

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Ricavi



Aprile 2023

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'*istituto nazionale per i principi contabili*" ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione di principi e standard in materia di informativa contabile e sostenibilità a livello europeo ed internazionale, intrattenendo rapporti con l'International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi di altri Paesi preposti alle medesime attività.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico e agisce in modo indipendente secondo i canoni di efficienza e di economicità previsti nel proprio statuto. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

INDICE

	par.
FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2-3
DEFINIZIONI	4-7
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI	8
RILEVAZIONE INIZIALE	9-33
Raggruppamenti di contratti.....	9
Prezzo complessivo del contratto.....	10-13
Corrispettivi variabili.....	14-15
Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione.....	16-18
Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione.....	19
Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione.....	20-21
Rilevazione dei ricavi.....	22
Rilevazione dei ricavi per vendita di beni.....	23-25
Vendite con diritto di reso.....	26-30
Rilevazione dei ricavi per prestazioni di servizi.....	31-33
VALUTAZIONI SUCCESSIVE	34-35
NOTA INTEGRATIVA	36-42
Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435- <i>bis</i> c.c.)....	39-40
Informazioni relative alle micro imprese (art. 2435- <i>ter</i> c.c.).....	41-42
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	43
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE	44-45
APPENDICE A – GUIDA APPLICATIVA	
Vendita con garanzia	
Cessione di licenze	
Vendite con obbligo di riacquisto	
Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi	
Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate	
Costi per l'ottenimento del contratto	
Contratti onerosi	
I RICAVI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA	
ESEMPI ILLUSTRATIVI	
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE	
APPENDICE B – EMENDAMENTI CONSEGUENTI ALLA PUBBLICAZIONE DEL PRINCIPIO CONTABILE OIC 34 - RICAVI	

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 34 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione e valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo “*I ricavi nella legislazione civilistica*”. Il presente principio si applica a tutte le transazioni che comportano l’iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico.
3. I ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione non sono trattati nel presente principio, ma seguono le disposizioni di cui all’OIC 23 “Lavori in corso su ordinazione”. Sono inoltre esclusi i ricavi derivanti da cessioni di azienda, fitti attivi, ristorni e dalle transazioni che non hanno finalità di compravendita.

DEFINIZIONI

4. **Cliente:** colui che ha stipulato il contratto con la società per ottenere, in cambio di un corrispettivo, beni o servizi.
5. **Prezzo complessivo del contratto:** l’importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nella determinazione del prezzo complessivo la società tiene conto di tutti i corrispettivi variabili previsti dal contratto.
6. **Corrispettivo variabile:** importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile: incentivi, premi di risultato, sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi.
7. **Transazioni che non hanno finalità di compravendita:** operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l’obiettivo di conseguire un ricavo.

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

8. Per quanto riguarda la classificazione dei ricavi a conto economico si rimanda all’OIC 12 “Composizione e schemi del bilancio d’esercizio”.

RILEVAZIONE INIZIALE

Raggruppamento di contratti

9. Un gruppo di contratti è trattato come un singolo contratto quando sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e quando si verifica una delle seguenti condizioni:
 - a) il gruppo di contratti è stato negoziato in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale ed esiste apposita documentazione di ciò;
 - b) il prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti.

Prezzo complessivo del contratto

10. Il prezzo complessivo del contratto è desumibile dalle clausole contrattuali. Se il prezzo complessivo non è immediatamente riscontrabile nel contratto e presenta degli elementi di variabilità, si deve procedere con la valorizzazione di tali componenti variabili secondo le disposizioni contenute nei paragrafi 14-15. Inoltre nella determinazione del prezzo complessivo si tiene conto anche degli importi dovuti al cliente che sono assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Viceversa, gli importi dovuti al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.
11. Nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato.
12. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-*bis* del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-*ter* del codice civile, possono non applicare il disposto del paragrafo 11.
13. Nei contratti che prevedono il regolamento del corrispettivo attraverso un'attività diversa dalle disponibilità liquide, il prezzo complessivo del contratto è pari al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività.

Corrispettivi variabili

14. 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. La società valuta la ragionevole certezza sulla base dell'esperienza storica, elementi contrattuali e dati previsionali.
15. Sconti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche. Per stimare tale importo, la società può utilizzare uno dei metodi seguenti, scegliendo il metodo che secondo le sue aspettative consente di prevedere meglio l'importo del corrispettivo variabile:
 - a) la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo. Tale metodo si applica quando la società prevede che possano realizzarsi più di due scenari (ad esempio, una penale che varia in funzione del numero di giorni di ritardo);
 - b) l'importo più probabile, quando il contratto ha soltanto due risultati possibili (ad esempio, il contratto prevede una penale di importo fisso in caso di ritardata consegna).La società applica lo stesso metodo in modo uniforme durante tutta la durata del contratto.

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

16. Al momento della rilevazione iniziale il redattore di bilancio deve procedere con l'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 in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.
17. Il redattore del bilancio non deve trattare come singole unità elementari di contabilizzazione:
 - a) i beni e i servizi previsti dal contratto che 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;
 - b) le prestazioni previste dal contratto che non rientrano nelle attività caratteristiche della società. Ciò accade in presenza di operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società. In tal caso, il costo che la

società prevede di sostenere per la corresponsione del premio è rilevato a fondo oneri senza rettificare i ricavi.

Inoltre, non è necessario separare le singole unità elementari di contabilizzazione quando ciascuna delle prestazioni previste dal contratto di vendita viene effettuata nello stesso esercizio.

18. 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'articolo 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'articolo 2435-*bis* del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-*ter* del codice civile.

Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione

19. Dopo aver determinato quali siano le singole unità elementari di contabilizzazione, è necessario procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione identificata [si vedano i paragrafi 20-21].

Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione

20. Il prezzo complessivo determinato ai sensi dei paragrafi 10-15 è allocato a ciascuna unità elementare di contabilizzazione 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.
21. Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è quello previsto contrattualmente a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati. In assenza di un prezzo di riferimento, la società può stimare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione con i seguenti metodi:
 - a) metodo della valutazione dei prezzi di mercato: 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 detti prezzi per riflettere i costi e i margini della società;
 - b) metodo dei costi attesi più margine: 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 il bene o servizio in questione;
 - c) metodo residuale: 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.

Nel caso in cui la società, applicando uno dei suddetti metodi, non riesca a stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, il prezzo di vendita di tali unità è pari al costo sostenuto.

Rilevazione dei ricavi

22. Dopo aver determinato il valore delle singole unità elementari di contabilizzazione la società dovrà procedere con lo stabilire il momento in cui rilevare il ricavo in bilancio sulla base del principio di competenza economica. Il metodo di rilevazione dei ricavi è distinto tra vendita di beni e prestazione di servizi.

Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

23. Per le unità elementari di contabilizzazione che rappresentano la vendita di beni, i ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:
- a) è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita; e
 - b) l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.
24. Nel valutare se il trasferimento sostanziale dei rischi sia avvenuto, la società tiene conto sia di fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica). Tuttavia, non tiene conto del rischio di credito, in quanto questo incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio, ai sensi dell'OIC 15 "Crediti" e non sull'iscrizione del ricavo.
25. Il trasferimento sostanziale dei benefici avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva. I benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene. Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporne liberamente, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione. Alcuni esempi delle modalità con cui il cliente può ottenere tali benefici sono i seguenti:
- a) l'uso del bene per la produzione di altri beni o per la prestazione di servizi;
 - b) l'uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
 - c) l'uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri; oppure
 - d) la vendita o lo scambio dei beni.

Vendite con diritto di reso

26. Per diritto di reso si intende il diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato.
27. Nel caso di vendite con diritto di reso, che non si prestano ad una valutazione per massa del rischio di restituzione del bene, 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.
28. Nel caso in cui la società effettui una valutazione per massa del rischio di reso dei beni venduti applica il disposto del paragrafo 15 lettera a) per determinare l'ammontare della passività classificata tra i fondi oneri. In contropartita la società rettifica il ricavo.
29. In entrambi i casi previsti dai paragrafi 27 e 28, la contabilizzazione di una vendita con diritto di reso comporta l'iscrizione, in una voce separata tra le rimanenze, se rilevante, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino. L'iscrizione di questa attività può avvenire anche al costo medio del bene venduto se il valore contabile originario non è attendibilmente determinabile. L'attività iscritta nell'attivo circolante è oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile.
30. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-*bis* del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-*ter*

del codice civile, possono non applicare il disposto del paragrafo 29 in merito alla contabilizzazione delle vendite con diritto di reso. Tali società possono iscriverne in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere.

Tale modello semplificato è una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le vendite con diritto di reso.

Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi

31. I ricavi per prestazione di servizi sono rilevati a conto economico in base allo stato di avanzamento se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:
 - a) l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita; e
 - b) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.
32. Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi. Il redattore di bilancio procederà con il metodo che conduce ad una determinazione attendibile dei servizi prestati. In relazione al tipo di operazione, i metodi possono essere rappresentati dalla:
 - a) proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro; o
 - b) proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati; o
 - c) proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio ed i servizi totali previsti nel contratto.
33. Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.

VALUTAZIONI SUCCESSIVE

34. Se successivamente la società rivede le proprie stime poste alla base della rilevazione iniziale di un ricavo, essa procede ad aggiornarne il valore per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.
35. Se interviene una modifica contrattuale che prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa è contabilizzata separatamente. In caso di sola modifica del corrispettivo o di sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

NOTA INTEGRATIVA

36. Con riferimento ai ricavi, l'articolo 2427, comma 1 del codice civile, richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

“1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”; e

“10) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche”.

37. Nel fornire le informazioni di cui al numero 1 comma 1 dell'articolo 2427 codice civile la società indica in nota integrativa le seguenti informazioni se rilevanti:
- a) la metodologia utilizzata ai sensi del paragrafo 15 per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili. Nel caso di attualizzazione del prezzo complessivo si applica la relativa informativa prevista dall'OIC 15 “Crediti”;
 - b) il metodo utilizzato ai sensi del paragrafo 21 per l'allocazione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;
 - c) la metodologia utilizzata ai sensi del paragrafo 32 per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi.
38. L'articolo 2423, comma 4, codice civile prevede che “Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.” Ad esempio il redattore di bilancio può non effettuare la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti sull'ammontare complessivo dei ricavi.

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (articolo 2435-bis c.c.)

39. Con riferimento ai crediti, nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata sono fornite le seguenti informazioni richieste dall'articolo 2427, comma 1, codice civile:
- “1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”.
40. L'articolo 2423, comma 4, codice civile prevede che “Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.”

Informazioni relative alle micro-imprese (articolo 2435-ter c.c.)

41. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile.
42. Le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano i paragrafi 39 - 40.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

43. Il presente principio si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

44. Eventuali effetti derivanti dall'applicazione del presente principio contabile sono rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 “Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio” per i cambiamenti di principi

contabili. In tal caso, la società può decidere di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

45. È inoltre consentita l'applicazione prospettica. In tal caso, le disposizioni del presente principio si applicano solo ai contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del presente principio contabile.

APPENDICE A – GUIDA APPLICATIVA

La presente Appendice, parte integrante dell'OIC 34, indica il trattamento contabile di alcune specifiche transazioni che coinvolgono la voce Ricavi.

Vendita con garanzia

- A.1 La garanzia di assistenza al cliente, prevista per legge, non è separata dal bene venduto e quindi è trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta. In tal caso, la società rileva il ricavo per l'intera vendita e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto secondo le previsioni dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto".
- A.2 Invece, tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato ai sensi dei paragrafi 16-18 del presente principio contabile.

Cessione di licenze

- A.3 La cessione di una licenza produce 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).
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. Tale ricavo è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato come definito dal paragrafo 11 dell'OIC 15.

Vendite con obbligo di riacquisto

- A.4 Nei casi in cui è previsto l'obbligo di riacquisto da parte del venditore, non avvenendo il trasferimento dei rischi e benefici, si procederà con la contabilizzazione dell'operazione come segue:
- se il prezzo di vendita è inferiore al prezzo di riacquisto, l'operazione ha natura finanziaria e pertanto 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 (minore) è imputata a conto economico per competenza come onere finanziario (voce C17 – *Interessi e altri oneri finanziari*) in contropartita al debito verso il venditore a termine. Tale debito si chiuderà al momento dell'operazione di retrocessione (ovvero quando sarà restituita la somma ricevuta maggiorata dei relativi oneri).
 - Se il prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto, l'operazione ha natura operativa e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo di vendita ed il prezzo di riacquisto. Tale risconto, che rappresenta il corrispettivo ricevuto per aver concesso l'uso del bene al compratore, sarà rilasciato a conto economico per competenza in quote costanti come provento operativo (voce A5 – *Altri ricavi e proventi*).

Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi

- A.5 Quando in una transazione è coinvolta una terza parte oltre al venditore ed al cliente, è necessario che la società venditrice proceda con una valutazione di tutti gli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o per conto di terzi.
- A.6 Gli elementi da prendere in considerazione, anche disgiuntamente, per determinare se una società agisce per conto proprio sono i seguenti:
- la società ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
 - la società ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore; e
 - la società ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.
- A.7 Se la società non agisce per conto proprio applicando il paragrafo precedente deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi. In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, individuando in tal modo il valore della commissione spettante.

Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate

- A.8 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 e pertanto saranno applicate le previsioni di cui al paragrafo A.4 del presente principio.
- A.9 Nel caso di vendite in cui il cliente può obbligare il venditore a riacquistare il bene oggetto della vendita (vendite con opzione *put* in capo al cliente), il venditore dovrà valutare la probabilità che il cliente eserciti l'opzione *put*.
Se il venditore è ragionevolmente certo che il cliente non eserciterà l'opzione *put*, allora l'operazione viene contabilizzata come un'operazione di vendita.
Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le previsioni di cui al paragrafo A.4 del presente principio.
- A.10 Nel caso di vendite con condizione sospensiva, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione si verifichi e ha effettuato la prestazione (ad esempio la vendita di un bene è condizionata all'autorizzazione di una terza parte).
- A.11 Nel caso di vendite con condizione risolutiva, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione non si verifichi (ad esempio la vendita di un bene è annullata ed il bene è restituito se si verifica un determinato evento).
- A.12 La valutazione della ragionevole certezza tiene conto, se rilevante: dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali. Nel caso di vendite con opzioni *call* o *put*, tra gli elementi contrattuali particolare rilievo assume il prezzo di esercizio dell'opzione.

Costi per l'ottenimento del contratto

A.13 I costi per l'ottenimento del contratto di vendita sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se:

- sostenuti specificatamente per un contratto di vendita;
- l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo; e
- tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

Tuttavia, se si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante gli stessi possono essere rilevati come costo direttamente a conto economico quando sostenuti.

I costi che saranno recuperati tramite il contratto di vendita nello stesso esercizio in cui sono sostenuti sono rilevati a conto economico.

I costi per l'ottenimento del contratto che sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto sono contabilizzati a conto economico.

Contratti onerosi

A.14 In presenza di un contratto di vendita oneroso (i.e. quando i costi attesi per adempiere ad un contratto di vendita sono superiori al prezzo complessivo del contratto stesso), la società rileva la perdita attesa secondo le disposizioni dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto".

I RICAVI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa per i ricavi:

- Articolo 2423, comma 4, del codice civile:
“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”.
- Articolo 2424-bis, codice civile:
“Le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore”.
- Articolo 2425-bis, codice civile:
*“I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi.
I proventi e gli oneri relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine, ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, devono essere iscritti per le quote di competenza dell'esercizio”.*
- Articolo 2427, comma 1, numero 1, codice civile:
“i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”.
- Articolo 2427, comma 1, numero 10, codice civile:
“la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche”.
- Articolo 2435-ter, comma 5:
“Fermo restando le indicazioni richieste dal... quarto ...comma dell'articolo 2423 ... la nota integrativa fornisce le indicazioni richieste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 1) ...”.
- Articolo 2435-ter, comma 2:
“Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435-bis. Le micro imprese sono esonerate dalla redazione: ... 2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16); ...”.

Le disposizioni del codice civile in tema di classificazione delle voci sono richiamate nel principio contabile OIC 12 “Composizione e schemi del bilancio d'esercizio”.

ESEMPI ILLUSTRATIVI

Gli esempi illustrativi non sono parte integrante del principio.

Gli esempi illustrativi non tengono conto delle componenti fiscali.

Le scritture contabili riportate in questa sezione sono da considerarsi a mero titolo esemplificativo. La stessa rappresentazione in bilancio può essere raggiunta utilizzando altre modalità di scritture contabili.

ESEMPIO 1 – Contabilizzazione vendite con diritto di reso

Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di euro 100 ciascuno, nel corso dell'esercizio 202X. La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene sia di euro 70.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

Contabilizzazione nel bilancio ordinario

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti. Nel caso specifico si individua una sola unità elementare di contabilizzazione relativa alla fornitura dei beni. Pertanto, il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

Alla data di chiusura del bilancio la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti, in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente già al momento della consegna.

Per quanto attiene i rischi, poiché la società ha mantenuto unicamente il rischio di reso, rileva i ricavi secondo il disposto dei paragrafi 28-29.

Procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che i clienti restituiranno il 5% dei prodotti venduti (pari a 25 unità di prodotti).

Conseguentemente, la società iscrive un ricavo da vendita pari ad euro 50.000 ed un fondo oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di euro 2.500) in contropartita del ricavo.

Di seguito si riportano le scritture:

		01.01.202X	Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni			50.000
C) IV	Disponibilità liquide		25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti		25.000	
		31.12.202X		
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		2.500	
B)	Fondo per Rischi e Oneri			2.500

Inoltre, il costo del bene che sarà oggetto di reso è iscritto in una voce separata delle rimanenze al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (importo di euro 1.750 pari al costo di euro 70 per 25 unità) in contropartita della variazione di magazzino.

31.12.202X		Dare	Avere
C) I 6)	Attività per resi attesi	1.750	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		1.750

Contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata e micro-imprese

La società che si avvale della semplificazione prevista al paragrafo 30 del presente principio iscrive in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente (euro 2.500) e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere (euro 1.750). Le scritture contabili sono le seguenti:

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti	25.000	

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	750	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		750

ESEMPIO 2 – Contabilizzazione vendite con diritto di reso

Una società che produce beni vende ad un cliente 100 unità del prodotto A, 150 unità del prodotto B e 70 unità del prodotto C ad un prezzo unitario rispettivamente di euro 43, euro 51 e euro 65. Il costo unitario del prodotto A è di euro 30, del prodotto B di euro 40 e del prodotto C è di euro 50.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti.

Nel caso specifico si individuano tre diverse unità elementari di contabilizzazione relative alla fornitura dei beni. Pertanto, il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

Alla data di chiusura del bilancio la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici siano stati completamente trasferiti, in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente già al momento della consegna.

Per quanto attiene i rischi, poiché la società ha mantenuto unicamente il rischio di reso, rileva i ricavi secondo il disposto dei paragrafi 28-29.

Procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che storicamente i clienti hanno restituito il 10% dei prodotti venduti. Tale valutazione si riferisce a tutte le tipologie di prodotto.

PRODOTTO	COSTO MAGAZZINO	QUANTITÀ	PREZZO VENDITA	RICAVO	VALORE RESO	VALORE ATTIVITÀ
A	30	100	43	$4.300 = 43 \times 100$	$430 = 43 \times 10$	$300 = 30 \times 10$
B	40	150	51	$7.650 = 51 \times 150$	$765 = 51 \times 15$	$600 = 40 \times 15$
C	50	70	65	$4.550 = 65 \times 70$	$455 = 65 \times 7$	$350 = 50 \times 7$
TOTALE				16.500	1.650	1.250

Pertanto, la società iscrive un ricavo da vendita pari ad euro 16.500 ed un fondo oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di euro 1.650) in contropartita del ricavo.

Di seguito si riportano le scritture:

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		16.500
C) IV	Disponibilità liquide	16.500	

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.650	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		1.650

Inoltre, il costo del bene che sarà oggetto di reso è iscritto in una voce separata delle rimanenze al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (importo di euro 1.250) in contropartita della variazione di magazzino.

31.12.202X		Dare	Avere
C) I 6)	Attività per resi attesi	1.250	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		1.250

ESEMPIO 3 – Contabilizzazione operazioni e concorsi a premio

Una società gestisce dei punti vendita di beni di prima necessità (ad esempio supermercati). Ogni cliente ha la possibilità di accumulare punti premio per ogni acquisto effettuato per un determinato periodo di tempo. Al termine della raccolta punti, il cliente ha la possibilità di scegliere se, al raggiungimento di un certo quantitativo di punti, ottenere un premio in natura oppure se ottenere uno sconto cassa su futuri acquisti.

Nel dettaglio i clienti ottengono un punto per ogni euro speso. Ogni 100 punti il cliente ha diritto ad avere un 1 euro di sconto su acquisti futuri oppure al raggiungimento di 1.000 punti ha la possibilità di ottenere un premio.

Durante l'esercizio 202X i clienti acquistano prodotti per euro 1.000.000. La società al 31.12.202X effettua una propria valutazione e assume, per semplicità, che tutti i clienti opereranno per lo sconto su acquisti futuri. Pertanto, a fine esercizio la società rettifica i ricavi per euro 10.000.

Se invece al termine della raccolta punti, il cliente può solo ottenere un premio in natura (per esempio giocattoli) la società stima il costo che prevede di sostenere per acquistare i giocattoli che regalerà ai clienti che raggiungono i 1.000 punti e rileva un fondo oneri senza rettificare i ricavi.

ESEMPIO 4 – Contabilizzazione vendite con garanzia *ex lege*

Una società che produce e vende elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 100 unità di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 300 ciascuno. Il costo unitario di ciascun bene è di euro 220.

La società, per disposizioni di legge, concede al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita.

La società procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti.

Nel caso specifico, ai sensi del paragrafo 16, si individua una sola unità elementare circa la fornitura dei beni e pertanto il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente.

Per quanto attiene i rischi, la società ha mantenuto unicamente il rischio relativo all'assistenza gratuita *ex lege* da fornire, e perciò rileva i ricavi secondo il disposto del paragrafo A1.

La società procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che il cliente richiederà assistenza per il 10% dei prodotti (pari a 10 unità di prodotti) e quindi valuta di aver trasferito sostanzialmente tutti i rischi. Pertanto, la società a fronte del ricavo da vendita pari ad euro 30.000 iscrive un fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto (pari a euro 2.200).

Di seguito si riportano le scritture (per semplicità non si considera effetto fiscale):

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		30.000
C) IV)	Disponibilità liquide	30.000	
B13	Accantonamenti a fondi rischi ed oneri	2.200	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		2.200

ESEMPIO 5 – Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva ed allocazione sconto

Una società che produce e vende computer stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di un pc alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 5.000.

La società concede al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita.

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti.

Nel caso specifico si individuano due unità elementari di contabilizzazione, una relativa alla fornitura del bene e l'altra relativa all'assistenza gratuita. Il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici e tale valutazione viene effettuata per ciascuna unità elementare di contabilizzazione.

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici e solo in relazione alla fornitura del bene conclude che sono stati trasferiti sostanzialmente sia i rischi che i benefici.

Per quanto attiene l'assistenza gratuita, la società valuta che non ha trasferito i rischi ed i benefici, e non trattandosi di una garanzia *ex lege* procede con la contabilizzazione di una unità elementare di contabilizzazione separata secondo il disposto del paragrafo A2.

La società determina che il prezzo complessivo è pari a euro 5.000 ed alloca tale importo alle singole unità elementari di contabilizzazione. Ai fini dell'allocazione la società considera quanto indicato nel proprio listino prezzi in relazione al bene fornito ed all'assistenza. Rispettivamente, l'uno è venduto solitamente ad euro 4.000 euro e l'assistenza ad euro 2.000 per due anni. Poiché la società è solita vendere insieme le due forniture ad un prezzo di euro 5.000, la società considera uno sconto implicito di euro 1.000 ed alloca così il prezzo complessivo:

Prodotto	Prezzo
Fornitura bene	3.333 (4.000 : 6.000 x 5.000)
Assistenza	1.667 (2.000 : 6.000 x 5.000)

I ricavi relativi alla fornitura dei beni vengono rilevati al momento della consegna. Viceversa, i ricavi relativi all'assistenza vengono rilevati pro-rata nei due anni.

ESEMPIO 6 – Contabilizzazione sconto ed allocazione dello sconto

Una società che produce e vende i prodotti A, B C stipula un contratto con un cliente per un prezzo totale pari ad euro 1.000. Da listino prezzo gli stessi hanno i seguenti prezzi:

Prodotto	Prezzo
A	400
B	350
C	350
Totale	1.100

Il contratto include quindi uno sconto implicito di euro 100 che la società, ai sensi dei paragrafi 21-22 del presente principio, alloca proporzionalmente alle singole unità elementari di contabilizzazione. Tuttavia, poiché la società è solita vendere insieme i prodotti B e C per un prezzo pari ad euro 600 ed il prodotto A ad un prezzo pari ad euro 400, la società alloca lo sconto di euro 100 ai soli prodotti B e C.

ESEMPIO 7 – Contabilizzazione importo da pagare al cliente

Una società che produce elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 1 milione. Il cliente è una società di retail a cui è riconosciuto un importo iniziale di euro 50.000 per adeguare i propri negozi ai prodotti acquistati dalla società.

La società, ai sensi dei paragrafi 10-11, nel determinare il prezzo complessivo del contratto, valuta che l'importo pagato al cliente è assimilabile ad uno sconto e pertanto lo contabilizza in riduzione dei ricavi.

ESEMPIO 8 – Contabilizzazione licenze

Una società cinematografica concede ad una società televisiva la licenza per la messa in visione di un film per i successivi 4 anni ad un canone annuale di euro 100.000.

La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza.

Considerando le previsioni del paragrafo A.3 del presente principio la società conclude che l'uso della licenza da parte del cliente avviene senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del venditore e pertanto rileva un ricavo pari al valore attuale dell'intero corrispettivo al momento della consegna della licenza stessa.

ESEMPIO 9 – Contabilizzazione licenze

Una società di software concede ad una società una licenza per l'utilizzo di un *software* per i successivi 5 anni ad un canone mensile di euro 2.000.

La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza.

Il cliente per utilizzare la licenza *software* ha necessità di aggiornamenti periodici.

Considerando le previsioni del paragrafo A.3 del presente principio, la società conclude che deve effettuare ulteriori attività (per esempio la realizzazione degli aggiornamenti periodici) per permettere l'uso della licenza al cliente e pertanto rileva i ricavi proporzionalmente lungo la durata del contratto.

ESEMPIO 10 – Contabilizzazione licenze

Una società di moda concede ad un'altra società la licenza per l'utilizzo del marchio X per i successivi 4 anni. Il contratto prevede che la società venditrice si impegni a continuare a pubblicizzare il marchio per i successivi 4 anni. La società che acquisisce la licenza deve pagare un canone mensile di euro 3.000 e *royalties* pari al 2% del totale delle vendite annue del prodotto con marchio X.

La società venditrice, considerando le previsioni del paragrafo A.3, conclude che deve rilevare i ricavi derivanti dalla cessione della licenza lungo la durata del contratto. Infatti, al momento della cessione della licenza, la società deve continuare a pubblicizzare il marchio per i prossimi 4 anni, e quindi il cliente in tale momento non ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza stessa.

ESEMPIO 11 - Vendite con consegna differita

Una società alla data del 01.01.202X conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un macchinario e di alcuni pezzi di ricambio particolarmente ingombranti. Il prezzo complessivo del contratto è pari a euro 60.000.

Al 31.12.202X la società consegna il macchinario al cliente che ne prende pieno possesso. Tuttavia, i pezzi di ricambio, per accordi con il cliente, rimangono presso la società venditrice per 2 anni, in quanto il cliente al momento non ha spazio nel proprio magazzino. Al 31.12.202X il cliente ha pieno titolo legale sui pezzi di ricambio e la società venditrice non può utilizzare quei beni. La società venditrice non è responsabile per il deterioramento fisico e tecnologico dei pezzi di ricambio, è responsabile solo in caso di furto dei pezzi di ricambio.

La società effettua una valutazione del contratto e individua tre unità elementari di contabilizzazione:

- Vendita del macchinario
- Vendita dei pezzi di ricambio
- Servizio di custodia dei pezzi di ricambio

La società alloca il prezzo complessivo del contratto alle 3 unità elementari di contabilizzazione utilizzando il proprio listino prezzi. L'allocazione è la seguente:

- Macchinario: euro 40.000
- Pezzi di ricambio: euro 15.000
- Servizio di custodia per due anni: euro 5.000

Alla data di chiusura del bilancio la società venditrice conclude che è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio (l'unico rischio che resta in capo alla società venditrice è il rischio di furto valutato come remoto).

Pertanto al 31.12.202X la società rileva ricavi per euro 55.000 per la vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio.

I ricavi relativi al servizio di custodia, saranno rilevati pro-quota nei due esercizi successivi.

ESEMPIO 12 - Vendite di beni e servizi: bilancio ordinario e bilancio in forma abbreviata

Una società alla data del 01.01.202X conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un'automobile per euro 25.000. Il prezzo dell'automobile include 4 tagliandi gratuiti per i successivi 4 anni.

Contabilizzazione nel bilancio ordinario

Ai sensi del paragrafo 17 del presente principio contabile la società procede con l'analisi contrattuale ed individua due distinte unità elementari di contabilizzazione:

- Vendita del bene, e
- Prestazione del servizio (4 tagliandi)

Una volta individuate le due unità elementari di contabilizzazione, la società deve procedere con l'allocazione del prezzo complessivo alle singole componenti.

Ai sensi dei paragrafi 19-21 del presente principio contabile, poiché il contratto non stabilisce in modo chiaro il prezzo di ciascuna unità elementare di contabilizzazione, la società procede con la valorizzazione delle singole componenti tenendo conto del proprio listino prezzi (paragrafo 21). Sulla base del listino prezzi della società, il valore di un singolo tagliando è pari ad euro 500 mentre il valore dell'automobile è pari ad euro 23.000.

Pertanto, per quanto riguarda la vendita dell'automobile, la società rileva il ricavo al momento del trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici per un importo pari a euro 23.000. Tale momento coincide con la consegna del bene al cliente.

Per quanto riguarda la prestazione del servizio la società rileverà i ricavi negli esercizi in cui effettuerà i relativi tagliandi.

Di seguito si riportano le scritture:

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		23.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
E)	Risconto passivo		2.000
31.12.202X+1		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		500
E)	Risconto passivo	500	

La stessa scrittura viene effettuata nei tre esercizi successivi.

Contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata e micro imprese

Ai sensi del paragrafo 18 del presente principio contabile poiché si tratta di un contratto non complesso la cui separazione in singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe degli effetti irrilevanti, la società valuta di poter usufruire dell'opzione prevista dal principio.

Pertanto, la società procede con la rilevazione del ricavo relativo all'unica unità elementare di contabilizzazione (la vendita del bene) per euro 25.000 al 31.12.202X. Contestualmente, per tener conto dell'impegno di effettuare i 4 tagliandi gratuiti, deve stimare un accantonamento al Fondo Rischi e Oneri pari al costo che stima di dover sostenere per adempiere alla propria obbligazione. In tal caso la società stima di dover sostenere un costo pari ad euro 1.200 (ad esempio euro 300 per ogni tagliando).

Di seguito si riportano le scritture:

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		25.000
C) IV)	Disponibilità liquide	25.000	
B) 13	Accantonamenti a fondi rischi ed oneri	1.200	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		1.200

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrate dell'OIC 34.

1. A partire dalla revisione dei principi contabili nazionali, diversi *stakeholder* dell'OIC hanno segnalato che le disposizioni sui ricavi, contenute nei principi contabili, non sempre sono state ritenute sufficienti per rappresentare le diverse, e talvolta complesse, tipologie di transazioni poste in essere dalle società.
Al fine di evitare la diffusione di comportamenti contabili difformi, o la non appropriata interpretazione delle attuali previsioni contabili, l'OIC ha deciso di affrontare il tema dei ricavi, pubblicando l'OIC 34 "Ricavi" (di seguito "OIC 34" o "principio"). Tale principio è stato predisposto alla luce dei numerosi contributi ricevuti sul *Discussion Paper* "Ricavi" pubblicato dall'OIC nel 2019 e sulla Bozza di OIC 34 messa in consultazione nel 2021.

Ambito di applicazione

2. La Bozza di OIC 34 si applicava solo alle transazioni che comportavano la rilevazione di un ricavo nella voce A1 – *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* del conto economico. Durante la fase di consultazione diversi operatori hanno fatto notare che alcune vendite di beni e prestazioni di servizi sono classificate nella voce A5 – *Altri ricavi* e hanno chiesto di chiarire se l'OIC 34 si potesse applicare anche a tali transazioni.
3. Alla luce dei commenti ricevuti l'OIC ha deciso di estendere l'ambito di applicazione del principio anche alle vendite di beni e prestazioni di servizi classificate negli altri ricavi, in quanto non ha individuato motivi per definire un trattamento contabile diverso per tali transazioni. Pertanto, l'OIC 34 si applica a tutte le transazioni che comportano la rilevazione di un ricavo derivante dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico (i.e. voce A1 – *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* voce A5 – *Altri ricavi*). Sono escluse le cessioni di azienda, i fitti attivi, i ristorni e i lavori in corso su ordinazione perché, per le loro specificità, sono trattate in altri principi contabili.
4. Sono escluse dal principio anche le transazioni che non hanno finalità di compravendita, ossia le operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo (si pensi ad esempio al caso di una società che scambia 100kg di grano stoccato in un magazzino del nord Italia con 100kg di grano della stessa qualità stoccato nel sud Italia per minimizzare i costi di trasporto). Tale impostazione è coerente con le disposizioni contenute nel paragrafo 83 dell'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali" in tema di permuta dal lato dell'acquirente.

Struttura del Principio

5. Il presente principio contabile prevede le seguenti fasi per la rilevazione del ricavo:
 - a. determinazione del prezzo complessivo del contratto;
 - b. identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
 - c. valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione; e
 - d. rilevazione dei ricavi.
6. Si evidenzia che il principio contabile è stato predisposto in questo modo per agevolare il redattore del bilancio nella rilevazione dei ricavi derivanti da contratti complessi, ossia contratti che prevedono più unità elementari di contabilizzazione. È stato seguito tale approccio perché numerosi *stakeholder* dell'OIC hanno fatto presente che non era chiaro come contabilizzare contratti che prevedevano più unità elementari di contabilizzazione a fronte di un unico prezzo. Nel caso di contratti semplici non sarà quindi necessario effettuare tutte le valutazioni previste dal principio. Ad esempio, se il contratto:

- a. prevede un'unica unità elementare di contabilizzazione non sarà necessario separare e valorizzare le singole unità elementari di contabilizzazione;
- b. non prevede premi, sconti o altri elementi di variabilità non sarà necessario stimare i corrispettivi variabili.

Determinazione del prezzo complessivo del contratto

7. Il principio prevede che per determinare il prezzo complessivo del contratto si devono considerare i termini di pagamento, eventuali corrispettivi variabili ed eventuali importi dovuti al cliente. Si è deciso di contabilizzare in riduzione dei ricavi i corrispettivi variabili (i.e. sconti, abbuoni, penalità e resi) e gli importi pagati ai clienti per dare una migliore rappresentazione in bilancio dell'effettivo ricavo derivante da una determinata transazione. Inoltre, l'impostazione di ridurre il ricavo di vendita è coerente con l'articolo 2425-bis del codice civile che prevede che *"I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi..."*.
8. Coerentemente con quanto disposto dall'OIC 15 "Crediti", il principio prevede che il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato se il contratto prevede termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi e interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato.
9. Per quanto riguarda gli eventuali importi dovuti al cliente, alla luce delle richieste di chiarimento ricevute, si è deciso di specificare che gli importi dovuti al cliente a fronte dei quali la società venditrice non riceve una controprestazione sono contabilizzati a riduzione del prezzo complessivo, perché nella sostanza sono assimilabili a sconti. Nel caso contrario, quindi quando la società venditrice riceve una controprestazione, gli importi dovuti al cliente sono contabilizzati come un costo.
10. In tema di corrispettivi variabili, è stato assunto un atteggiamento più prudente per le componenti che comportano un incremento dei ricavi, in virtù del postulato della prudenza che impone cautela nella stima in condizioni di incertezza. Pertanto, il principio prevede che i corrispettivi aggiuntivi sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi. Il criterio della ragionevole certezza è coerente col disposto dall'articolo 2426, comma 1, n.11 del codice civile che prevede che: *"i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza"*. Per quanto riguarda invece gli altri corrispettivi variabili il principio prevede che debbano essere contabilizzati sulla base della migliore stima possibile. Pertanto tali corrispettivi sono contabilizzati anche se non ragionevolmente certi.

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

11. Il principio prevede che il redattore di bilancio deve analizzare il contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione. Tale attività è necessaria in quanto un unico contratto di vendita può includere prestazioni diverse che richiedono una contabilizzazione separata. Tale disposizione è coerente con l'OIC 11, che al paragrafo 28 chiarisce che *"da un unico contratto possono scaturire più diritti e obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata"*.

12. Inoltre, la segmentazione del contratto in unità elementari di contabilizzazione risolve il problema, segnalato nel *Discussion Paper* del 2019, della diversa rappresentazione in bilancio di fattispecie economicamente simili. Infatti:
- alcune società, in presenza della vendita di un bene e della prestazione di un servizio incluso nel prezzo del bene, rilevano un unico ricavo alla vendita del bene e se necessario stanziavano un fondo rischi ed oneri a fronte dei costi che prevedono di sostenere per effettuare il servizio;
 - altre società, per lo stesso bene e servizio, stipulano contratti in cui si definisce specificatamente il prezzo di ciascuna attività e rilevano i ricavi in modo separato.

Con il nuovo principio entrambe le fattispecie contrattuali sopra descritte saranno contabilizzate nello stesso modo, infatti il ricavo relativo alla vendita del bene sarà rilevato quando sarà trasferito il bene, mentre il ricavo relativo al servizio sarà rilevato quando sarà effettuato il servizio.

13. Ovviamente, l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione assume rilevanza quando ciascuna delle prestazioni previste dal contratto di vendita viene effettuata con modalità e tempi differenti. Di conseguenza, non è necessario segmentare il contratto se le diverse prestazioni sono effettuate nello stesso esercizio. Inoltre, il principio prevede altre due eccezioni all'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione che hanno l'obiettivo di individuare quei casi in cui la segmentazione del contratto non comporta una rappresentazione sostanziale dell'operazione. Si pensi ai seguenti casi:
- una società che vende un *software* ad un cliente che non può utilizzare il *software* in questione senza il connesso servizio di personalizzazione del *software* fornito dalla società venditrice. Il *software* è consegnato nell'esercizio X ed il servizio di personalizzazione è effettuato nell'esercizio successivo. In questo caso i beni e i servizi previsti dal contratto sono così integrati o interdipendenti che il cliente non può utilizzarli separatamente;
 - una società che vende generi alimentari e regala ai propri clienti dei libri di ricette al raggiungimento di un determinato quantitativo di punti. Nel caso specifico, la società non vende libri e il regalo fatto al cliente è assimilabile ad un costo di pubblicità. Pertanto, il costo che prevede di sostenere per acquistare i libri da regalare ai propri clienti è rilevato in un fondo oneri e non come ricavo separato.
14. Un'ulteriore eccezione al principio dell'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione riguarda le garanzie che vengono fornite per legge. Tali garanzie sono state considerate come un onere che la società venditrice deve sostenere per legge e non come un servizio aggiuntivo con una propria profittabilità da contabilizzare come un ricavo separato. Per tali garanzie, essendo obbligatorie, il prezzo non è determinato separatamente come avviene invece per le altre garanzie prestate ai clienti. Pertanto, l'identificazione e valorizzazione separata delle garanzie fornite per legge come se si trattasse di una prestazione negoziata tra le parti non fornirebbe informazioni utili al lettore del bilancio. Per questo motivo, il principio prevede che le garanzie prestate ex-lege debbano essere contabilizzate secondo le previsioni dell'OIC 31 "Fondo rischi e oneri" (la società venditrice valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto). Le altre garanzie prestate al cliente sono considerate unità elementari di contabilizzazione da rilevare come un ricavo separato.

Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione

15. Il principio prevede che il prezzo complessivo del contratto è allocato alle singole unità elementari di contabilizzazione sulla base dei prezzi di vendita delle singole unità. Tale prezzo è quello previsto contrattualmente. Tuttavia, al fine di evitare che vengano favorite politiche di bilancio volte ad anticipare o posticipare utili, si è precisato che se il prezzo previsto dal contratto è significativamente diverso dal listino prezzi, allora si deve utilizzare quest'ultimo prezzo nell'allocatione del prezzo complessivo. I metodi per stimare i prezzi di vendita delle singole unità di contabilizzazione possono essere utilizzati solo quando non si dispone di prezzi effettivi (i.e. prezzi contrattuali o listino prezzi).

Rilevazione dei ricavi

16. Alla luce dei commenti ricevuti sul *Discussion Paper* del 2019 si è deciso che il presente principio dovesse confermare l'attuale distinzione tra vendita di beni e prestazione di servizi e che il criterio per la rilevazione dei ricavi da vendita di beni dovesse essere il trasferimento dei rischi e benefici.
17. Diversi partecipanti alla consultazione del 2019 hanno chiesto di chiarire quali "rischi" debbano essere trasferiti e cosa debba intendersi per "benefici".
In relazione ai rischi si è deciso che il principio non dovesse elencare quali rischi andassero considerati e quali no. Infatti, il principio richiede al redattore di bilancio di fare una propria valutazione delle tipologie di rischio cui incorre attraverso l'analisi delle clausole contrattuali e dell'esperienza storica. Nel principio contabile si è comunque voluto esplicitamente escludere il rischio di credito tra quelli che devono essere considerati per l'iscrizione del ricavo. Ciò in quanto tale rischio incide già sulla recuperabilità del credito ai sensi dell'OIC 15 "Crediti" e quindi non può incidere anche sulla rilevazione del ricavo.
È stato anche chiarito che i benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene. Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre del bene oggetto della compravendita in una delle modalità previste dal principio (ad esempio, l'uso del bene oppure la vendita del bene).
18. Un'altra problematica segnalata dai partecipanti alle precedenti consultazioni in tema di ricavi riguarda le modalità di rilevazione dei ricavi derivanti da prestazioni di servizi, in particolare non era chiaro se tali ricavi dovessero essere rilevati solo dopo aver terminato la prestazione o se in alcuni casi potessero essere contabilizzati in proporzione al lavoro svolto. Il principio, coerentemente con quanto previsto dall'OIC 23 per i lavori in corso su ordinazione, prevede che i ricavi per prestazione di servizi siano rilevati in base allo stato di avanzamento se il diritto al corrispettivo per il venditore matura in proporzione alla prestazione eseguita e se l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Vendite con diritto di reso

19. Per quanto riguarda la contabilizzazione delle vendite con diritto di reso (intesi come rimborso al cliente dell'importo pagato a fronte della restituzione di un bene funzionante), il principio prevede che la società rileva i ricavi solo se è ragionevolmente certa che il cliente non restituirà il bene.
Tuttavia, il principio non richiede, in ogni caso, una valutazione puntuale su ogni singola vendita. Infatti, consente la valutazione per massa del rischio di reso, ossia di effettuare una valutazione complessiva su tutte le vendite di beni simili per le quali alla data di chiusura di bilancio sussiste il rischio di reso. In tal caso, la società iscrive un fondo oneri e riduce il ricavo da vendita.
È stato anche chiarito che la contabilizzazione del reso comporta l'iscrizione, tra le rimanenze, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino, o al suo costo medio se tale valore non è attendibilmente determinabile. Tale contabilizzazione permette di rappresentare in bilancio una passività pari all'effettivo ammontare che si prevede di dover rimborsare al cliente.

Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi

20. 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 per conto di terzi in quanto mancava una disciplina di tale casistica. La Bozza di OIC 34 prevedeva che una società agisce per conto proprio

quando ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente, ha il rischio di magazzino e ha il potere di decidere il prezzo del bene/servizio. Se una di queste tre condizioni non era rispettata la società agiva per conto di terzi.

21. Durante la fase di consultazione diversi operatori hanno fatto notare che l'approccio sopra descritto era troppo "rigido" e hanno suggerito di considerare un approccio più flessibile che consentisse alla società di stabilire, sulla base di alcuni indicatori, se agisse per conto proprio o per conto di terzi. È stato inoltre chiesto di chiarire se le disposizioni in esame si applicano anche al contratto di mandato con e senza rappresentanza.
22. Dagli approfondimenti effettuati a seguito della consultazione è emerso che nella prassi esistono diverse tipologie di contratti che non sempre rendono agevole capire se una società agisce per conto proprio o per conto di terzi. Tale valutazione in alcuni casi può essere complessa e pertanto, prevedere una mera lista di requisiti che devono essere rispettati in tutte le circostanze, potrebbe portare a conclusioni errate. Si pensi al caso di una società che ha la responsabilità di fornire i beni al cliente, ha il rischio di magazzino e a causa dei prezzi praticati dai suoi competitors di fatto non ha il potere di decidere il prezzo del bene. Secondo le disposizioni della bozza in consultazione tale società sarebbe stata considerata come una società che agisce per conto di terzi, mentre nella sostanza tale società agisce per conto proprio. Per tale motivo, l'OIC ha modificato il principio prevedendo che la responsabilità di fornire i beni/servizi, il rischio di magazzino e il potere di decidere il prezzo sono solo degli elementi da considerare per stabilire se la società agisce per conto proprio o per conto terzi. Tale modifica è in linea con l'approccio *principles based* dei Principi Contabili Nazionali ed evita di creare divergenze significative con l'IFRS 15 *Revenue from contracts with customers*.
23. L'analisi degli elementi contrattuali (i.e. responsabilità, rischio di magazzino e potere di decidere il prezzo) essendo una regola di carattere generale deve essere effettuata anche nei casi di contratti di mandato con e senza rappresentanza.

Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate

24. La bozza di OIC 34 non disciplinava alcune tipologie di transazioni, come le vendite con opzioni di riacquisto e le vendite condizionate.
25. Nel corso della consultazione diversi operatori hanno segnalato all'OIC che tali transazioni sono diffuse nella prassi e pertanto sarebbe opportuno disciplinarle nel dettaglio.
26. Al fine di evitare che si generasse divergenza nella prassi, l'OIC ha introdotto nel principio una disciplina ad hoc per tali transazioni. Tale disciplina muove dall'assunto di base che una società rileva i ricavi solo quando è ragionevolmente certa che il bene venduto non le venga restituito. Questo può accadere nelle vendite con diritto di reso, ma anche in altre transazioni come appunto le vendite con opzione di riacquisto (i.e. vendite con opzione call in capo al venditore e vendite con opzione put in capo al cliente) e le vendite condizionate (e.g. il bene deve essere restituito se si verifica un determinato evento). In tutti questi casi il principio richiede che sia soddisfatto il requisito della ragionevole certezza per l'iscrizione del ricavo. Il principio, inoltre, specifica che la valutazione della ragionevole certezza tiene conto, se rilevante: dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali e che, nel caso di vendite con opzioni call o put, tra gli elementi contrattuali particolare rilievo assume il prezzo di esercizio dell'opzione. Ad esempio, è logico aspettarsi che una società eserciterà un'opzione call quando il prezzo di esercizio è significativamente inferiore al prezzo di mercato.

Cessione di licenze

27. 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. Diversi partecipanti alla consultazione hanno fatto presente che quando la società rileva tutto il ricavo al momento della consegna della licenza potrebbe venir meno la correlazione costi/ricavi, perché il ricavo sarebbe rilevato per intero in un esercizio mentre l'immobilizzazione immateriale (ad es. 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. L'OIC ha deciso di non modificare le disposizioni dell'OIC 34 in tema di licenze per non creare un'eccezione ad 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 dei lavori un progetto volto a valutare la possibilità che, solo al verificarsi di determinate condizioni, i ricavi possano rappresentare un criterio per stimare l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali.

Costi per l'ottenimento del contratto

30. Nel corso della consultazione diversi operatori hanno richiesto all'OIC di prevedere una disciplina per i costi sostenuti per l'ottenimento del contratto (ad esempio commissioni pagate ad agenti).
31. L'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione" disciplina i costi sostenuti per l'acquisizione di una commessa, prevedendo che tali costi siano inclusi nella commessa quando: *(i) sono sostenuti specificamente per un contratto di vendita; (ii) l'acquisizione della commessa avviene nello stesso esercizio in cui i costi sono sostenuti o tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio ovvero essa sia ragionevolmente certa alla data della preparazione del bilancio; (iii) i costi sono attendibilmente misurabili e siano recuperabili attraverso il margine di commessa.*
32. Per evitare incoerenze tra i due principi contabili, l'OIC ha inserito nell'OIC 34 una disciplina di tali costi in linea con quanto previsto dall'OIC 23. Nell'OIC 34 i costi per l'ottenimento del contratto, quando soddisfano le condizioni per essere capitalizzati, sono rilevati nelle immobilizzazioni immateriali. Tali costi derivano da diritti contrattuali e pertanto soddisfano la definizione di bene immateriale dell'OIC 24.

Semplificazioni per le imprese di minori dimensioni

33. Nel *Discussion Paper* del 2019 era stato evidenziato che il progetto sui ricavi doveva essere condotto cercando di ridurre al minimo gli oneri amministrativi per le imprese, in particolare per quelle di minori dimensioni (i.e. le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile e quelle che lo redigono ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile).
In linea generale, gli oneri amministrativi sostenuti dalle imprese non dovrebbero essere sovradimensionati rispetto ai benefici informativi associati alle soluzioni tecniche adottate.
34. Nell'ambito dell'OIC 34, la segmentazione dei contratti in differenti unità elementari di contabilizzazione potrebbe costituire un elemento di complessità che trova un adeguato contemperamento nel postulato di rilevanza. Questo postulato è infatti funzionale ad evitare un

aggravio di oneri amministrativi non giustificato dai benefici attesi, tanto da ammettere l'utilizzo di una regola contabile più semplice quando questa non pregiudica la capacità del bilancio stesso di fornire nel complesso una rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria e patrimoniale della società nonché del risultato economico dell'esercizio.

In questa ottica, l'OIC 34 declina il postulato della rilevanza prevedendo espressamente che, in presenza di contratti non particolarmente complessi, dove la segmentazione del contratto produce effetti irrilevanti, tutte le imprese (indipendentemente dalle dimensioni) possano non identificare le singole unità elementari di contabilizzazione. In tal caso, le società potranno rilevare l'intero ricavo al momento della vendita del bene e valuteranno l'iscrizione di un fondo rischi ed oneri a fronte del costo che prevedono di sostenere per le prestazioni che effettueranno negli esercizi futuri. La valenza del postulato della rilevanza risulta particolarmente avvertita nelle piccole e medie imprese. In linea generale ed astratta, infatti, i contratti da loro stipulati non dovrebbero essere particolarmente complessi considerando le caratteristiche della loro ordinaria operatività.

35. Va da sé, quindi, che laddove le imprese di minori dimensioni che osservano il disposto dell'articolo 2435-*bis* e dell'articolo 2435-*ter* del c.c., dovessero stipulare contratti complessi di importo significativo dovranno procedere all'identificazione delle singole unità di contabilizzazione.

In questo contesto, per contratti complessi si intendono quei contratti che prevedono che a fronte di un unico corrispettivo contrattuale la società debba effettuare più prestazioni che verranno svolte in esercizi futuri conseguendo un'elevata marginalità. In simili circostanze la separazione delle unità di contabilizzazione assume un ruolo dirimente ai fini della correttezza e trasparenza del bilancio, perché consente di contabilizzare i margini delle diverse prestazioni negli esercizi in cui le stesse sono effettuate.

36. Altra semplificazione che il principio contabile prevede per le imprese che redigono il bilancio secondo le disposizioni dell'articolo 2435-*bis* e dell'articolo 2435-*ter*, è quella prevista al paragrafo 30 del presente principio. Infatti, il principio consente di contabilizzare i resi in un apposito fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere. Pertanto, per le società di minori dimensioni che si avvalgono dell'opzione, non sarà necessario il ripristino del bene venduto che si prevede di ricevere tra le attività dell'attivo circolante.

37. Inoltre, tenendo conto che per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro-imprese vi è la facoltà di non applicare il costo ammortizzato, è stata prevista al paragrafo 12 del presente principio la possibilità, per tali imprese, di determinare il prezzo complessivo senza attualizzare i flussi finanziari, anche nel caso in cui il contratto prevede termini di pagamento con scadenza oltre ai 12 mesi.

APPENDICE B – EMENDAMENTI CONSEGUENTI ALLA PUBBLICAZIONE DEL PRINCIPIO CONTABILE OIC 34 - RICAVI

Di seguito sono riepilogati gli emendamenti agli altri principi contabili nazionali conseguenti all'entrata in vigore dell'OIC 34 – *Ricavi*.

Al fine di dare evidenza delle modifiche apportate ai singoli principi contabili per effetto degli emendamenti, si evidenzia che il testo aggiunto è sottolineato ed il testo cancellato è ~~barrato~~.

EMENDAMENTI ALL'OIC 11 – FINALITA' E POSTULATI DI BILANCIO

(Omissis)

Competenza

(Omissis)

31. Ad esempio, ai sensi dell'OIC 34 – *Ricavi* ~~15~~ “Crediti” i ~~crediti originati da~~ ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati ~~in base al principio della competenza~~ quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- ~~– il processo produttivo dei beni è stato completato e~~
- ~~– si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi alla vendita; e~~
- l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

EMENDAMENTI ALL'OIC 12 – COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

(Omissis)

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO

(Omissis)

Il contenuto delle voci del conto economico

(Omissis)

B) Costi della produzione

(Omissis)

B13) Altri accantonamenti

(Omissis)

82. A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi per oneri:

- fondo per garanzia ex-lege ~~prodotti~~;
- fondo per manutenzione ciclica (di impianti, navi, aeromobili. ecc.);
- fondo per ~~buoni sconti~~ e concorsi a premio;
- fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili;
- fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto;

- fondo per perdite previste su commesse per lavori su ordinazione, nel caso in cui le perdite siano superiori al valore dei lavori in corso;
- fondo recupero ambientale.

(Omissis)

~~APPENDICE B – OPERAZIONI DI COMPRAVENDITA CON OBBLIGO DI RETROCESSIONE~~

L'Appendice B è ABROGATA (il suo contenuto è stato ripreso nella Guida Applicativa all'OIC 34)

EMENDAMENTI ALL'OIC 13 – RIMANENZE

(Omissis)

RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

16. I beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi al bene acquisito.

(Omissis)

EMENDAMENTI ALL'OIC 15 – CREDITI

(Omissis)

RILEVAZIONE INIZIALE

Requisiti per l'iscrizione iniziale dei crediti

29. I crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni e prestazione di servizi sono rilevati secondo le indicazioni dell'OIC 34 – Ricavi in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

– il processo produttivo dei beni è stato completato; e

– ~~si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici.~~

~~Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente:~~

~~(a) in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;~~

~~(b) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;~~

~~(c) nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, la rilevazione del ricavo e del relativo credito avvengono alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà.~~

~~I crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata."~~

(Omissis)

EMENDAMENTI ALL'OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

31. Le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da BII1 a BII4 sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito.

(Omissis)

EMENDAMENTI ALL'OIC 19 – DEBITI

(Omissis)

RILEVAZIONE INIZIALE

Requisiti per l'iscrizione iniziale dei debiti

38. I debiti originati da acquisti di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano ~~entrambe le seguenti condizioni:~~

- ~~– il processo produttivo dei beni è stato completato; e~~
- ~~– si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici.~~

Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici avvenga diversamente:

- a) in caso di acquisto di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;
- b) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;
- c) nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, nel bilancio dell'acquirente, l'iscrizione del bene avviene alla consegna a fronte della rilevazione di un debito, relativo alle rate non scadute, indipendentemente dal passaggio del titolo di proprietà.

I debiti originati da acquisti di servizi sono rilevati ~~in base al principio della competenza quando il servizio è stato ricevuto, cioè la prestazione è stata effettuata~~ in base allo stato di avanzamento delle prestazioni ricevute se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- a) il contratto tra le parti prevede che l'obbligo al pagamento del corrispettivo per l'acquirente matura via via che la prestazione è ricevuta; e
- b) l'ammontare del costo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Se tali condizioni non sono rispettate il debito, ed il relativo costo, sono rilevati quando la prestazione è stata completata.

(Omissis)

EMENDAMENTI ALL'OIC 23 – LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

(Omissis)

Combinazioni e suddivisioni dei lavori in corso su ordinazione

(Omissis)

50. Un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua con lo stesso cliente e quando si verificano tutte una delle seguenti condizioni:

- il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale come un unico pacchetto ed esiste apposita documentazione di ciò;
- le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un unico progetto con un margine di profitto globale;
- il prezzo della commessa dipende dai prezzi di altre commesse.
- ~~le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua;~~
- ~~i piani economici delle commesse evidenziano dei costi comuni.~~

Criterio della percentuale di completamento

(Omissis)

55. Nel corso della commessa, l'appaltatore può avanzare delle richieste per corrispettivi aggiuntivi rispetto a quelli previsti contrattualmente (*claim*). Considerato che la determinazione dei corrispettivi aggiuntivi è soggetta ad un elevato grado di incertezza sugli ammontari che verranno riconosciuti e sui tempi d'incasso e spesso dipende dall'esito di negoziazioni tra le parti, i corrispettivi aggiuntivi sono inclusi tra i ricavi di commessa limitatamente agli ammontari il cui riconoscimento e determinazione siano ~~certi~~ o ragionevolmente certi. Tali corrispettivi aggiuntivi sono ~~certi quando la richiesta di un corrispettivo aggiuntivo è accettata dal committente entro la data del bilancio;~~ sono ragionevolmente certi quando, pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è ragionevolmente certo che la richiesta sia accettata sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.

(Omissis)

EMENDAMENTI ALL'OIC 31 – FONDI PER RISCHI E ONERI E TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

(Omissis)

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

Fondi per garanzia prodotti

19. ~~Alcuni prodotti sono venduti con l'impegno, espresso o tacito, da parte del venditore di fornire una garanzia di assistenza gratuita per un determinato periodo successivo alla cessione del bene. Le clausole contrattuali possono prevedere varie forme di assistenza gratuita in garanzia: rimedi o sostituzioni di prodotti difettosi, manutenzioni periodiche o straordinarie, riparazioni di guasti, ecc..~~
20. ~~A fronte del costo che la società venditrice prevede di sostenere per adempiere l'impegno di garanzia contrattuale sui prodotti venduti viene iscritto in bilancio un apposito fondo garanzia. Il costo stimato inerente alla prestazione di tale assistenza è stanziato al momento in cui viene riconosciuto il ricavo del prodotto venduto.~~
21. ~~Il fondo garanzia è congruo quando copre tutti i probabili costi che si stima saranno sostenuti per adempiere l'impegno di garanzia contrattuale per i prodotti venduti alla data di bilancio. Detta stima è di solito effettuata sulla base dell'esperienza del passato e di elaborazioni statistiche che tengano conto dei vari elementi correlati all'intervento da effettuarsi in garanzia.~~
22. ~~La stima dei costi stanziati è periodicamente riesaminata ed eventualmente rettificata. In particolare, si rivedono le assunzioni ed i parametri utilizzati anche alla luce dell'esperienza e di fatti più recenti resisi disponibili.~~

(Omissis)

Fondi per operazioni e concorsi a premio

36. ~~Alcune società spesso utilizzano come strumento di *marketing* il sistema delle operazioni o dei concorsi a premio. Con queste campagne promozionali, la società si impegna a riconoscere dei premi ai propri clienti sotto forma, ad esempio, di un certo sconto sull'acquisto di determinati prodotti oppure ad erogare un premio (regalo in altri beni) al consumatore che faccia pervenire alla società, generalmente tramite rivenditori, appositi tagliandi o buoni.~~
37. ~~Più in particolare, le operazioni a premio sono manifestazioni in cui il premio viene offerto a tutti coloro che acquistano un determinato quantitativo di prodotti o servizi e ne offrono documentazione attraverso la raccolta di "punti" (anche su supporto magnetico) e la consegna di prove documentali di acquisto.~~
38. ~~Nei concorsi a premio, invece, l'attribuzione dei premi offerti ai partecipanti dipende dalla sorte, dall'abilità o da qualsiasi altro congegno che affidi all'alea la designazione del vincitore. Nei concorsi a premio, il premio viene attribuito solo ad alcuni partecipanti e il suo costo prescinde dal volume dei prodotti venduti. Pertanto, l'operazione a premio si distingue dal concorso in quanto il premio promesso viene consegnato a tutti i partecipanti che rispettino i requisiti di ammissione, e non solo ad alcuni.~~
39. ~~A fronte del costo che la società prevede di sostenere per adempiere all'impegno assunto di concedere premi viene rilevato un fondo per operazioni e concorsi a premio. Tale fondo è congruo quando copre tutti i costi, connessi al relativo impegno e che si prevede verranno effettivamente sostenuti. Il fondo include anche le spese dirette di natura accessoria collegate all'operazione stessa.~~
40. ~~Tenuto conto che l'impegno è unilaterale e soggetto a scadenza, la società riconosce il premio solo a quei consumatori che hanno soddisfatto le condizioni previste dal regolamento dell'operazione. L'importo del fondo, pertanto, non è stimato a fronte di tutti i buoni emessi, bensì solo a fronte dei buoni che si prevede verranno presentati per il rimborso entro la scadenza e con le modalità previste dal regolamento.~~

41. ~~Nella misurazione dell'accantonamento, il procedimento di stima tiene conto di tutti gli elementi disponibili ed utili per la valutazione della congruità del relativo fondo alla data di bilancio. I principali e più ricorrenti elementi cui si fa riferimento, in genere, sono:~~
- ~~— l'elaborazione di statistiche che tengono conto dell'esperienza passata per operazioni similari;~~
 - ~~— la propensione del consumatore ad ulteriori acquisti del prodotto oggetto dei buoni negli esercizi successivi, il numero di buoni emessi, il valore dello sconto o del premio;~~
 - ~~— l'utilizzo di parametri ed altri elementi atti a stimare, per tipologia di prodotto oggetto della campagna promozionale, la curva di ritorno dei buoni che verranno presentati negli esercizi successivi per ottenere lo sconto o il premio, relativamente a vendite già effettuate alla data di bilancio.~~
42. ~~Le previsioni di ritorno dei buoni sono periodicamente, ed in ogni caso a fine esercizio, riesaminate sia alla luce dei ritorni effettivi, sia per tener conto di eventuali mutamenti intervenuti nei presupposti delle previsioni.~~
43. ~~In correlazione ai ricavi realizzati nell'esercizio per i prodotti oggetto della campagna promozionale, viene quindi rilevato un fondo oneri alla voce B4 del passivo. L'accantonamento al fondo è rilevato alla voce B13 del conto economico.~~

Fondi per resi di prodotti

44. ~~In alcuni settori merceologici (ad esempio il settore farmaceutico, dell'editoria, ecc.) le società hanno un obbligo contrattuale o in base agli usi del settore, di provvedere al ritiro dei prodotti rimasti invenduti ed a sostenerne il relativo costo.~~
45. ~~In dette situazioni, la società iscrive un fondo oneri per resi alla voce B4 del passivo tenuto conto che l'adempimento dell'obbligazione assunta sia sostanzialmente certa e che di conseguenza si manifesteranno dei resi di prodotti, già venduti alla data di chiusura dell'esercizio.~~
46. ~~Ai fini della stima del fondo si applica un procedimento di calcolo simile a quanto indicato con riferimento all'accantonamento al fondo per operazioni e concorsi a premio, per determinare la percentuale di reso dei prodotti. L'entità del relativo accantonamento dipenderà anche da altri fattori, quali il tipo di prodotto, le quantità di cui si prevede il reso, parametrata alle vendite già rilevate di detto prodotto, ed il relativo costo di sostituzione.~~

(Omissis)

EMENDAMENTI ALL' OIC 33 – PASSAGGIO AI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

(Omissis)

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Ricavi

21. ~~Con riferimento ai ricavi, attualmente, i principi contabili di riferimento in ambito nazionale sono l'OIC 15 e l'OIC 23 “Lavori in corso su ordinazione” che dettano, rispettivamente, regole per la rilevazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi e dei lavori in corso di ordinazione. Le norme attuali non disciplinano tutte le tipologie di transazioni ed in particolare quelle maggiormente complesse. Ad esempio, le attuali regole dell'OIC 15 non disciplinano chiaramente il trattamento contabile di vendite di beni e servizi a fronte di un unico corrispettivo contrattuale. Sul punto l'OIC ha avviato un progetto *ad hoc* il cui primo *step* è stata la pubblicazione di un *Discussion Paper* nel 2019.~~

~~22. In base al sistema di regole precedenti i ricavi potrebbero essere rilevati secondo modelli diversi rispetto a quelli previsti dai suddetti principi contabili nazionali. Non si è ritenuto necessario prevedere un'esenzione in quanto va valutato caso per caso se il set informativo utilizzato nel sistema di regole precedenti è sufficiente a rilevare i ricavi secondo le previsioni dell'OIC 15 e dell'OIC 23.~~

~~23. L'OIC ha ritenuto che nel passaggio ai principi contabili nazionali la società può valutare la conformità delle regole di iscrizione dei ricavi del precedente set di regole contabili con quelle dei principi contabili nazionali. Solo nei casi in cui tali regole fossero in evidente contrasto con le disposizioni contenute nei principi contabili nazionali e con le finalità e i postulati di bilancio la società applica i principi contabili retroattivamente.~~

21) ABROGATO

22) ABROGATO

23) ABROGATO

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrate.

1. Nel corso della consultazione diversi operatori hanno richiesto all'OIC di prevedere degli emendamenti agli attuali principi contabili conseguenti all'emanazione dell'OIC 34.
2. Al fine di evitare incoerenze tra le disposizioni dell'OIC 34 e quelle degli altri principi contabili l'OIC ha emendato i diversi principi contabili, in particolare:
 - Il paragrafo 31 dell'OIC 11 “Finalità e postulati di bilancio” è stato modificato per aggiornare le disposizioni circa la rilevazione dei ricavi.
 - Il paragrafo 82 dell'OIC 12 “Composizione e schemi di bilancio” è stato modificato per chiarire che un esempio di accantonamento a fondo oneri è l'accantonamento a fondo per garanzia ex-lege. Ai sensi dell'OIC 34 tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da rilevare come un ricavo separato.
 - L'Appendice B – Operazioni compravendita con obbligo di retrocessione dell'OIC 12 è stata cancellata, in quanto il suo contenuto è stato riportato nell'Appendice A dell'OIC 34.
 - Il paragrafo 16 dell'OIC 13 “Rimanenze” e il paragrafo 31 dell'OIC 16 “Immobilizzazioni Materiali” sono stati modificati per specificare che il trasferimento dei rischi e benefici deve essere sostanziale come previsto dall'OIC 34.
 - Il paragrafo 29 dell'OIC 15 “Crediti” e i par. 21, 22 e 23 della Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 33 “Passaggio ai principi contabili nazionali” sono stati modificati o cancellati, in quanto, a seguito dell'emanazione dell'OIC 34, non sono più applicabili.
 - Il paragrafo 38 dell'OIC 19 “Debiti” è stato modificato al fine di prevedere un trattamento contabile dei costi per l'acquisto di beni e servizi simmetrico a quello previsto per la rilevazione dei ricavi per vendite di beni e prestazioni di servizi dell'OIC 34.
 - I paragrafi 50 e 55 dell'OIC 23 “Lavori in corso su ordinazione” per evitare incoerenze con le previsioni dell'OIC 34 in tema di combinazione di contratti e di corrispettivi aggiuntivi.
 - I paragrafi 19-22 e 36-46 degli *Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri* dell'OIC 31 “Fondi rischi e oneri”. Tali paragrafi, che non sono parte integrante dell'OIC 31, sono stati eliminati perché trattano di fattispecie che ora sono disciplinate dall'OIC 34 (i.e. vendite con garanzia, operazioni e concorsi a premio e vendite con diritto di reso). Si è voluto quindi evitare di disciplinare le stesse fattispecie in due standard diversi.