



WEBINAR

I RICAVI SONO SEMPRE CERTI? L' OIC 34 e la nuova contabilizzazione dei componenti positivi di reddito

16.01.2024

Relatore | Ivan Fogliata



L'OIC 34



- Da quando si applicherà? A partire dal 2024.
- A chi si rivolge? Viene applicato alle imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria.
- Non sono tenute ad applicare il principio contabile le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e micro:

« In presenza di contratti non particolarmente complessi dove la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti la società può, ai sensi dell'art. 2423 comma 4 del Codice Civile, non applicare il disposto del paragrafo 16. Si presume che possano ricorrere a tale disposizione le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis del Codice Civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-ter del Codice Civile».



Perché c'era bisogno di un nuovo principio per la contabilizzazione dei ricavi?

- Non basta sommare le fatture emesse in un anno secondo il criterio di competenza? La realtà aziendale è molto più complessa di così...
- Il concetto alla base dell'OIC 34 è molto semplice: non «magnificare» i ricavi in un determinato esercizio per riversare i costi relativi a tali ricavi negli esercizi successivi.

Il Sole 24 Ore Giovedì 20 Aprile 2023 – N.108

L'unità elementare contabile debutta nei bilanci dal 2024

Principi contabili

L'Oic ha approvato il nuovo principio 34 per le vendite complesse

Necessario rilevare i ricavi in base al criterio di competenza

Franco Roscini Vitali

Il Consiglio di gestione dell'Organismo Italiano di Contabilità ha definitivamente approvato il principio contabile 34 sui Ricavi che si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o in data successiva. La proroga al 2024 dell'entrata in vigore del principio contabile consente alle imprese di affrontare le novità con calma.

Le voci del conto economico che accolgono la rilevazione dei ricavi da vendite di beni e prestazioni di servizi sono la A1 e la A5; pertanto non soltanto la voce A1.

In particolare, le imprese di maggiori dimensioni particolarmente

strutturate avranno il tempo, nel corso del 2023, per adeguare i sistemi Edp alle nuove regole contabili.

Vediamo le novità che possono interessare la generalità delle imprese, tenendo conto che il documento disciplina i criteri per la rilevazione e valutazione dei ricavi e le informazioni da presentare nella nota integrativa.

La prima cosa da fare dovrebbe riguardare i criteri di redazione dei contratti, pertanto con impatto anche sulle funzioni commerciali, per allinearli alle nuove previsioni del principio contabile.

La novità più rilevante riguarda l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione: infatti, da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente. È il caso della vendita di un bene associata alla prestazione di un servizio di manutenzione per un certo numero di anni, che impone la separazione del ricavo della vendita del bene dal corrispettivo del servizio di manutenzione contabilizzato a parte.

Dopo aver determinato il valore delle singole unità elementari di contabilizzazione è necessario rilevare in bilancio i ricavi in base al principio di competenza, distintamente tra ven-

dite di beni e prestazione di servizi.

Il documento, in linea con il contenuto dell'Oic 11, impone al redattore del bilancio di procedere, al momento della rilevazione iniziale, con l'analisi del contratto di vendita per stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione: questa è la singola prestazione inclusa nel contratto da contabilizzare separatamente. Pertanto, devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che sono promessi al cliente.

In molte situazioni il principio è già applicabile, e di fatto è già applicato, perché si tratta di utilizzare regole già presenti nei principi contabili che l'Oic 34 ha il pregio di raccogliere e coordinare, favorendone la comprensione e rendendo l'applicazione più immediata e semplice.

Il principio contiene alcune indicazioni nel caso in cui il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione non sia previsto contrattualmente: tuttavia, è opportuno che le imprese provvedano a indicare già nel contratto la scomposizione del prezzo di vendita anche per evitare contestazioni fiscali.

Altra regola contenuta nel nuovo principio riguarda le vendite con opzione di riacquisto in capo al vendi-

tore, per le quali la società venditrice deve valutare la probabilità di esercitare l'opzione di riacquisto: se è ragionevolmente certa di non esercitarla, contabilizza la vendita. In caso contrario, applica le regole già contenute nel principio contabile Oic 12 (abrogate), ora riprese nella Guida Applicativa all'Oic 34 che tratta delle operazioni finanziarie (prestito) e operative che non comportano il trasferimento di rischi e benefici. Considerazioni analoghe nel caso di obbligo di riacquisto e per le vendite con diritto di reso. In linea di massima non dovrebbero sorgere particolari problemi fiscali, quantomeno nei casi più semplici e d'interesse generale interesse.

Sono previste semplificazioni per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese sul cui utilizzo è opportuno fare alcune riflessioni perché dal punto di vista fiscale potrebbero sorgere complicazioni.

Il documento, per facilitarne l'applicazione, contiene in appendice una guida applicativa e alcuni esempi, non parte integrante del principio, che rispondono ad alcuni chiarimenti richiesti nella fase della consultazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Meglio un esempio?

- Immaginate di essere un venditore di automobili, per incentivare il cliente vendete un'auto nell'anno X per € 50.000 «regalando» i due successivi tagliandi all'acquirente.
- In media i clienti effettuano un tagliando all'anno: ergo i tagliandi saranno erogati all'anno $X+1$ e $X+2$.
- Facciamo bene a registrare tutti i 50.000 € di ricavi nell'anno X ?
- Facendolo saremmo un poco «furbi»:
 - Registreremmo per intero i ricavi pari a € 50.000 (quindi anche quelli inerenti ai tagliandi che si terranno negli esercizi futuri, negli anni $X+1$ e $X+2$)
 - I costi dei tagliandi, tuttavia, verranno sostenuti negli anni $X+1$ e $X+2$
 - **Il reddito dell'anno X ne risulterebbe «artatamente magnificato»!**



Come si deve fare quindi? Seguiamo le indicazioni dell'OIC 34!

Il principio contabile prevede che nella contabilizzazione dei ricavi a Conto Economico si seguano le seguenti fasi:

1. Analisi del contratto o del gruppo di contratti.
2. Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione.
3. Valorizzazione delle singole unità elementari di contabilizzazione.
4. Rilevazione dei ricavi con riferimento alle singole unità in accordo al principio di competenza distinguendo tra vendita di beni e prestazioni di servizi.

Contratti complessi: così l'Oic 34 disciplina la ripartizione dei ricavi

Contabilità

Nuovo principio in vigore per i bilanci dal 2024: analisi degli elementi di variabilità

Dovranno essere individuate le diverse unità elementari di contabilizzazione

Pagina a cura di
Vittorio Laus
Andrea Vasapoli

L'Oic 34 – che entrerà in vigore per i bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 – disciplina i contratti complessi: ossia quei contratti che regolamentano, a fronte di un corrispettivo unitario, la vendita congiunta di differenti beni e/o servizi o che contengono elementi di variabilità, quali incentivi e premi di risultato, sconti, abbuoni, penaltà o resi.

Si pensi, ad esempio, a un contratto di vendita di un macchinario che preveda anche l'obbligo, per il venditore, di prestare il servizio di assistenza tecnica per un certo periodo, servizio che successivamente verrà reso a fronte della stipula di un separato contratto. In un simile caso l'Oic 34 prevede, in estrema sintesi, che il corrispettivo unitariamente negoziato venga ripartito tra le diverse prestazioni rese (vendita del macchinario, prestazione del servizio), che vengono considerate unità elementari di contabilizzazione. Tale corrispettivo così ripartito deve quindi essere contabilizzato coerentemente con la natura

delle singole prestazioni, rilevando alla data del trasferimento del rischio solo la parte di corrispettivo imputabile alla vendita del macchinario.

Le fasi dell'analisi

L'Oic 34 richiede una dettagliata analisi dei contratti di vendita, che si articola in più fasi.

① In primo luogo bisogna identificare se esiste un gruppo di contratti che – in quanto negoziato congiuntamente con il medesimo cliente con lo stesso obiettivo commerciale e/o in quanto contiene al suo interno contratti con prezzi dipendenti da altri contratti – debba essere trattato come un unico contratto.

② In secondo luogo, l'analisi del contratto deve essere volta a identificare e valorizzare gli eventuali elementi di variabilità, distinguendo i corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi, premi di risultato) dagli importi che invece possono andare a riduzione del ricavo (sconti, abbuoni, penaltà e resi). I corrispettivi aggiuntivi devono essere valutati solo se divenuti ragionevolmente certi, facendo riferimento all'esperienza storica, agli elementi contrattuali e ai dati previsionali. Gli importi a riduzione del ricavo, invece, devono essere valutati sulla base della miglior stima possibile, tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche. Il prezzo complessivo del contratto è quindi pari a quanto desumibile dallo stesso tenendo conto della valorizzazione di tali elementi di variabilità.

③ È a questo punto necessario individuare le diverse unità elementari di contabilizzazione disciplinate dal contratto e procedere alla separata valorizzazione di ciascuna di esse. Tale valorizzazione deve essere ef-

IL CAMPO APPLICATIVO

Il nuovo principio contabile

● L'Oic 34 si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni o dalla prestazione di servizi, a prescindere dalla loro classificazione nel conto economico. Restano esclusi i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione, cessioni di azienda, fitti attivi e ristorni, perché trattati in altri principi contabili, e i ricavi derivanti dalle transazioni prive di finalità di compravendita.

● Alcune tecniche contabili semplificate sono state previste per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ex articolo 2435-bis del Codice civile e per le micro-imprese ex articolo 2435-ter.

● In presenza di «contratti non particolarmente complessi», cioè quei contratti dove la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione non produce effetti rilevanti, la società, indipendentemente dalle sue dimensioni, può non procedere alla segmentazione del contratto, rilevando il ricavo in modo unitario e valutando se effettuare un accantonamento a fondo rischi e oneri per un importo pari al costo che la società stima di sostenere per fornire al cliente le prestazioni non ancora rese alla data di chiusura dell'esercizio.

fettuata allocando il prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione in proporzione al rapporto tra il prezzo di vendita di ciascuna di esse e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione. Sia il numeratore che il denominatore di tale rapporto devono essere valorizzati al netto degli sconti normalmente praticati.

L'attribuzione dei prezzi

Se il prezzo di vendita da attribuire alle singole unità elementari di contabilizzazione non è desumibile dal contratto, o nel caso in cui il prezzo contrattuale sia significativamente diverso dal listino prezzi, il prezzo di vendita da attribuire alle singole unità elementari di contabilizzazione può essere stimato tenendo conto del loro prezzo di mercato, oppure dei costi complessivi per adempiere il contratto incrementati di un margine, o ancora con il metodo residuale, che consiste nell'imputare a una determinata unità elementare di contabilizzazione la differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a se stanti che è stato possibile attribuire agli altri beni e servizi inclusi nel contratto.

Con riferimento alla parte di prezzo complessivo attribuibile a servizi, i ricavi relativi a questi possono essere rilevati secondo lo stato di avanzamento se l'importo è misurabile in maniera attendibile e se l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo maturi via via che la prestazione è eseguita; altrimenti il ricavo dovrà essere rilevato una volta definitivamente ultimata la prestazione.

Step 1 e 2. Analisi dei contratti e l'identificazione delle singole unità elementari

- Il par. 16 del principio contabile impone in primis di condurre un'analisi «del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione».
- Nello specifico devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi al cliente.
- La segmentazione del contratto è necessaria: da un unico contratto di vendita possono derivare diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.



Step 3. Valorizzazione delle unità elementari: 3 strade da seguire

Tre metodi per determinare i prezzi delle singole unità elementari

I focus del Sole 24 Ore Giovedì 5 Ottobre 2023 – N. 24

Ci si può basare sulle quotazioni di mercato, sui costi attesi più un margine e sul prezzo complessivo del contratto meno le altre Uec

Pagina a cura di
Jacopo Ronzoni

Determinate le singole unità elementari di contabilizzazione, occorre effettuare la loro valorizzazione allocando il prezzo complessivo previsto dal contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione (Uec) identificata.

Nell'allocazione del prezzo dell'operazione, la società deve porsi l'obiettivo di attribuire il prezzo dell'operazione a ciascuna Uec per un valore corrispondente all'importo del corrispettivo cui si ritiene di avere diritto in cambio del trasferimento dei beni promessi o dei servizi resi al cliente.

Il prezzo di vendita delle singole Uec è quello previsto con-

trattualmente – se disponibile – a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso del listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati. In questi casi, il prezzo complessivo è allocato a ciascuna Uec sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto. I prezzi di vendita sono da considerarsi al netto degli sconti normalmente praticati sulla base di criteri specifici. Nella scheda sulla destra, un esempio di contabilizzazione dello sconto e della sua allocazione.

In assenza di un prezzo di riferimento da listino prezzi, la società stima il prezzo di vendi-

ta delle singole Uec considerando tutte le informazioni che sono ragionevolmente disponibili nella stima dei prezzi delle singole Uec (ad esempio, le condizioni di mercato, fattori specifici che riguardano la società, informazioni specifiche relative al cliente o alla categoria di clienti). Nella predisposizione della stima, la società dovrà privilegiare l'utilizzo di informazioni osservabili ed applicare metodi di stima coerenti per beni o servizi con le medesime caratteristiche.

Il principio contabile Oic 34 prevede i seguenti metodi di stima:

- valutazione dei prezzi di mercato, con il quale la società stima il prezzo di vendita sulla base dei prezzi del mercato in cui opera. Questo metodo può anche prevedere il riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti della società per beni o servizi simili e l'aggiustamento di tali prezzi per riflettere i costi e i margini della società;
- costi attesi più margine, con

ESEMPIO

Contabilizzazione sconto e sua allocazione

Una società che produce e vende i prodotti A, B e C stipula un contratto per un prezzo totale di € 1.000. Da listino, i prodotti hanno i seguenti prezzi: A € 400, B e C € 350, per un totale di € 1.100. Rispetto alla somma dei prezzi da listino, il contratto include quindi uno sconto implicito di € 100 che la società – in assenza di ulteriore informazioni – alloca proporzionalmente alle singole Uec. Se invece la società ha informazioni più accurate (ad esempio perché è solita vendere insieme i prodotti B e C per un prezzo pari a € 600 ed il prodotto A ad un prezzo di € 400), alloca lo sconto di € 100 ai soli prodotti B e C.

il quale la società stima il prezzo di vendita sulla base dei costi sostenuti o da sostenere per adempiere il contratto e aggiunge un margine adeguato per i beni o i servizi in questione;

● metodo residuale, con il quale la società stima il prezzo di vendita a sé stante del bene o del servizio in misura pari alla differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi inclusi nel contratto.

Se due o più beni o servizi in un singolo contratto hanno una significativa quantità di elementi variabili o vi siano incertezze nella determinazione dei prezzi di vendita delle singole Uec, la società può utilizzare una combinazione dei metodi di stima sopra descritti per stimare il prezzo delle singole Uec incluse nel contratto.

Qualora non si riesca a stimare attendibilmente il prezzo di vendita, il ricavo è pari al costo sostenuto. ●

Step 4. Rilevazione dei ricavi con riferimento alle singole unità

Occorre infine stabilire il momento in cui contabilizzare il ricavo sulla base del principio della competenza economica distinguendo tra la vendita di beni e la prestazione di servizi:

- In merito alla vendita dei beni, i ricavi vengono contabilizzati quando:
 - È avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita.
 - L'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.
- In merito alle prestazioni di servizi, i ricavi vengono contabilizzati in base allo stato di avanzamento, quando:
 - L'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditori maturi via via che la prestazione è eseguita.
 - L'ammontare del ricavo può essere misurato in modo attendibile.



Torniamo al nostro esempio! Cosa fare quindi nell'anno X?

- Bisogna determinare il valore di mercato dei due tagliandi.
- Nel nostro caso, ipotizziamo che valgano 600 € l'uno (tot: 1.200 €).
- Al momento della vendita dobbiamo registrare come segue:

	DARE	AVERE
Ricavi delle prestazioni		48.800
Risconti passivi		1.200
Disponibilità liquide	50.000	

- Così facendo il bilancio all'anno X non sarà impattato dai ricavi di non competenza risultando più veritiero e corretto!



E negli anni successivi?

- Immaginiamo, ora, che i tagliandi costino 350€ l'uno al venditore di auto.

	DARE	AVERE
Costi operativi	350	
Disponibilità liquide		350
Ricavi delle vendite e prestazioni		600
Risconti passivi	600	

- **L'anno X+1** registrerà un utile sul tagliando, pari a 250€ (600€- 350€), e non solo costi per 350€ : il risconto passivo permette di traslare gli effetti di un ricavo agli esercizi successivi.



Ma come potrà il lettore esterno essere edotto di tutte le operazioni effettuate?

- Necessario riferimento alla Nota Integrativa ma con informazioni «deludenti»
- Art. 2427, comma 1 del Codice Civile, richiede di fornire le seguenti informazioni in NI:
 - *1) «I criteri applicati nelle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato».*
 - *10) «La ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche».*
- La società dovrà quindi fornire le seguenti informazioni se rilevanti:
 - la metodologia utilizzata per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili.
 - Il metodo utilizzato per l'allocazione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione.
 - La metodologia utilizzata per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazione di servizi.
- Si tratta di «metodologie» e non di dettagli numerici sulle operazioni «splittate».



La Nota Integrativa e i ricavi «variabili»

- Immaginiamo un'impresa che vende prodotti online con diritto di reso per 100 giorni.
- *Per diritto di reso si intende il diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato.*
- **Come deve registrare i ricavi?**
- Par 14 e 15 dell' OIC: serve basarsi sull'esperienza storica ed eventualmente ponderare gli scenari.

L'Oic 34 dà indicazioni su come soddisfare gli obblighi previsti dal Codice civile Da illustrare le deroghe per irrilevanza

**Paola Carrara
Marco Rescigno**

Nell'informativa in nota integrativa riferita ai ricavi, l'articolo 2427, comma 1 del Codice civile, richiede di indicare:

- «i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato»;
- «la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche».

Si tratta di informazioni che sono sempre state fornite all'interno della nota integrativa.

Valutazione ricavi
Tra le voci di bilancio, in base

alla richiesta dell'articolo 2427, ci sono anche i ricavi. Sul tema occorre rilevare che, fino a ora, i bilanci redatti secondo i principi contabili nazionali non hanno fornito informazioni estremamente dettagliate sui criteri adottati nella valutazione dei ricavi.

Sul tema, il principio Oic 34 ha preso posizione, in quanto fornisce un'interpretazione su come soddisfare le richieste contenute nel primo punto del precedente elenco.

In particolare, il principio richiede di fornire le seguenti informazioni, se rilevanti:

- 1 la metodologia utilizzata in base al paragrafo 15 per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi va-

riabili; nel caso di attualizzazione del prezzo complessivo, si applica la relativa informativa, che è prevista dal principio Oic 15 - Crediti;

- 2 il metodo utilizzato in base al paragrafo 21 per l'allocatione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;

- 3 la metodologia utilizzata in base al paragrafo 32 per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi.

Con riferimento al punto 1, la richiesta di fornire informazioni in merito alla metodologia per la determinazione del prezzo complessivo del contratto comporterà, ad esempio, la necessità di descrivere come sono stati determinati i corrispettivi variabili.

Questo richiederà, con particolare riferimento ai settori economici caratterizzati da fattispecie particolari, la necessità di dedicare una parte dell'informativa

all'illustrazione della metodologia seguita per queste determinazioni.

Allocazione

Analogo discorso vale per l'illustrazione del metodo utilizzato per l'allocatione del prezzo complessivo del contratto (punto 2), in presenza di più unità elementari di contabilizzazione.

L'introduzione di questo nuovo elemento comporterà pertanto un'informativa più corposa per settori caratterizzati dalla presenza di contratti scomponibili in più unità elementari (ad esempio, vendita di beni con servizi di assistenza incorporati, contratti multi servizio).

Infine, si renderà necessario anche fornire informazioni sulla metodologia adottata per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi, laddove il contratto preveda che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi con l'avanzamento

della prestazione e laddove l'ammontare del ricavo di competenza possa essere misurato attendibilmente.

In sostanza, l'informativa di bilancio ha come principale finalità quella di far comprendere, agli utilizzatori, i caratteri principali dei contratti, gli assunti base e i presupposti valutativi adottati per la loro rappresentazione contabile.

Principio di rilevanza

Sempre in tema di informativa, il principio Oic 34 richiama il principio di rilevanza. Viene ricordato che, in caso di mancato rispetto degli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa, in quanto la loro osservanza è ritenuta avere effetti irrilevanti per una rappresentazione veritiera e corretta, le società dovranno fornire un'illustrazione di come abbiano dato attuazione a questa disposizione. ●

Vediamo un esempio

- Vendita con diritto di reso: il cliente ha la possibilità di restituire un bene a fronte del rimborso dell'importo pagato.
- Un'impresa online opera con le seguenti condizioni:
- Se il reso è fatto entro 50 giorni: il rimborso è integrale.
- Se il reso è fatto dopo 50 giorni: il rimborso è operato decurtando il 10% del prezzo.
- In media:
 - Il 15% viene reso
 - Il 60% dei resi è fatto nei primi 50 giorni
 - Il 40% dei resi è fatto nei successivi 50 giorni



Proviamo a contabilizzare le vendite a «rischio reso» al 31/12/X

- Vendite «a rischio» saranno solo quelle per le quali non sono ancora trascorsi 100 giorni e per le quali non è pervenuto alcun reso.
- Tot. Vendite: 2.500.000 €
- Vediamo alcuni calcoli necessari:
- $2.500.000 \text{ €} * 15\% = 375.000 \text{ €} = \text{«ricavi a rischio»}$.
- $375.000 \text{ €} * 40\% = 150.000 \text{ €}$: i ricavi sui quali avverrà una decurtazione del 10% al cliente, in caso di reso.
- $150.000 \text{ €} * 10\% = 15.000 \text{ €}$ di minor valore dei resi.
- $375.000 - 15.000 = 360.000 \text{ €}$: gli effettivi ricavi a rischio secondo le osservazioni storiche più probabili.

- **Le registrazioni contabili:**

Ricavi delle vendite e prestazioni
Disponibilità liquide
Ricavi delle vendite e prestazioni
Fondi per rischi e oneri

	DARE	AVERE
Ricavi delle vendite e prestazioni		2.500.000
Disponibilità liquide	2.500.000	
Ricavi delle vendite e prestazioni	360.000	
Fondi per rischi e oneri		360.000



Continuiamo con il nostro esempio!

- Se la merce rientrerà, allora rientrerà anche a magazzino. ATTENZIONE: a valore di costo e non di vendita!
- Immaginiamo che l'impresa operi con un mark-up del 50% sui costi.
- **Quanto valgono i 375.000 € che rientrano?** (375.000 e non 360.000, la differenza di 15.000 l'ha introdotta l'azienda come penalizzazione ma il valore della merce non cambia)
- I 375.000 € valgono $375.000 / (1 + 50\%) = 250.000 \text{ €}$ (attenzione ai calcoli di mark-up, NON valgono $375.000 * 50\% = 187.500$)
- Vediamo la registrazione a magazzino:

Si colloca in aggiunta alle voci delle rimanenze in SP (è attivo assimilabile alle scorte alla stregua degli acconti a fornitori di merce)

Attività per resi
Variazione magazzino merci

DARE	AVERE
250.000	250.000

L'IVA e l'OIC 34

Anche l'IVA sarà in qualche modo influenzata dall'applicazione del nuovo OIC 34!

Vediamo in che modo:

- L'IVA è dovuta al momento di rilevazione del ricavo: il momento impositivo coincide con l'emissione della fattura.
- Se una società vende un bene il 31/12/X e lo consegna al cliente il 02/01/X+1, l'IVA è dovuta il 31/12/X.
- Se viene emessa nota di credito (es. per resi di merce) l'IVA sarà recuperabile al momento dell'emissione della nota stessa.
- In caso di prestazione di servizi, l'IVA è dovuta in base al grado di completamento della prestazione.
- Se una società presta un servizio per € 25.000, di cui € 15.000 al termine della prima fase e i restanti 10.000 € al termine della seconda fase, l'IVA è dovuta per € 15.000 al termine della prima fase e per € 10.000 al termine della seconda fase.

Le imprese dovranno, quindi, determinare correttamente il grado di avanzamento delle prestazioni, per verificare l'esatta applicazione delle norme in tema IVA.



Vediamo un altro esempio ancora

- Vendite con consegna differita: il fornitore fattura al cliente un prodotto ma ne mantiene il possesso materiale fino al trasferimento del bene stesso in un momento futuro.
- 01/12/X: viene concluso il contratto per la vendita di un bene e di pezzi di ricambio per un totale di € 60.000 (+ IVA 22%)
- 31/12/X:
 - La società consegna il macchinario al cliente (il quale ne prende il totale possesso)
 - I pezzi di ricambio restano al venditore per 2 anni
- Vengono individuate 3 unità elementari di contabilizzazione:
 - macchinario € 40.000
 - pezzi di ricambio € 15.000
 - servizi di custodia ricambi per 2 anni € 5.000



Cosa succede nell'anno X?

	DARE	AVERE
Ricavi di vendita		60.000
Debito IVA		13.200
Cassa	73.200	

	DARE	AVERE
Ricavi di vendita	5.000	
Risconto passivo		5.000

- I ricavi relativi al servizio di custodia saranno rilevati nei due anni successivi

E negli anni X+1 e X+2?

- Vengono rilevati i 5.000 € relativi al servizio di custodia (rispettivamente 2.500 € in ciascun anno) chiudendo progressivamente il risconto

	DARE	AVERE
Ricavi di vendita		2.500
Risconto passivo	2.500	

Trattamento contabile di alcune transazioni inerenti alla voce Ricavi

- Vendita con garanzia:
 - La garanzia dovuta per legge non è separata dal ricavo del bene venduto.
 - Il ricavo viene rilevato per l'intera vendita (eventuale iscrizione di un accantonamento al fondo per rischi e oneri per possibili costi di riparazione o sostituzione che deve sostenere la società)
 - La garanzia commerciale è trattata come un'unità di contabilizzazione distinta e quindi separata dal ricavo principale e registrata come ricavo «pro rata temporis»

I focus del Sole 24 Ore Giovedì 5 Ottobre 2023 – N. 24

Nel caso delle prestazioni dovute per legge il ricavo si iscrive subito e senza scorpori, creando un fondo per rischi e oneri

Pagina a cura di
Matteo Balestracci
Ettore Inzani

Le vendite con garanzia sono un'operazione commerciale comune, in cui il venditore si impegna, entro un periodo di tempo prestabilito, a rimborsare, riparare o sostituire il bene venduto in caso di difetti di conformità. Con l'introduzione del nuovo principio Oic 34, questa prassi commerciale può comportare una serie di implicazioni che devono essere oggetto di un'attenta valutazione da parte delle imprese, per identificare i rischi e i benefici associati e poter adottare le politiche e procedure appropriate.

La distinzione

L'Appendice A dell'Oic 34 contiene una serie di guide applicative su specifiche transazioni, tra cui il trattamento contabile delle vendite con garanzia: un importante distinguo va fatto tra garanzie prestate ex-lege, come la garanzia legale di due anni prevista dall'articolo 133 del Codice del consumo per la conformità delle merci, e garanzie commerciali (dette anche convenzionali o contrattuali), che possono essere liberamente offerte dal venditore in aggiunta alla garanzia legale.

Il caso delle garanzie legali è infatti una delle eccezioni dell'Oic 34 circa l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione previste dal

Vendite con garanzia

Le coperture di natura commerciale vanno rilevate pro rata temporis

contratto con il cliente: tali garanzie sono considerate come un onere per il venditore e non come un servizio aggiuntivo con una propria profittabilità e pertanto il prezzo non viene determinato e rilevato separatamente dal bene cui la garanzia fa riferimento.

Al contrario, le garanzie commerciali prestate al cliente costituiscono un'unità elementare di contabilizzazione da rilevare separatamente rispetto alla vendita del bene al quale fanno riferimento.

Il trattamento contabile

La prima implicazione pratica nell'adozione del nuovo modello contabile di rilevazione dei ricavi nelle vendite con garanzia risiede quindi nell'identificazione delle garanzie in essere e nella distinzione delle stesse tra garanzie ex-lege e garanzie commerciali.

Identificata la natura della garanzia prestata, il modello

contabile da adottare presenta una sostanziale differenza:

- nel caso delle garanzie ex-lege, il ricavo di vendita viene interamente (senza cioè operare alcuno "scorporo") iscritto nel momento di trasferimento dei rischi e benefici connessi alla vendita del bene e deve essere rilevato un fondo per rischi e oneri per un importo pari al costo di sostituzione o riparazione che l'impresa stima di dover sostenere per adempiere l'impegno assunto con la garanzia, la cui valutazione deve poi essere aggiornata nel tempo secondo le previsioni dell'Oic 31 «Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto»;

- con le garanzie commerciali, il relativo ricavo non va iscritto nel momento della vendita del bene, ma deve essere rilevato pro-rata temporis nel periodo coperto dalla garanzia. Nel caso di garanzie offerte gratuitamente al cliente, si pone inoltre il problema di dover scorporare

una parte del prezzo di vendita che deve essere allocato alla prestazione di garanzia.

Inoltre, la versione finale dell'Oic 34, diversamente da quanto previsto dalla bozza per la consultazione, non contempla più la facilitazione inizialmente prevista nel caso di vendite con garanzia, analoga a quella prevista dalla legge, prestata nei confronti di clienti residenti in giurisdizioni in cui tale obbligo non sia previsto.

Pertanto, se ad esempio un produttore di elettrodomestici offre un periodo di garanzia di due anni a tutti i propri clienti in linea col periodo di garanzia ex-lege vigente in Italia, per le vendite effettuate in giurisdizioni dove la garanzia di legge è di un solo anno si sarà in presenza di una garanzia commerciale aggiuntiva della durata di un anno che dovrà essere trattata come una separata unità elementare di contabilizzazione. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Come ci si comporta quindi con la garanzia commerciale?

- Essendo un'unità distinta, viene contabilizzata come un ricavo separato!

Come Procediamo?

- È necessario procedere con la valutazione della garanzia (unità elementare di contabilizzazione) allocando il prezzo complessivo del contratto fra bene e garanzia.
- Il prezzo complessivo è allocato sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto.
- Il relativo ricavo non va iscritto nel momento della vendita del bene, ma deve essere rilevato pro-rata temporis nel periodo coperto dalla garanzia.



Trattamento contabile di alcune transazioni inerenti alla voce Ricavi (segue)

- Cessione di licenze:
 - Produce un ricavo quando la società cede in uso la licenza al cliente
 - Ricavo rilevato a CE proporzionalmente lungo la durata contrattuale
 - Se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza ulteriori attività da parte del fornitore, il ricavo viene rilevato al momento della consegna (ottenuto attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso d'interesse di mercato)

Cessione di licenze

Ricavi imputati a conto economico in base alla durata del contratto

I focus del Sole 24 Ore Giovedì 5 Ottobre 2023 – N. 24

Se i benefici al cliente non richiedono attività successive del fornitore, la rilevazione si fa tutta a conto economico alla consegna

Pagina a cura di
Alessandro Germani

Il principio contabile Oic 34 si occupa della fattispecie della cessione di licenze. Si tratta in particolare di ricavi che derivano dalla cessione dell'utilizzo di determinate licenze e danno luogo a royalties attive per il cedente. È tipicamente questo un flusso di ricavi per servizi, che deriva dallo sfruttamento di un asset immateriale.

Il principio contabile tratta questa fattispecie fra gli esempi dell'Appendice A, da considerarsi parte integrante del principio stesso.

Modalità di contabilizzazione

La casistica A.3 prevede che la cessione di una licenza produca

ricavi a conto economico quando la società cede in uso la licenza al cliente lungo un periodo di tempo determinato. Il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale, a meno che altri criteri non siano identificabili (ad esempio, sulla base delle vendite). Si tratta quindi di un ricavo da servizi che viene imputato a conto economico generalmente sulla base della durata contrattuale della concessione in utilizzo della licenza al cliente.

L'esempio chiarisce poi che, se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del fornitore, allora il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della

consegna della licenza.

Questo ricavo è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato come definito dal paragrafo 11 dell'Oic 15. In altre parole, la casistica qui trattata è quella per cui si cede la licenza senza che vi siano ulteriori attività da svolgere da parte del cedente.

In questo caso, il ricavo si contabilizza per intero all'atto della consegna della licenza e incide integralmente sul relativo esercizio. Esiste tuttavia la possibilità che esso riguardi un orizzonte temporale pluriennale. In altre parole, questo ricavo è di competenza dell'esercizio in cui viene rilevata la cessione, ma si caratterizza per dei flussi finanziari futuri. In questo caso è necessario attualizzare i flussi finanziari futuri, in base a un tasso di interesse di mercato che è determinato in base al paragrafo 11 dell'Oic 15.

Le Motivazioni

La tematica delle cessioni di licenze è ampiamente trattata an-

che nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte, che contribuiscono a chiarire il quadro di riferimento di questa fattispecie all'interno dell'Oic 34. Si tratta dei paragrafi 27, 28 e 29:

27 si preoccupa di motivare la casistica per cui una licenza, anziché venire contabilizzata a conto economico in base al criterio del *pro rata temporis*, viene assorbita integralmente nell'esercizio. Viene quindi chiarito che il principio prevede che generalmente i ricavi da cessione di licenze sono rilevati a conto economico proporzionalmente lungo la durata del contratto. Tuttavia, il principio specifica che se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del fornitore, il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza;

28 afferma che diversi partecipanti alla consultazione hanno fatto presente che quando la società rileva tutto il ricavo al momento della consegna della li-

cenza potrebbe venir meno la correlazione costi/ricavi, perché il ricavo sarebbe rilevato per intero in un esercizio, mentre l'immobilizzazione immateriale (come i diritti di autore su un film) sarebbe ammortizzata lungo la sua durata. Pertanto, è stato suggerito che la condizione per rilevare a conto economico il ricavo al momento della consegna è che il fornitore non sostenga ulteriori costi;

29 chiarisce che l'Oic ha deciso di non modificare le disposizioni dell'Oic 34 in tema di licenze, per non creare un'eccezione a un principio di carattere generale sulla rilevazione dei ricavi, ossia che non si può differire nel tempo un ricavo quando la relativa prestazione è stata completata. Tuttavia, l'Oic ha aggiunto alla propria agenda un progetto per valutare la possibilità che, solo se si verificano determinate condizioni, i ricavi possano rappresentare un criterio per stimare l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Trattamento contabile di alcune transazioni inerenti alla voce Ricavi (segue 2)

- Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi:
 - Necessaria valutazione degli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o di terzi.
 - Elementi da considerare:
 - Soggetto su cui cade la responsabilità di fornire beni o servizi
 - Soggetto su cui ricade il rischio di magazzino
 - Soggetto che ha il potere di decidere il prezzo

I focus del Sole 24 Ore Giovedì 5 Ottobre 2023 – N. 24

La contabilizzazione deve valutare elementi come la responsabilità di fornitura, i rischi di magazzino e il potere di decidere il prezzo

Pagina a cura di
Alessandro Germani

Uno dei temi di cui si occupa il nuovo principio contabile è quello delle vendite per conto proprio o conto terzi. La questione non è di poco conto, se si considera che, nel caso in cui l'impresa operi per conto proprio, i costi e i ricavi relativi all'attività svolta figurano nel suo conto economico. Viceversa, se opera per conto terzi, a conto economico sarà allocata solo la commissione che remunera l'attività svolta, mentre le anticipazioni fatte per conto terzi saranno allocate fra i crediti e

debiti dello stato patrimoniale. È evidente che l'inquadramento dell'attività per conto proprio o conto terzi determina una diversa configurazione del bilancio della società: in un caso le operazioni si collocano nel conto economico, nell'altro nello stato patrimoniale, in quanto il conto economico accoglierà solo l'elemento reddituale che remunera l'attività svolta.

Le esigenze e la Bozza

È utile analizzare le Motivazioni alla base della decisione. In particolare, il paragrafo 20 che conferma la difficoltà di inquadrare le due differenti casistiche.

A seguito della consultazione del Discussion Paper del 2019,

da più parti è giunta la richiesta di chiarire quando una società agisce per conto proprio o conto terzi, in quanto mancava una disciplina di questa casistica.

La Bozza di Oic 34 prevedeva che una società agisse per conto proprio se aveva la responsabilità di fornire beni/servizi al cliente, il rischio di magazzino e il potere di decidere il prezzo del bene/servizio. Se una di queste tre condizioni non era rispettata, la società agiva conto terzi.

Approccio flessibile

Il successivo paragrafo 21 dà conto che durante la fase di consultazione diversi operatori hanno fatto notare l'approccio troppo rigido e ne hanno suggerito uno più flessibile che consentisse alla società di stabilire, sulla base di alcuni indicatori, se agisse per conto proprio o conto terzi. È stato inoltre chiesto di chiarire se le disposizioni in esa-

me si applicano anche al contratto di mandato con e senza rappresentanza.

Come chiarisce il paragrafo 22, dagli approfondimenti effettuati dopo la consultazione è emerso che nella prassi ci sono diverse tipologie di contratti che non sempre aiutano a capire se una società agisce per conto proprio o conto terzi.

La valutazione talvolta può essere complessa, pertanto prevedere una mera lista di requisiti, da rispettare sempre, potrebbe portare a conclusioni errate.

Si pensa a una società che ha la responsabilità di fornire i beni al cliente, ha il rischio di magazzino e, a causa dei prezzi praticati dai competitor, non ha il potere di decidere il prezzo del bene. Secondo le disposizioni della bozza, questa sarebbe stata considerata una società che agisce per conto terzi, mentre nella sostanza agisce per conto proprio.

Decisione finale

Per questo, l'Oic ha modificato il principio prevedendo che la responsabilità di fornire beni/servizi, il rischio di magazzino e il potere di decidere il prezzo sono solo elementi da considerare per stabilire se la società agisce per conto proprio o conto terzi. Questa modifica è in linea con l'approccio *principles based* dei principi contabili nazionali ed evita di creare divergenze con l'Ifrs 15 *Revenue from contracts with customers*.

Infine, il paragrafo 23 chiarisce che l'analisi degli elementi contrattuali (come responsabilità, rischio di magazzino e potere di decidere il prezzo), essendo regola di carattere generale, deve essere effettuata anche nei contratti di mandato con e senza rappresentanza. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Intermediazione

Conto proprio o terzi, la difficile individuazione dei criteri distintivi

Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi: la questione è complessa!

L'inquadramento dell'attività per conto proprio o per conto di terzi comporta una diversa configurazione del bilancio:

- Nel caso in cui l'impresa operi per conto proprio: i costi sostenuti e i ricavi realizzati vengono contabilizzati nel suo conto economico.
- Nel caso in cui l'impresa operi per conto di terzi:
 - A conto economico figura solo la commissione che remunera l'attività svolta (il conto economico accoglie solamente l'elemento reddituale)
 - Nello stato patrimoniale verranno, invece, allocate le anticipazioni fatte per conto di terzi (fra i crediti e i debiti).



Trattamento contabile di alcune transazioni inerenti alla voce Ricavi (segue 3)

Vendite con obbligo di riacquisto:

- È previsto l'obbligo di riacquisto in capo al venditore.
- Non avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici.

Come vengono contabilizzate?

- Se il prezzo di vendita è inferiore al prezzo di riacquisto (operazione finanziaria):
 - Il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine.
 - La differenza tra prezzo di riacquisto (maggiore) e prezzo di vendita (inferiore) è imputata a conto economico per competenza come onere finanziario in contropartita al debito verso il venditore a termine. (Il suddetto debito si chiuderà al momento dell'operazione di retrocessione)
- Se il prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto (operazione operativa):
 - Il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita un debito verso il venditore a termine corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e un risconto passivo per la differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di riacquisto. (Il suddetto risconto sarà rilasciato a CE per competenza in quote costanti come provento operativo).

Trattamento contabile di alcune transazioni inerenti alla voce Ricavi (segue 4)

- Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate:
 - Opzione call: (venditore con opzione di riacquisto).
 - Opzione put: (vendite con opzione di rivendita in capo al cliente).
 - Vendite con condizione sospensiva: (es: vendita di un bene condizionata all'autorizzazione di un terzo).
 - Vendite con condizione risolutiva: (es: vendita di un bene annullata e il bene viene restituito al verificarsi di un determinato evento).

I focus del Sole 24 Ore Giovedì 5 Ottobre 2023 – N. 24

La certezza conta anche in caso di clausole sospensive o risolutive: si contabilizza se si prevede che la vendita si realizzi

Pagina a cura di
Luca Magnano San Lio

La versione definitiva del principio contabile nazionale Oic 34 – Ricavi include, rispetto alla bozza presentata per la consultazione, un'importante novità: regole chiare per la rilevazione delle vendite con opzione di riacquisto e delle vendite condizionate. Sono regole contenute nei paragrafi A8 e A9 (vendite con opzioni di riacquisto) e nei paragrafi A10, A11 e A12 (vendite condizionate) dell'Appendice A – Guida applicativa, che costituisce parte integrante dell'Oic 34.

Opzioni call e put
Il fenomeno delle vendite con

opzioni di riacquisto è trattato distinguendo due circostanze: le vendite con opzione di riacquisto in capo al venditore (opzione call) e le vendite con opzione di riacquisto in capo al cliente (opzione put).

Nel primocaso, le modalità di contabilizzazione dipendono dal grado di probabilità che lo stesso venditore attribuisce all'esercizio del proprio diritto di riacquisto. Solo ove il venditore ritenga ragionevolmente certo che non riacquisterà il bene, risulta possibile la rilevazione di un ricavo a conto economico. Negli altri casi, l'operazione sarà trattata come un'operazione con obbligo di riacquisto. La valutazione circa il grado di certezza di esercizio dell'opzione call dovrà prendere in consi-

derazioni vari fattori quali, ad esempio, l'onerosità (e cioè se dato il prezzo di riacquisto vi sia una considerazione economica nell'esercitare l'opzione) e la capacità finanziaria del venditore.

Simmetricamente, nel caso dell'opzione put, le nuove regole prevedono una valutazione circa il grado di probabilità dell'esercizio, da parte dell'acquirente, della stessa. Solo nel caso in cui il venditore ritenga ragionevolmente certo che l'acquirente non eserciterà il proprio diritto di "restituire" il bene, risulterà possibile la rilevazione del ricavo. Negli altri casi, invece, si seguirà il trattamento contabile delle operazioni con obbligo di riacquisto. La valutazione del grado di probabilità risulterà nella maggior parte dei casi più complessa rispetto alle opzioni call, dovendo stimare la probabilità che un soggetto terzo eserciti il proprio diritto.

Tuttavia, anche in caso di opzione put, si potranno osservare casi dove fattori quali l'onerosità

del contratto (ad esempio un prezzo di "restituzione" economicamente irrazionale) consentano di concludere in merito all'esistenza della ragionevole certezza che la clausola di riacquisto non venga esercitata.

Del resto, lo stesso paragrafo A.12 della Appendice A – Guida applicativa dell'Oic 34, specifica che nella valutazione della ragionevole certezza si tiene conto dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali, nella misura in cui tali fattori siano rilevanti; di più, viene precisato che nel caso di vendite con opzioni call e put, tra gli elementi contrattuali assume particolare rilievo il prezzo di esercizio dell'opzione.

Al proposito, il paragrafo 26 delle «Motivazioni alla base delle decisioni assunte» dell'Oic 34 precisa che è logico aspettarsi che un'opzione call venga esercitata se il prezzo di esercizio risulta significativamente inferiore al prezzo di mercato del bene oggetto di compravendita.

Vendite con riacquisto e condizionate

Opzione call, ricavo rilevabile solo se la rinuncia è ragionevolmente certa

Operazioni a condizione

Il medesimo requisito della *ragionevole certezza* che il bene venduto non venga restituito diviene altresì la bussola per la contabilizzazione delle vendite soggette a condizione, ad esempio in presenza di clausole contrattuali che prevedono che il corrispettivo venga restituito se si verifica un determinato evento.

In particolare, in presenza di condizioni sospensive (la vendita non è efficace se non si verifica un determinato evento), sarà possibile rilevare il ricavo quando la prestazione è stata resa e il venditore è ragionevolmente certo che la condizione si verifichi. Simmetricamente, in presenza di condizioni risolutive (la vendita è annullata se si verifica un determinato evento), condizione necessaria per la rilevazione del ricavo risulta essere la ragionevole certezza che la condizione non si verifichi. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le vendite con opzione di riacquisto e con opzioni risolutiva/sospensiva

Distinguiamo due circostanze:

- **Opzione call** (opzione di riacquisto in capo al venditore):
Le modalità di contabilizzazione dipendono dal grado di probabilità che il venditore stesso attribuisce all'esercizio del proprio diritto di riacquisto.
 - Se il venditore è certo di non esercitare l'opzione di riacquisto, l'operazione viene contabilizzata come un'operazione di vendita (rilevazione del ricavo a CE).
 - Al contrario, l'operazione verrà trattata come una vendita con obbligo di riacquisto. (Riferimento slide 24).
- **Opzione put** (opzione di rivendita in capo al cliente che quindi obbliga il venditore al riacquisto):
Le modalità di contabilizzazione dipendono dal grado di probabilità dell'esercizio dell'opzione put da parte del cliente.
 - Se il venditore è certo che il cliente non eserciterà l'opzione put, allora l'operazione viene contabilizzata come un'operazione di vendita.
 - Al contrario, l'operazione sarà trattata come una vendita con obbligo di riacquisto. (Riferimento slide 24).
- **Condizioni risolutive e/o sospensive**: si fa capo alla ragionevole certezza che le condizioni non si verifichino. Al contrario, le operazioni saranno trattate come una vendita con obbligo di riacquisto.



Trattamento contabile di alcune transazioni inerenti alla voce Ricavi (segue 5)

• Costi per l'ottenimento del contratto di vendita:

- Iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se: i costi sono sostenuti per un contratto di vendita, l'ottenimento del contratto è certo e tali costi sono recuperabili con il contratto di vendita. I costi iscritti nelle immobilizzazione, poi, verranno ammortizzati con la medesima tempistica di maturazione dei ricavi.
- I costi che saranno recuperati mediante il contratto di vendita verranno contabilizzati come tali nello stesso esercizio in cui sono sostenuti e quindi rilevati a CE.
- I costi per l'ottenimento del contratto che sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto, sono contabilizzati in CE.

I focus del Sole 24 Ore Giovedì 5 Ottobre 2023 – N. 24

Occorre pure la ragionevole certezza che l'ordine venga acquisito e che gli oneri siano specifici per la transazione in questione

Pagina a cura di
Paola Carrara
Marco Rescigno

I principio contabile Oic 34 contiene, nella Guida applicativa, alcuni paragrafi dedicati al trattamento dei costi sostenuti per l'ottenimento del contratto (di vendita).

La bozza del principio non conteneva paragrafi dedicati a componenti riconducibili a costi, che sono invece stati inseriti nella versione finale dello stesso, anche in seguito a quanto emerso dalla fase di consultazione.

I costi in questione sono riconducibili, ad esempio, a provvigioni corrisposte a intermediari, agenti o rappresentanti. Vengono iscritti tra le immobilizzazioni immateriali solo se:

- sostenuti specificamente per un contratto di vendita;
- l'ottenimento di questo contratto è ragionevolmente certo;
- questi costi sono recuperabili con il contratto di vendita.

In presenza di questi requisiti, i costi sono iscritti tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzati secondo un criterio che rispecchia la medesima tempistica con la quale il conto economico è influenzato dal ricavo di vendita o da prestazione di servizi, allo scopo di garantire una correlazione, visto che questi co-

sti saranno recuperati proprio grazie ai ricavi contrattuali.

Tuttavia qualora, per ottenere i ricavi di vendita, si sostengano costi ricorrenti o che sarebbero comunque stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto, essi saranno contabilizzati a conto economico come costi d'esercizio.

È il caso, ad esempio, di costi non determinati tramite l'applicazione di percentuali riconosciute a un intermediario in base ai ricavi prodotti, bensì consistenti in una cifra fissa che sarà corrisposta a prescindere dai contratti che questo intermediario potrà procurare.

REQUISITI

I costi sostenuti per l'ottenimento del contratto di vendita sono iscritti tra le immobilizzazioni immateriali, se vengono rispettati i seguenti requisiti:

- i costi sono sostenuti appositamente per un contratto di vendita;
- l'ottenimento di questo contratto è ragionevolmente certo;
- i costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

Inoltre, la contabilizzazione a conto economico, pur in presenza dei requisiti per la capitalizzazione, è consentita qualora i costi siano di ammontare irrilevante.

Infine, qualora il recupero dei costi, per il tramite del contratto di vendita, avvenga nello stesso esercizio di sostenimento, la contabilizzazione a conto economico rappresenta l'espedito pratico che garantisce la correlazione tra costi e ricavi.

La disciplina illustrata è di fatto coerente con quanto stabilito dal principio Oic 23 «Lavori in corso su ordinazione» relativamente ai costi sostenuti per l'acquisizione di una commessa, che possono essere inclusi nella stessa (quindi contabilizzati secondo un criterio di correlazione con i ricavi della commessa) qualora:

- siano sostenuti specificamente per la commessa;
- l'acquisizione della commessa avvenga nello stesso esercizio in cui essi sono sostenuti o tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio oppure questa acquisizione sia ragionevolmente certa alla data di preparazione del bilancio;
- siano attendibilmente misurabili e recuperabili attraverso il margine di commessa.

In presenza dei requisiti sopra illustrati, i costi per l'ottenimento della commessa rappresentano costi derivanti da diritti contrattuali e, pertanto, soddisfano la definizione di bene immateriale in base al principio contabile Oic 24. ●

Trattamento contabile di alcune transazioni inerenti alla voce Ricavi (segue 6)

- Contratti onerosi:

Cosa sono i contratti onerosi?

Per contratto oneroso si intende un accordo nel quale il costo atteso è superiore al beneficio che si ottiene (ergo un contratto «in perdita»).

In tali casi la società rileva la perdita attesa sul contratto secondo le disposizioni dell'OIC 31 iscrivendo un accantonamento a conto economico e una contropartita a «Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto». (ES: costi attesi per adempiere ad un contratto di vendita > prezzo complessivo del contratto stesso)

Accantonamento per la perdita attesa

Contratti onerosi

La base rimane quella del principio Oic 31

Il principio contabile Oic 34 ricorda, al paragrafo A.14 della Guida applicativa, che ci sono specifiche disposizioni dedicate ai contratti onerosi, vale a dire a quei contratti in cui la società si impegna a soddisfare un'obbligazione i cui costi attesi sono superiori ai benefici che si suppone possano essere conseguiti con l'operazione oppure al prezzo complessivo del contratto stesso.

Principio Oic 31

In realtà, la definizione dei contratti onerosi non è specifica del principio Oic 34, ma è più generale ed è contenuta nel principio Oic 31, intitolato «Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto».

Il contenuto dell'Oic 31, rispetto ai fondi per contratti onerosi, è ovviamente e totalmente applicabile alla fattispecie.

Principio Oic 34

L'Oic 34 puntualizza pertanto che se, a seguito della sottoscrizione di un contratto di vendita, la società si trovasse nella situazione

in cui i costi da sostenere superano i ricavi contrattuali (in altri termini, qualora il contratto risultasse oneroso), si renderebbe necessario effettuare immediatamente un accantonamento in misura pari alla perdita attesa da questo contratto.

Si tratta, di fatto, del medesimo meccanismo previsto per le commesse in perdita, che devono dar luogo all'immediata iscrizione della perdita attesa attraverso il meccanismo dell'iscrizione di un fondo.

Il rapporto

La misura dei costi necessari per adempiere l'obbligazione contrattuale sarà pari al minore tra il costo necessario per l'adempimento del contratto e il risarcimento del danno, o la penale, che derivano dalla risoluzione del contratto per inadempimento. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il riferimento

A.14

Il paragrafo contenuto nella guida applicativa dell'Oic 34 che rimanda alle disposizioni relative ai contratti onerosi

Meglio un esempio?

- Al 30 giugno dell'anno X una società stipula una vendita di € 1.000.000 per un macchinario da prodursi su commessa che dovrà costruire nei prossimi due anni.
- Al 31 dicembre dell'anno X la società prende atto che i costi delle materie prime sono cresciuti in maniera tale da portare la produzione del macchinario in perdita per circa € 50.000. Si tratta di un dato provvisorio che sarà calcolabile in maniera definitiva solo al momento della consuntivazione della commessa del macchinario.
- Secondo quanto previsto dall'OIC 34 la società dovrà rilevare un accantonamento a fondo rischi e oneri per i maggiori costi che ragionevolmente sosterrà.
- Al 31.12.X la società deve rilevare un accantonamento a fondo rischi e oneri pari a € 50.000:

	31/12/X	
	DARE	AVERE
Accantonamento Fondi Rischi e Oneri	50.000,00 €	
Fondo Rischi e Oneri		50.000,00 €

Il Fisco

- Il Fisco non è «contemplato» nell' OIC 34 (come è giusto che sia, è un principio contabile)
- Ricordiamoci però il «*principio di derivazione rafforzata*»: il Fisco ammette che la base imponibile delle imposte sia determinata a seguito di corretta applicazione dei principi contabili.
- Le imprese dovrebbero stare «tranquille» applicando il principio contabile in modo corretto e tassando i ricavi secondo le regole di contabilizzazione dell'OIC34.
- Tuttavia, quando si parla di Fisco, il condizionale è d'obbligo!

Dulcis in fundo... il confronto fra OIC 34 e IFRS 15

ICASI	OIC34	IFRS15
Ambito di applicazione	Non si applica ai lavori in corso su ordinazione (commessa). Par. 3	Si applica ai lavori in corso su ordinazione (commessa). Par. 5
Componente significativa di finanziamento	Non è prevista la contabilizzazione di interessi passivi nel caso in cui il cliente paghi in anticipo	Nei contratti che incorporano una componente significativa di finanziamento da parte del cliente (che paga in anticipo) è prevista - al ricorrere di determinate condizioni - la rilevazione di oneri finanziari sulla passività generata dall'anticipazione del cliente. Par. 60-65
Rilevazione dei ricavi	Condizionata al trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici. Per stabilire se il ricavo vada rilevato o meno deve essere verificato sia il trasferimento dei rischi che dei benefici. Par. 23	Incentrata sul trasferimento del controllo (capacità di decidere dell'uso dell'attività, di impedire ad altre entità di decidere dell'uso e di trarne benefici). Tale criterio è in sé sufficiente per stabilire se il ricavo vada rilevato o meno. Par. 31-34
Corrispettivi variabili in aumento (incentivi e premi di risultato)	Da includere nel prezzo complessivo solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali. Par. 14	Da includere nel prezzo complessivo solo nella misura in cui è altamente probabile che, quando sarà risolta l'incertezza associata al corrispettivo variabile, non si verifichi un significativo aggiustamento al ribasso dell'importo dei ricavi (reversal). Par. 56
Resi su beni unici (personalizzati) non valutabili per masse	I ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene. Par. 27	I ricavi sono rilevati se è altamente probabile che il bene non venga restituito. Par. B21-B27 e Par. 56
Vendite con opzione di riacquisto (call)	Nel caso di vendite con opzione di riacquisto in capo al venditore (opzione call), il venditore dovrà valutare la probabilità di esercitare l'opzione di riacquisto. Se il venditore è ragionevolmente certo di non esercitare l'opzione di riacquisto, allora l'operazione è contabilizzata come un'operazione di vendita. Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto. Par. A.8	Se l'entità ha l'obbligazione o il diritto di riacquistare l'attività (forward o opzione call), il cliente non acquisisce il controllo dell'attività, perché, sebbene possa averne il possesso materiale, la sua capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti è limitata. Par. B66
Premi alla clientela di beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società	Non devono essere contabilizzate separatamente le prestazioni che non rientrano nelle attività caratteristiche della società. È il caso, ad esempio, delle operazioni/concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società (in tal caso si rileva un acc.to a fondo oneri). Par. 17	Si deve segmentare il contratto in più performance obligation anche nei casi di campagne promozionali che prevedano come premio per il cliente, beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società. Non è prevista la semplificazione contenuta nell'OIC34





FORMAZIONE E CONSULENZA SPECIALIZZATA IN
FINANZA AZIENDALE, CONTROLLO DI GESTIONE E BANKING.

inFinance S.r.l.
Via Massena 4 20145 Milano
P. IVA 09220050968

t. +39 02 8689 1763
info@infinance.it
www.infinance.it

Seguici anche su    

Il sistema interno di gestione per
la qualità è certificato secondo la
norma UNI EN ISO 9001:2015 per i
settori EA 35 e EA 37

