio di prevalenza della sostanza sulla forma**. A tal scopo, si rende necessaria un'analisi accurata del contratto, identificando diritti, obblighi e condizioni, in modo da poter identificare le *unità elementari di contabilizzazione*. Nella realtà aziendale, potrebbero verificarsi situazioni in cui da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata;
- **momento di rilevazione dei ricavi**. Si pensi al caso in cui il venditore dà al cliente il diritto di disporre del bene già dal momento della consegna al trasportatore: i benefici sono trasferiti al momento della consegna al trasportatore, mentre alcuni rischi sono trasferiti al momento della consegna finale. Inoltre, per le prestazioni di servizi, le obbligazioni incluse in un unico contratto devono essere contabilizzate separatamente?

Le attuali incertezze applicative

- **distinzione tra ricavi e fondi per rischi e oneri.** Ad esempio, nel caso di un contratto che prevede la vendita di beni ed il diritto del cliente a ricevere dei premi al raggiungimento di un determinato quantitativo di punti, gli attuali Principi Contabili prevedono l'iscrizione per intero del ricavo e al contempo lo stanziamento di un fondo oneri per tener conto dell'impegno assunto. Se invece separiamo le singole componenti, si dovrebbe distinguere il corrispettivo in due componenti: quella relativa al bene ceduto e quella attribuibile ai premi. Conseguentemente, si dovrebbe contabilizzare subito la parte di ricavo relativa al bene ceduto, mentre per la parte riferita ai premi si dovrà procedere con la tecnica del risconto passivo. Il ricavo relativo ai premi sarà imputato a Conto Economico nell'esercizio in cui verrà effettivamente corrisposto il premio previsto.

Definizioni

Revenue (ricavo) ———→ **IFRS 15:** importi che l'entità matura quando esercita le sue abituali pratiche commerciali (corrispettivo per la vendita di un bene o la prestazione di un servizio), sono esclusi gli importi ottenuti in seguito alla vendita delle immobilizzazioni.

Income (provento) : fa riferimento alla crescita dei vantaggi economici che si susseguono, nel corso dell'esercizio, e causano un incremento del Patrimonio Netto.

Unità elementare di contabilizzazione: singola prestazione inclusa nel contratto, da contabilizzare separatamente.

L'OIC 34 in bozza

In data **9 novembre 2021** l'OIC ha pubblicato il documento in bozza «**OIC 34 Ricavi**» volto a disciplinare l'iscrizione dei ricavi nella voce **A1 «Ricavi delle vendite e delle prestazioni»** del Conto Economico, mentre sono escluse:

- le transazioni che, ai sensi dell'OIC 12, sono classificate nella voce A5 – Altri ricavi e proventi;
- le transazioni che non hanno finalità commerciale.

I ricavi che si generano dai contratti di costruzione seguono le disposizioni di cui all'OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione.

Il documento OIC 34 è simile al Principio IFRS 15, anche sull'approccio procedurale, infatti prevede 5 step per la rilevazione dei ricavi:

L'OIC 34 in bozza

- 1) identificazione del contratto con il cliente e valutazione dell'esistenza di più ricavi come un unico *package*;
- 2) identificazione delle obbligazioni contrattuali a trasferire beni e servizi distinti al cliente;
- 3) determinazione del corrispettivo contrattuale;
- 4) imputazione del corrispettivo alle diverse obbligazioni contrattuali;
- 5) rilevazione dei ricavi quando l'obbligazione contrattuale è stata completata.

La novità importante dell'OIC 34 riguarda **i contratti complessi** e consiste nella **separazione contabile** nei casi in cui ciascuna prestazione contrattuale è effettuata con modalità e tempi differenti. Ciò significa effettuare la segmentazione del contratto al fine di individuare le singole unità elementari, che dovranno essere rilevate secondo uno dei seguenti **metodi**:

L'OIC 34 in bozza

- a) **metodo della valutazione dei prezzi di mercato**: il prezzo di vendita è stimato in base ai prezzi di mercato, o ai prezzi praticati dai concorrenti, anche prevedendo un aggiustamento per riflettere i costi e i margini dell'impresa;
- b) **metodo dei costi attesi più margine**: il prezzo di vendita è stimato in base ai costi sostenuti o da sostenere, aggiungendo un margine adeguato per il bene o servizio in questione;
- c) **metodo residuale**: il prezzo di vendita della singola unità elementare è dato dalla differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stante osservabili da altri beni o servizi inclusi nel contratto.

Diviene di fondamentale importanza, in questa prima fase, la **determinazione del prezzo complessivo del contratto**, il quale deve indicare separatamente, se presente, la valorizzazione delle componenti variabili dello stesso, eventuali importi pagati al cliente e, se applicabile, l'effetto di attualizzazione se i termini di pagamento sono oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale.

L'OIC 34 in bozza

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Non si procede con l'individuazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando:

- a) i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti tra loro. Ciò accade quando i singoli beni o servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri;

oppure
- b) una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società e sono prestate gratuitamente.

Una volta individuate le unità elementari di contabilizzazione sarà necessario procedere alla **valorizzazione** di ciascuna di esse allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna **unità elementare di contabilizzazione** identificata.

In ultima istanza, una volta avvenuta la valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione si dovrà procedere alla **rilevazione dei ricavi**, a seconda che si tratti di vendita beni o di prestazioni di servizi.

L'OIC 34 in bozza

Semplificazioni per le imprese minori

È specificato che, per le **imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata** e le **micro imprese**, non è necessaria la separazione e la valorizzazione delle diverse unità elementari di contabilizzazione. Questo modello semplificato, se adottato, deve essere applicato a tutte le transazioni che generano ricavi.

Accordi multipli

Gli accordi multipli sono quelli in cui esistono più beni o servizi resi che possono considerarsi distinti tra loro. Si identifica un accordo multiplo quando:

- a) il bene/servizio non è altamente dipendente/collegato agli altri beni/servizi offerti nel contratto;
- b) l'impresa non effettua significative attività di integrazione dei servizi offerti;
- c) il bene/servizio offerto non serve a modificare/personalizzare gli altri beni/servizi inclusi nel contratto.

L'OIC 34 in bozza

Raggruppamento di contratti

Il raggruppamento di contratti sussiste quando:

- a) i contratti sono oggetto di un'unica negoziazione per lo stesso obiettivo commerciale e sussiste documentazione a supporto;
- b) l'importo del corrispettivo, dovuto in base ad uno dei contratti, dipende dal prezzo o dalle prestazioni stabiliti in un altro contratto;
- c) i beni o servizi promessi nei contratti costituiscono un'unica obbligazione di fare.

In questi casi, il ricavo va contabilizzato come un unico contratto.



L'OIC 34 in bozza

Garanzie

Se la garanzia di assistenza al cliente, prevista per legge, non è separabile dal bene venduto, l'impresa rileva il ricavo per l'intera vendita e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione/riparazione che stima di dover sostenere, secondo le indicazioni dell'OIC 31. Tutte le altre garanzie prestate al cliente sono da contabilizzare come un ricavo separato.

Licenze

Se il cliente può utilizzare la licenza senza ulteriori attività da parte del fornitore, l'impresa rileva l'intero corrispettivo al momento della consegna della licenza. In caso contrario (ad esempio, la licenza software necessita di aggiornamenti periodici), si rileva il ricavo proporzionalmente lungo la durata contrattuale.

L'OIC 34 in bozza

Vendite con diritto di reso

In alcuni contratti, l'impresa trasferisce il prodotto al cliente, concedendogli il diritto di restituirlo, stabilendo un termine a tal fine, e di ottenere la restituzione dell'importo pagato. In questi casi, si dovrà procedere come segue:

- rilevare l'intero ricavo derivante dalla vendita dei beni;
- valutare il rischio di reso quindi iscrivere un fondo rischi a tal fine in contropartita della rettifica di ricavo;
- il costo del bene oggetto di reso è iscritto tra le rimanenze, nell'attivo circolante, in contropartita della variazione di magazzino.

L'OIC 34 in bozza

Corrispettivi variabili

I corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi e premi risultato) sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi. Se il corrispettivo aggiuntivo dipende dalla performance del cliente o dall'andamento di indici di mercato, allora il criterio della ragionevole certezza non è soddisfatto finché tali elementi non si sono verificati.

Sconti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima.

Disposizioni di prima applicazione

Il recepimento dell'OIC 34 richiede una rivisitazione dei processi interni. In virtù di tali considerazioni, l'OIC ha scelto di far slittare il debutto delle nuove disposizioni dall'esercizio 2024, al fine di consentire alle imprese di riorganizzarsi adeguatamente.

Eventuali effetti derivanti dalla prima applicazione del nuovo principio OIC 34 saranno rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 “*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*” per i cambiamenti di principi contabili.

Inoltre, in un'ottica di semplificazione, è consentita l'applicazione **prospettica** del nuovo principio OIC 34.



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 7 dicembre 2022

Commissione Bilancio e Principi contabili e Commissione Collegio Sindacale: Revisione legale dei conti

Grazie per l'attenzione

Dott.ssa Maria Teresa Petrarolo