

Gruppo di lavoro AIDC Milano

Pubblica consultazione dell'O.I.C. su
Principio contabile OIC n. 34
- Ricavi -

Componenti:

Elisa Belloni, Nicola Cavalluzzo, Annalisa Donesana, Edoardo Ginevra, Fabio Landuzzi, Duilio Liburdi, Sabrina Lombardo, Michaela Marcarini, Marco Salvatore, Massimiliano Sironi, Andrea Vasapoli, Giorgio Venturini, Norberto Villa.

Premessa

In relazione alla pubblica consultazione promossa dalla Fondazione Organismo Italiano di Contabilità (di seguito, per brevità indicata anche come “OIC”) riguardante la bozza di Principio contabile OIC n. 34 – Ricavi - (di seguito, per brevità indicato anche come il “documento” o la “bozza”) in scadenza il prossimo 7 Marzo 2022, il gruppo di lavoro formato dall’Associazione Italiana Dottori Commercialisti di Milano (AIDC Milano) esprime in premessa apprezzamento per il metodo scelto a questo riguardo da OIC, che consente al mondo accademico e agli operatori professionali di formulare osservazioni e commenti su materie di particolare interesse. Proprio in quest’ottica e in coerenza con lo spirito di collaborazione il gruppo di lavoro propone all’attenzione di OIC le seguenti osservazioni e commenti al documento, manifestando fin d’ora la più ampia disponibilità anche ad approfondire ulteriormente (qualora di interesse) i contenuti del presente scritto.

* * *

Osservazioni e commenti

Per permettere una lettura più agevole delle osservazioni proposte, il presente documento identifica, in via sintetica, la “tematica”, per poi fare riferimento al/ai “paragrafo/i del documento interessati”, per poi concludere con le “osservazioni/contributi”.

Tematica: *Raggruppamento di contratti*

Paragrafo del documento interessato: *Par. 10*

Osservazioni / Contributi:

Al paragrafo 10 viene specificato che *“un gruppo di contratti è trattato come un singolo contratto quando sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e quando si verifica una delle due condizioni [seguono condizioni]”*. Si suggerisce di specificare che il concetto di “simultaneità” debba essere inteso in senso giuridico e non solo temporale, ciò nella considerazione di quanto stabilito dall’art. 2423-bis co.1 punto 1-bis c.c. (*“la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell’operazione o del contratto”*). In questa prospettiva, si potrebbe anche richiamare il par. 28 del Principio contabile OIC 11, in materia di analisi contrattuale e unità elementare da contabilizzare, *“[...] ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria¹”*.

Tematica: *Corrispettivi variabili*

Paragrafi della circolare interessati: *Par. 15-16*

Osservazioni / Contributi: Un altro tema riguarda i corrispettivi aggiuntivi che dipendono dalla *performance* del cliente o dall’andamento del mercato; in tal caso *“il criterio della ragionevole certezza non è soddisfatto finché tali elementi non si sono verificati”*.

Per quanto riguarda gli sconti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base *“della migliore stima”* tenuto conto dell’esperienza storica e/o elaborazioni statistiche

¹ Sottolineatura a cura dello scrivente.

(allo stato attuale i metodi considerati sono basati o sulla media ponderata dei possibili importi o l'importo più probabile a seconda dei diversi scenari che si possono verificare).

Considerato che tale principio OIC è funzionale a risolvere i diversi problemi applicativi manifestati in passato in relazione all'iscrizione di componenti positivi nella voce di bilancio A1), "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" del conto economico, ai sensi dell'articolo 2425 del Codice civile, si suggerisce di fornire ulteriori elementi chiarificatori per la definizione della "migliore stima".

Tematica: *Rilevazione iniziale - Corrispettivi variabili - Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione*

Paragrafi della circolare interessati: *Par. 17-18*

Osservazioni / Contributi: L'obiettivo del nuovo principio contabile OIC 34 è quello di agevolare i redattori del bilancio nella rilevazione dei ricavi derivanti da c.d. *contratti complessi*, ossia contratti che prevedono più unità elementari di contabilizzazione.

La principale novità riguarda, infatti, l'introduzione del concetto di "unità elementari di contabilizzazione" e della loro valorizzazione secondo un principio di segmentazione del contratto. In particolare, dopo aver definito le singole unità elementari di contabilizzazione, è necessario procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse attribuendo il prezzo complessivo del contratto ad ogni unità elementare di contabilizzazione identificata.

Con riferimento all'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione i paragrafi 17 e 18 della bozza del principio OIC 34 evidenziano quando segue:

"17. 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 promesse 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.

18. Il redattore del bilancio non procede con la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando:

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

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

Sul punto si ritiene sia opportuno chiarire il comportamento da adottare nel caso in cui i beni e i servizi possono essere “utilizzati” sia separatamente che in “combinazione” tra loro. In questo caso, infatti, il redattore del bilancio si troverebbe di fronte a una situazione ad oggi non disciplinata e dunque da gestire in modo del tutto discrezionale.

Tutto quando sopra esposto sembrerebbe non essere applicabile nel caso di *contratti semplici* (es. contratto che prevede un’unica unità elementare di contabilizzazione o che non prevede premi, sconti o altri elementi variabili); in base alla bozza del nuovo principio, infatti, non sarà necessario effettuare tutte le valutazioni in esso previste.

Anche in questo caso sarebbe opportuno fornire maggiori elementi per definire un c.d. contratto semplice.

Tematica: *Rilevazione dei ricavi per prestazioni servizi – contratti di prestazione servizi periodici*

Paragrafo del documento interessato: *Par. 31*

Osservazioni / Contributi:

Al Par. 31 della bozza, viene precisato che qualora non sia possibile - per le prestazioni di servizio – rilevare il ricavo secondo il criterio di “stato avanzamento”, si deve procedere a iscrizione del ricavo medesimo a conto economico quando “la prestazione è stata definitivamente completata”. A questo proposito, potrebbe essere opportuno specificare che per i contratti a prestazioni periodiche (es.: contratti di locazione) il concetto di prestazione definitivamente completata deve essere declinato con riferimento a quanto contenuto nel Principio contabile OIC n. 11 par. 29 – 32 riguardanti il generale postulato della “competenza”, con particolare riguardo a quanto contenuto al par. 29, ultimo periodo, secondo cui “*la competenza è il criterio temporale con il quale i componenti positivi e negativi di reddito vengono imputati al conto economico ai fini della determinazione del risultato d’esercizio*”².

Tematica: *Facoltà esclusione applicazione OIC 34*

Paragrafi del documento interessati: *Par. 14, Par. 19, Par. 28 e Par. 23 “Motivazioni alla base delle decisioni assunte”*

Osservazioni / Contributi:

Il Par. 14 della bozza si limita a prevedere la facoltà, per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis, c.c.) e per le microimprese (art. 2435-ter, c.c.) di “*non applicare il disposto del par. 12*” del Principio contabile, il quale è tuttavia riferito esclusivamente all’ applicazione del criterio del costo ammortizzato. Siffatto richiamo appare di per sé stesso ridondante e poco funzionale, poiché già le suddette imprese hanno la facoltà *ex lege*, e confermata da altri Principi contabili, di non applicare il criterio del costo ammortizzato nella iscrizione in bilancio di crediti e debiti.

² Tale impostazione risulta essere coerente anche con le indicazioni fornite dal Principio contabile OIC n. 18 “*Ratei e risconti*” (si veda a titolo di esempio il Par. 13 di tale principio).

Il Par. 19 prevede inoltre che dette imprese possano facoltativamente disapplicare il Par. 17, riferito alla identificazione della “*unità elementare di contabilizzazione*” in base all’analisi del contratto di vendita.

Il Par. 28 prevede altresì che dette imprese abbiano la facoltà di non applicare il Par. 26 in materia di vendite di beni con diritto di reso.

Il Par. 23 delle “Motivazioni alla base delle decisioni assunte” richiama l’apertura verso ulteriori semplificazioni per le imprese di minori dimensioni al fine di ridurre l’impatto in termini di maggiori e gravosi oneri amministrativi.

Tenuto conto della complessità insita nel nuovo Principio contabile e nella sua applicazione in concreto, dell’altro grado di disponibilità di dati e di dettagli che sono richiesti per la sua affidabile adozione, condizione che sovente non è presente con adeguata ed oggettiva affidabilità nelle imprese di minori dimensioni, si ritiene auspicabile che nel documento finale si preveda la facoltà - per le anzidette imprese - di disapplicare *in toto* il nuovo Principio contabile, così da poter riferirsi alla rilevazione dei ricavi secondo i postulati generali di redazione del bilancio d’esercizio. Tale scelta assicurerebbe un minore grado di soggettività ai redattori di bilanci caratterizzati, peraltro, da un’informativa semplificata *ex lege* e neppure soggetti ad obbligo di revisione legale.

Inoltre, la previsione attuale che accorda la disapplicazione per vari e diversi elementi del Principio contabile (vedasi il Par. 12, il 17 e il 28), rende di fatto fortemente limitato l’impatto dei contenuti del Principio ed altresì assai eterogeneo, con l’effetto di accrescere ancora l’esigenza di consentire un approccio semplificatorio completo e sistematico per le imprese di minori dimensioni, piuttosto che demandare ad esse l’uso di una tecnica selettiva ma assai frammentaria.

Tematica: *Rilevazione dei ricavi per vendita di beni nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)*

Paragrafo del documento interessato: *Par. 28*

Osservazioni / Contributi:

Il Par. 28 della bozza di Principio contabile afferma *“che le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell’art.2435-bis del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell’art. 2435-ter del codice civile, possono non applicare il disposto del par. 26 in merito alla contabilizzazione delle vendite con diritto di reso. Tali società possono iscrivere 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”*. Pur non essendo finalità del documento in pubblica consultazione delineare le conseguenze di natura tributaria, appare opportuno segnalare come l’adozione di detta modalità comporterebbe la gestione di un doppio binario civilistico – fiscale sia in ragione della indeducibilità del fondo oneri oggetto di stanziamento, sia del diverso valore (civile/fiscale) del bene che si prevede di ricevere.

Tematica: *Cessione di licenze*

Paragrafo del documento interessato: *Appendice A3 – Par. A3*

Osservazioni / Contributi:

Nell’appendice A3, viene descritto come, in relazione al caso della cessione di licenze, la stessa licenza produca ricavi a conto economico quando la società ceda 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. Al fine della distinzione tra i due modelli contabili che sono proposti, l'aspetto che appare dirimente sembrerebbe essere l'ottenimento, da parte del cliente, di tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza. Laddove ciò si verifici in un dato momento, il corrispondente ricavo è rilevato in un'unica soluzione, contrariamente, lo stesso è riconosciuto lungo la durata della licenza. Nella prima ipotesi, dunque, la vicenda appare assimilata alla vendita di un bene mentre nella seconda ipotesi sembrerebbe trattarsi di una prestazione di servizi.

Tematica: *Cessione di licenze*

Paragrafo del documento interessato: *Appendice A – Par. A.3*

Osservazioni / Contributi:

L'ultimo periodo del Par. A.3 riporta che in caso di cessione di licenze *“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”*.

Si suggerisce che venga trattato con maggiore grado di dettaglio il caso della licenza pluriennale, che sovente prevede tuttavia una riattivazione annuale, distinguendola dal servizio di supporto tecnico (in coerenza anche ai casi che sono trattati negli Esempi del Principio contabile).

In particolare, quando si fa riferimento al servizio di supporto tecnico annesso alla cessione di licenza pluriennale, lo si identifica come una *“unità elementare di contabilizzazione”* il che conduce alla rilevazione di ricavi nel corso del contratto secondo un criterio *pro rata temporis* in quanto trattasi di servizio usufruibile dal cliente in base alla durata del contratto e che presuppone altre attività economiche future per l'impresa.

Nel caso dei contratti di durata pluriennale, richiamando i criteri indicati ai Paragrafi dal 24 al 27 del Principio contabile, sarebbe opportuno specificare che il relativo ricavo vada rilevato nel momento in cui si determinano le condizioni ivi identificate, ed *in primis*, l'effettivo incremento di utilità per il cliente che si ha quando questi assuma la capacità di fare uso della licenza, e quindi di trarne i relativi benefici. Anche licenze di durata pluriennale sono rinnovate annualmente, sicché i relativi ricavi andrebbero rilevati al momento del rinnovo annuale delle stesse, ma per l'intero loro ammontare, se non implicano ulteriori attività per l'impresa. Sarebbe perciò utile che venisse precisato che in queste circostanze la ripartizione temporale dei ricavi secondo il decorso del tempo si ha esclusivamente quando l'attività svolta dall'impresa assuma costanza nel tempo, mentre non si ha qualora – come nel caso di specie - il contenuto economico effettivo dell'operazione si realizzi pienamente nell'istante dell'attivazione della licenza.

* * *