

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

## PRINCIPI CONTABILI



## DISCUSSION PAPER RICAVI

Si prega di inviare commenti entro il 30 giugno 2019 all'indirizzo e-mail [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) oppure cliccando [qui](#).

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

## 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 dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

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, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. 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.

## SOMMARIO

|  | <i>pag.</i> |
|--|-------------|
| <b>1. COS'È UN <i>DISCUSSION PAPER</i></b> .....   | 1           |
| <b>2. PERCHÉ UN <i>DISCUSSION PAPER</i> SUI RICAVI</b> .....   | 1           |
| <b>3. PRINCIPALI SNODI DA RISOLVERE PRIMA DI UN EVENTUALE<br/>AGGIORNAMENTO DELLE REGOLE ESISTENTI</b> ..... | 2           |
| Introduzione .....   | 2           |
| 3.1 Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione.....  | 2           |
| 3.2 Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri .....  | 5           |
| 3.3 Rilevazione dei ricavi .....   | 6           |
| <b>4. I POSSIBILI APPROCCI DA SEGUIRE IN UN PRINCIPIO CONTABILE SUI RICAVI</b>                               | 7           |
| Approccio A.....   | 7           |
| Approccio B.....   | 8           |
| <b>5. POSSIBILI SEMPLIFICAZIONI</b> .....  | 9           |
| <b>6. DOMANDE</b> .....  | 11          |
| <b>7. ESEMPI ILLUSTRATIVI</b> .....  | 12          |

## 1. COS'È UN DISCUSSION PAPER

- 1.1 Scopo dei *discussion paper* è di raccogliere contributi da parte degli stakeholder su questioni contabili di portata generale su cui sono state ricevute segnalazioni da parte degli operatori stessi.
- 1.2 I *discussion paper* hanno una finalità meramente consultiva e non contengono posizioni o orientamenti assunti dall'OIC. Conseguentemente, i *discussion paper* non possono essere utilizzati quale strumento per interpretare i principi contabili in vigore.
- 1.3 Alla luce degli esiti della consultazione, l'OIC valuterà eventuali futuri interventi sui principi contabili. In particolare, l'OIC potrà:
  - a. elaborare un nuovo principio contabile;
  - b. intervenire in modo mirato sull'attuale set di principi contabili;
  - c. soprassedere da qualunque attività di *standard setting* in quanto non ritenuta necessaria.

## 2. PERCHÉ UN DISCUSSION PAPER SUI RICAVI

- 2.1 Nel corso della revisione dei principi contabili nazionali intervenuta nel 2016 è stato segnalato all'OIC, da vari stakeholder, sia nella fase di consultazione delle bozze dei nuovi principi contabili, sia nella fase di supporto all'implementazione, che le attuali *guidance* sui ricavi, contenute nei principi contabili, dovessero essere migliorate in quanto non sempre sono ritenute sufficienti per rappresentare le diverse, e talvolta complesse, tipologie di transazioni poste in essere dalle varie società.
- 2.2 Infatti, tale carenza di regole contabili più articolate potrebbe comportare la diffusione di comportamenti difformi tra le società e, in alcuni casi, potrebbe anche indurre a non appropriate interpretazioni delle attuali previsioni contabili.
- 2.3 L'OIC ha deciso di affrontare il tema cercando, *in primis*, di raccogliere evidenze sull'esistenza di problemi applicativi. Per tale ragione l'OIC, nel corso del 2017, ha promosso una *survey* finalizzata a raccogliere input ed a individuare i problemi e le difficoltà applicative in tema di rilevazione dei ricavi.
- 2.4 La *survey* è stata accolta favorevolmente dagli operatori, infatti le risposte pervenute sono state circa 100 provenienti dalle diverse categorie interessate alla materia contabile.
- 2.5 Dall'analisi delle risposte pervenute è stata confermata l'esistenza di alcuni problemi applicativi e, quindi, la necessità di predisporre regole contabili più adeguate per la rilevazione dei ricavi. Tale necessità sembrerebbe avvertita principalmente dalle imprese di maggiori dimensioni che pongono in essere transazioni più complesse e necessitano quindi di regole contabili maggiormente elaborate. Di seguito si riepilogano i problemi segnalati dai partecipanti alla *survey* con riguardo ai vari temi in essa trattati.
- 2.6 Le principali questioni emerse sono le seguenti:
  - la contabilizzazione di vendite di beni e di servizi (la cui prestazione avviene in un esercizio successivo alla consegna del bene) a fronte di un unico corrispettivo contrattuale;
  - la contabilizzazione in caso di diritto di reso, diritto di riscatto, premi e sconti commerciali;
  - l'identificazione del trasferimento del rischio in ipotesi diverse da quelle declinate nell'OIC 15.

Vi è poi chi ha suggerito all'OIC di chiarire quando sono trasferiti i rischi ed i benefici sia nelle cessioni di beni sia nelle prestazioni di servizi.

### 3. PRINCIPALI SNODI DA RISOLVERE PRIMA DI UN EVENTUALE AGGIORNAMENTO DELLE REGOLE ESISTENTI

#### Introduzione

I principali problemi identificati dall'OIC sul tema dei ricavi, sulla base della *survey* e di segnalazioni ricevute, possono quindi sintetizzarsi come segue:

- identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione corrispondente al punto 1) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, in presenza di vendita di beni e servizi con un unico corrispettivo, si tratta di stabilire se i beni e i servizi vadano distinti e rappresentati separatamente, individuando due unità di contabilizzazione, o insieme, considerando l'intera operazione come un'unica unità di contabilizzazione);
- distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri corrispondente al punto 2) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, in presenza di premi, occorre stabilire se procedere ad un accantonamento o al rinvio al futuro della quota di ricavo attribuibile alla copertura dei premi);
- rilevazione dei ricavi corrispondente al punto 3) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, individuando le condizioni e/o i criteri - trasferimento di rischi o del controllo - che determinano l'imputazione dei ricavi).

Di seguito si illustrano sotto il profilo concettuale le suddette tematiche.

Si segnala che, allo stato attuale, non sono affrontati gli aspetti definitori che saranno, eventualmente, oggetto di approfondimento nei successivi *step*.

#### 3.1 Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

- 3.1.1 L'articolo 2423-bis, comma 1-bis, c.c. prevede che *“la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto”*.
- 3.1.2 L'OIC 11 - *Finalità e postulati del bilancio d'esercizio* precisa che il principio della prevalenza della sostanza sulla forma ha come obiettivo quello di rendere il bilancio realmente utile per i suoi utilizzatori, fornendo una rappresentazione sostanziale dei fatti aziendali, piuttosto che quella formale. Nello specifico, l'identificazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili prevalentemente dall'analisi del contratto o dalle prassi di settore o da norme di legge, è presupposto fondamentale per un corretto confronto con le regole contabili. Tale analisi è rilevante anche per stabilire l'unità elementare di contabilizzazione ai fini dell'appropriata rappresentazione degli effetti sostanziali di un contratto.
- 3.1.3 Ai fini della redazione del bilancio è, pertanto, prioritaria e fondamentale l'analisi dei contratti o dei profili giuridici delle fattispecie negoziali per verificare se ricorrono o meno i requisiti per contabilizzare il singolo contratto, o parti dello stesso, autonomamente o unitamente ad altri contratti ad esso collegabili.
- 3.1.4 Pertanto, in linea con i principi generali richiamati nell'OIC 11, il primo *step* nel processo di elaborazione di un principio contabile sui ricavi è quello della definizione della unità elementare di contabilizzazione. Infatti l'OIC 11 chiarisce che *“da un unico contratto possono scaturire più diritti e obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria”*<sup>1</sup>.
- 3.1.5 In materia di ricavi, attualmente, le indicazioni presenti negli OIC in tema di unità elementare di contabilizzazione sono differenziate a seconda se si tratta di ricavi da vendita di beni e prestazione di servizi oppure di ricavi derivanti dalle commesse<sup>2</sup> (si veda par. 3.3).

---

<sup>1</sup> Paragrafo 28 dell'OIC 11.

<sup>2</sup> Una commessa nell'OIC 23 è definita come *“un contratto, di durata ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni e servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano*

- 3.1.6 Da un lato, vi è l'OIC 15 - *Crediti* che detta le regole di rilevazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi<sup>3</sup>, senza fornire indicazioni sul caso in cui, in un unico contratto, siano presenti entrambe le tipologie di operazioni e, comunque, senza che siano fornite indicazioni sulla nozione di unità elementare di contabilizzazione da prendere in considerazione per un'appropriata rappresentazione dell'operazione in bilancio.
- 3.1.7 Dall'altro lato, vi è l'OIC 23 - *Lavori su ordinazione* che disciplina l'unità elementare di contabilizzazione prevedendo l'aggregazione o la suddivisione dei lavori in corso su ordinazione al verificarsi di determinate condizioni<sup>4</sup>.
- 3.1.8 In effetti, vari partecipanti alla *survey* sui ricavi hanno evidenziato che gli attuali principi contabili nazionali non richiedono espressamente di valorizzare separatamente i ricavi da vendita di beni da quelli da prestazione di servizi nel caso in cui il bene ed il servizio sono venduti allo stesso cliente per un unico valore complessivo (ad esempio, vendita di un bene con relativo servizio di manutenzione). Secondo questi operatori non sarebbe chiaro se nell'OIC 15 l'unità elementare di contabilizzazione prevista per i ricavi sia il contratto oppure le singole obbligazioni previste contrattualmente.
- 3.1.9 È stato rappresentato all'OIC che, nella prassi, vi sono società che, per fattispecie simili, rappresentano in bilancio risultati economici differenti. Infatti:
- (i) Alcune, in presenza della vendita di un bene e della prestazione di un servizio con un unico corrispettivo, rilevano l'operazione in modo unitario e quindi un unico ricavo.

---

*strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale*".

<sup>3</sup> Il paragrafo 29 dell'OIC 15 prevede che "*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 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.*"

<sup>4</sup> Il par. 49 dell'OIC 23 prevede che "*Se una commessa si riferisce a varie opere o varie fasi, è possibile utilizzare i corrispettivi frazionati previsti dal contratto per alcune fasi dello stesso per determinare i ricavi maturati su di esse ovvero per valutare le opere svolte per tali fasi, purché si verifichino tutte le seguenti condizioni:*

- *il contratto prevede fasi o opere ben separate;*
- *ciascuna fase o opera è stata oggetto di offerte separate e vi è documentazione di ciò;*
- *è possibile identificare con chiarezza i costi e i ricavi di ciascuna fase o opera;*
- *l'attribuzione di margini diversi alle singole fasi o opere del contratto rispecchia comprovate situazioni di mercato, in quanto tale diversità rispecchia differenti gradi di rischio o del rapporto domanda-offerta;*
- *i corrispettivi delle singole fasi o elementi del contratto devono generare margini comparabili con quelli che si otterrebbero se tutte le fasi o elementi venissero forniti a clienti diversi e ciò sia provato da una documentata esperienza;*
- *l'eventuale minor ammontare del corrispettivo totale del contratto rispetto alla somma dei corrispettivi relativi alle singole fasi o opere come praticati in trattative indipendenti e separate degli stessi è dovuto alla riduzione di costi derivante dall'esecuzione combinata delle varie fasi o opere (risparmio in supervisione, spese fisse, ecc.)."*

Il par. 50 dell'OIC 23 prevede che "*Un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando si verificano tutte le seguenti condizioni:*

- *il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto 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;*
- *le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua;*
- *i piani economici delle commesse evidenziano dei costi comuni."*

- (ii) Altre, salvo quanto previsto dall'OIC 31- *Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*<sup>5</sup>, stipulano contratti o accordi in cui si definisce specificatamente il prezzo per ciascuna attività e, pertanto, rilevano i ricavi in modo separato.

Le due categorie di imprese, sebbene abbiano realizzato operazioni simili che comportano i medesimi effetti patrimoniali, rilevano gli effetti economici in maniera diversa.

- 3.1.10 Si pensi al caso in cui una società stipula un contratto che prevede la consegna di un bene e l'obbligo di fornire, successivamente, assistenza. Considerando tale esempio, ai fini della rilevazione del ricavo, le società di cui al punto sub (i) rilevano l'intero corrispettivo di vendita fatturato come ricavo di competenza nell'esercizio in cui il bene viene consegnato. Tuttavia la società deve valutare l'iscrizione di un fondo per oneri relativo ai costi che prevede di dover sostenere per l'assistenza. Le società di cui al punto sub (ii), invece, separano le singole obbligazioni derivanti dal contratto (cessione del bene, immediata, e assistenza, successiva ed eventuale) e, in tal caso, la rilevazione dei ricavi avverrà distintamente per la fornitura del bene e dei servizi di manutenzione previsti dal contratto. Pertanto, alla consegna del bene si rileva solo la quota inerente la vendita e, successivamente, si rileverà la quota per i servizi resi.
- 3.1.11 La mancanza di una più articolata declinazione attraverso regole contabili più specifiche di quanto previsto dall'OIC 11 in materia di determinazione dell'unità elementare di contabilizzazione e l'assenza di una *guidance* su tale tematica sta comportando l'adozione di comportamenti difformi tra le varie società. Ciò mina il principio della comparabilità a proposito del quale lo stesso OIC 11, nel trattare del postulato della rappresentazione sostanziale, ha chiarito, nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte", che la finalità della rappresentazione sostanziale di un'operazione è quella di non avere rappresentazioni contabili difformi in caso di transazioni omogenee. Nello specifico: "*se per ottenere una determinata posizione finanziaria o economica sono necessari una serie di contratti, oppure uno solo, ciò non può fare la differenza in termini di rappresentazione in bilancio. In entrambi i casi la rappresentazione del bilancio deve essere la stessa. Il postulato della rappresentazione sostanziale tende a ridefinire i confini dei contratti restringendoli oppure ampliandoli, laddove necessario, per far sì che vi sia la corretta distinzione degli elementi di bilancio sulla base della sostanza economica*"<sup>6</sup>. Pertanto, nelle fattispecie sopra richiamate del contratto unico con due distinte prestazioni, la contabilizzazione del ricavo, considerando il contratto come unitario, potrebbe non rappresentare nel modo più appropriato la sostanza economica dell'operazione e quindi la *performance* della società.
- 3.1.12 Sotto il profilo sostanziale si dovrebbe avere la stessa rappresentazione contabile a prescindere se le due operazioni (vendita del bene e prestazione del servizio) siano inglobate in un unico contratto oppure in due distinti contratti.
- 3.1.13 Sotto il profilo della *performance*, si ottengono risultati diversi a seconda se si attribuisce tutto il ricavo ad una sola delle due operazioni (ie alla cessione del bene) piuttosto che ad entrambe. Le due contabilizzazioni proposte non portano agli stessi risultati. Infatti, poiché l'accantonamento al fondo avviene in base alla migliore stima dei costi, questo non include la quota del margine di profitto riferibile alla prestazione dei servizi da rendere, che viene attribuito al periodo di cessione del bene e non a quello di erogazione del servizio.
- 3.1.14 In linea generale si può affermare che l'identificazione delle singole componenti del negozio che comportano distinte obbligazioni assume rilevanza quando ciascuna delle obbligazioni viene rilevata con modalità o tempi differenti. E pertanto con modalità e tempi differenti vanno contabilizzate.

---

<sup>5</sup> L'OIC 31 al paragrafo 6 prevede che "*I fondi per oneri rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.*"

<sup>6</sup> Si faccia riferimento al paragrafo 16 delle *Motivazioni alla base delle decisioni assunte* dell'OIC 11.

- 3.1.15 Altro tema connesso alla separazione in componenti di un contratto è quello della combinazione di più contratti.
- 3.1.16 Si pensi al caso in cui la società stipula due contratti distinti, uno con cui vende un bene e un secondo con cui vende un altro bene necessario all'utilizzo del primo. Nello specifico si ipotizzi che una società stipuli due contratti distinti, uno con cui vende un *software* e un secondo con cui fornisce un servizio di consulenza per personalizzare il *software*. Tale *software*, pertanto, non può essere usato in assenza del servizio di consulenza e tale servizio può essere fornito solo dal venditore. Se si considera, quindi, che il cliente può beneficiare del primo bene solo dal momento in cui ottiene il secondo, i due contratti non possono essere considerati distinti. Considerato infatti lo stretto legame che contraddistingue i due contratti, essi andrebbero combinati e rilevati in bilancio come fossero un unico contratto. La contabilizzazione unitaria dell'operazione ha evidentemente effetti sull'entità dei ricavi e quindi sui margini rilevati negli esercizi di competenza.
- 3.1.17 Ovviamente, la separazione delle singole componenti di un contratto richiede anche la definizione di criteri circa la modalità con cui procedere alla identificazione delle varie obbligazioni. Conseguentemente devono essere definiti anche dei criteri per l'allocatione del prezzo alle singole componenti del contratto individuate. Il problema che si pone è come stabilire il ricavo derivante dalla prestazione di ciascuna componente del contratto quando tale ricavo non è esplicitato nel contratto. Si pensi al caso di un contratto che prevede un corrispettivo complessivo di 1 milione di euro a fronte di due prestazioni senza specificare il valore delle singole prestazioni. Per stabilire il ricavo derivante dal completamento di ciascuna prestazione è necessario allocare a ciascuna di esse il corrispettivo complessivo di 1 milione di euro. In una eventuale bozza del principio contabile dovranno essere definiti i criteri su come allocare il milione di euro alle due prestazioni.

## **3.2 Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri**

- 3.2.1 Un contratto di vendita può prevedere, come detto, varie obbligazioni a fare. L'analisi empirica mette in evidenza come l'individuazione dell'intero contratto quale unità elementare di contabilizzazione ponga il problema del collegamento tra la rilevazione del ricavo e l'iscrizione di un fondo rischi ed oneri. Si pensi al caso di una vendita con connessa garanzia ceduta al cliente che copre il rischio di malfunzionamento entro uno specifico periodo di tempo.
- 3.2.2 Sotto il profilo concettuale la segmentazione in componenti del contratto non giustifica l'iscrizione separata di fondi rischi ed oneri. Ciò nel presupposto che tutte le singole obbligazioni assunte dall'impresa siano ricomprese nel corrispettivo pattuito con il cliente. Gli attuali principi contabili prevedono l'iscrizione di un fondo rischi ed oneri nei casi in cui la società abbia già rilevato per intero il ricavo, ma non abbia ancora completato tutte le attività promesse al cliente. Al contrario in un sistema contabile in cui le singole prestazioni sono separate contabilmente, i ricavi rilevati in bilancio sono limitati a quelli relativi alle prestazioni completate, mentre per le altre attività promesse al cliente, e non completate, il ricavo non è iscritto o rilevato solo parzialmente. Quindi l'eventuale rilevazione di un fondo rischi ed oneri duplicherebbe gli effetti derivanti dal differimento del ricavo, come di seguito illustrato.
- 3.2.3 Si consideri il caso di un contratto che prevede la vendita di beni ed il diritto del cliente a ricevere dei premi al raggiungimento di un determinato quantitativo di punti. È un esempio previsto nell'Appendice all'OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e TFR “Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri”* (parte non integrante del principio), ove la società iscrive per intero il ricavo per la vendita dei beni oggetto della campagna promozionale e, al contempo, stanziava un fondo oneri per tener conto dell'impegno assunto<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Si faccia riferimento ai paragrafi 36 – 43 degli “Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri”, parte non integrante dell'OIC 31.

Tuttavia, l'impostazione dovrebbe essere diversa se si seguisse un approccio basato sulla separazione delle singole componenti del contratto e quindi una contabilizzazione distinta dei ricavi riferita alle diverse componenti contrattuali (eg fornitura di beni e concessione di punti premio). In tal caso si dovrebbe, infatti, distinguere il corrispettivo complessivo in due parti, quella riferita al bene ceduto e quella attribuibile ai premi. Si dovrebbe, poi, iscrivere immediatamente il ricavo relativo al bene ceduto e un risconto passivo in contropartita della cassa ricevuta per la parte del ricavo riferita ai premi. Il ricavo relativo ai premi, comprensivo quindi del relativo margine, sarà iscritto a conto economico nell'esercizio in cui verrà effettivamente corrisposto il premio previsto.

- 3.2.4 In altri termini le due diverse impostazioni contabili producono effetti differenti nel conto economico per via del diverso momento in cui si rileva il margine di competenza dell'operazione. Infatti, nel primo caso il ricavo e quindi il margine dell'operazione saranno iscritti per intero all'atto della cessione del bene ceduto mentre nel secondo caso il ricavo e il margine saranno attribuiti sulle diverse componenti (bene ceduto e premi corrisposti) del ricavo secondo tempistiche diverse.

### **3.3 Rilevazione dei ricavi**

- 3.3.1 Come già detto, uno dei principali problemi in tema di ricavi riguarda la determinazione di quando una società debba rilevare i ricavi.

- 3.3.2 Di seguito si riportano le attuali disposizioni in tema di rilevazione iniziale dei ricavi.

- 3.3.3 L'OIC 15 - *Crediti* prevede che la rilevazione dei ricavi per operazioni di vendita di beni debba avvenire in base al principio della competenza quando si sono verificate le seguenti due condizioni:

- a. il processo produttivo dei beni è stato completato;
- b. si è verificato il passaggio sostanziale e non formale dei rischi e dei benefici.

Nello specifico, il paragrafo 29 dell'OIC 15 prevede che *“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”.*

- 3.3.4 Lo stesso principio OIC 15 prevede che, in caso di ricavi originati da prestazioni di servizi, la rilevazione avviene in base al principio della competenza quando il servizio è reso, ossia quando la prestazione è stata effettuata.

- 3.3.5 Un altro riferimento è l'OIC 23 che disciplina nello specifico i lavori in corso su ordinazione. Tale principio prevede la rilevazione dei ricavi delle commesse sulla base della percentuale di completamento al verificarsi di certe condizioni, altrimenti sulla base della commessa completata.

- 3.3.6 Tuttavia gli istituti contabili riguardanti i ricavi presenti nel codice civile e quanto previsto negli attuali OIC, non appaiono in prima analisi sufficienti a coprire tutte le casistiche applicative che il redattore del bilancio si trova ad affrontare nella contabilizzazione dei ricavi.

- 3.3.7 Nell'attuale contesto normativo, per quanto riguarda la contabilizzazione della vendita di beni, è emerso che non è del tutto chiaro come gestire situazioni in cui il venditore trasferisce i benefici ma non i rischi oppure il venditore trasferisce solo parte dei rischi. Si pensi al caso di vendita di un bene che dà al cliente il diritto di disporre già al momento della consegna al

trasportatore. Tuttavia il venditore garantisce la piena funzionalità del bene fino al momento della consegna al cliente. In questa circostanza i benefici connessi alla disponibilità del bene sono stati trasferiti al momento della consegna al trasportatore, mentre alcuni rischi sono trasferiti solo al momento della consegna finale.

- 3.3.8 Per quanto riguarda la contabilizzazione dei ricavi derivanti da prestazioni di servizi, non è chiaro se tutti i ricavi per servizi debbano essere rilevati solo dopo aver terminato la prestazione o se in alcuni casi i ricavi per servizi debbano essere contabilizzati *pro-rata temporis*, si pensi al caso di servizi di assistenza che vengono forniti in modo continuativo.

#### **4. I POSSIBILI APPROCCI DA SEGUIRE IN UN PRINCIPIO CONTABILE SUI RICAVI**

- 4.1 Le problematiche applicative in precedenza illustrate sembrano giustificare un intervento dello *standard setter*. Come si è già più volte sottolineato, in materia di ricavi si registra uno scollamento tra quanto previsto nell'OIC 11, soprattutto in materia di rappresentazione sostanziale, e le disposizioni dell'OIC15 e dell'OIC 23 che non appaiono sufficienti a dare concreta attuazione ai postulati generali.
- 4.2 Se l'analisi delle criticità emerse è condivisa, si prospettano almeno due possibili linee di intervento.

##### **APPROCCIO A**

- 4.3 È prevista l'elaborazione di un unico principio contabile sui ricavi nel quale far confluire le attuali disposizioni in materia contenute nell'OIC 15 e nell'OIC 23. Tra i postulati di base del principio, aventi valenza generale, un ruolo fondamentale verrebbe assegnato alla separazione del contratto in singole unità elementari di contabilizzazione da determinare distintamente nell'ambito del principio tra le cessioni di beni, le prestazioni di servizi e i lavori in corso su ordinazione.
- 4.4 Di seguito è illustrato come questo approccio risolverebbe gli snodi principali elencati al precedente capitolo 3.

##### **Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione**

- 4.5 L'approccio A, in aderenza al principio della rappresentazione sostanziale previsto dall'OIC 11, richiederebbe l'introduzione di regole per la segmentazione dei contratti basate sull'esistente distinzione tra vendita di beni, prestazione di servizi oppure lavori in corso su ordinazione con regole distinte di contabilizzazione per ciascuna di tali tipologie di ricavi.

##### **Distinzione tra ricavi e fondi rischi ed oneri**

- 4.6 L'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione effettuata sulla base delle tre tipologie di ricavi previste al paragrafo 4.5 (ie vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione) potrebbe risultare di difficile applicazione in alcune circostanze. Si pensi al caso di una vendita con diritto di reso. In quale categoria rientrerebbe il diritto di reso? Nella presunzione che tale componente sia stata considerata nella formazione del prezzo di vendita, l'approccio A dovrebbe prevedere la possibilità di rilevare come ricavo separato (e non come fondo rischi ed oneri) anche tale obbligazione sebbene, quest'ultima, non sia immediatamente inquadrabile in una delle categorie previste da tale approccio.

### **Rilevazione dei ricavi**

- 4.7 In relazione alle modalità di rilevazione del ricavo per ciascuna delle tipologie di ricavi previste al paragrafo 4.5 (ie vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione) si può fare riferimento a quanto già oggi contenuto nell'OIC 15 e nell'OIC 23. Alla vendita dei beni andrebbe applicato il criterio di rilevazione dei ricavi sulla base del trasferimento dei rischi e dei benefici, ai servizi il criterio della prestazione effettuata, mentre per i lavori in corso su ordinazione il criterio della percentuale di completamento oppure della commessa completata secondo le disposizioni dell'OIC 23. In ogni caso andrebbe chiarito come si applica il criterio del trasferimento dei rischi e benefici e quello della prestazione effettuata.

### **APPROCCIO B**

- 4.8 Analogamente a quanto previsto per l'approccio A, anche in questo caso si rende necessario elaborare un unico principio contabile. La separazione del contratto in singole unità elementari di contabilizzazione verrebbe declinata mediante un unico criterio contabile che prescinde dalla qualificazione delle obbligazioni contrattuali come cessione di beni, prestazione di servizi o lavori in corso su ordinazione, ma fa unicamente riferimento all'esistenza di una obbligazione contrattuale.
- 4.9 Di seguito è illustrato come questo approccio risolverebbe gli snodi principali elencati al precedente capitolo 3.

### **Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione**

- 4.10 L'approccio B, anch'esso in aderenza alle statuizioni dell'OIC 11, si differenzia dall'approccio A in quanto, pur richiedendo l'individuazione delle unità elementari di contabilizzazione, non distingue tra vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione. Pertanto tale approccio postula un'unica regola contabile da applicare ad ognuna delle unità elementari di contabilizzazione identificate a prescindere dalla tipologia di ricavo. Anche questo risponde al postulato generale della prevalenza della sostanza sulla forma così come spiegato nell'OIC 11.

### **Distinzione tra ricavi e fondi rischi ed oneri**

- 4.11 L'Approccio B non prevedendo prefissate distinzioni delle diverse tipologie di ricavi richiede che qualsiasi obbligazione a fare prevista dal contratto sia da considerarsi come una unità elementare di contabilizzazione che porta alla rilevazione separata del ricavo. Si pensi al caso di una vendita con diritto di reso; secondo tale approccio, il diritto di reso, essendo un'obbligazione autonoma, è da considerarsi come un'unità elementare di contabilizzazione che comporta la rilevazione separata di un ricavo e non l'iscrizione di un fondo rischi ed oneri.
- 4.12 Entrambi gli approcci hanno il merito di inquadrare tutte le obbligazioni contrattuali all'interno delle prestazioni che la società svolge nei confronti del cliente e dunque portano all'iscrizione di un ricavo e non alla rilevazione di un fondo rischi ed oneri. Ciò nell'assunto che tutte le obbligazioni contrattuali abbiano influito nella formazione del prezzo di vendita. Ovviamente nel principio contabile si possono prevedere semplificazioni relative a casistiche che danno luogo all'iscrizione di un fondo rischi ed oneri. Una di queste potrebbe essere la garanzia prevista per legge che viene data al cliente, nell'assunto che essendo obbligatoria non si tratta di una specificità propria del singolo contratto e che quindi non abbia influito nella determinazione del prezzo di vendita.

### **Rilevazione dei ricavi**

- 4.13 L'approccio B, come detto, non distingue tra vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione. Si rende dunque necessario individuare le circostanze in cui il ricavo sia

da rilevarsi al momento del completamento dell'obbligazione contrattuale oppure lungo il periodo in cui questa viene effettuata. Il criterio di distinzione potrebbe essere quello cosiddetto del trasferimento del controllo al cliente. Per controllo si intende la capacità del cliente di decidere l'uso dell'attività e di trarne tutti i benefici. Pertanto il ricavo relativo ad un'obbligazione contrattuale sarebbe rilevato al momento del suo completamento, se il cliente può beneficiare della prestazione solo alla sua conclusione, mentre sarebbe rilevato lungo il periodo in cui questa viene effettuata, se il cliente ne può beneficiare mano a mano che la riceve.

### **Rilevazione dei ricavi: confronto tra i due approcci**

- 4.14 In relazione alla vendita di beni, la differenza tra i due approcci risiede principalmente nel fatto che l'approccio B rileva il ricavo esclusivamente nella misura in cui i benefici sono stati trasferiti al cliente. L'approccio A richiede invece di fare un'ulteriore valutazione in relazione al trasferimento dei rischi. Quindi, il criterio del controllo prescinde dalla circostanza di una dissociazione tra trasferimento dei rischi e trasferimento dei benefici, ma dà rilievo solo ai benefici.
- 4.15 Per quanto concerne i servizi, potrebbero non risultare particolari differenze. Ci si attende infatti che l'ottenimento dei benefici da parte dei clienti trovi corrispondenza, generalmente, nell'effettuazione della prestazione da parte della società. Sarebbe difficile concludere che un cliente possa dichiarare di poter beneficiare di un servizio se questo non è stato completamente reso, né che una società possa dichiarare di aver prestato un servizio se il cliente non può beneficiarne come stabilito dal contratto.
- 4.16 Per quanto attiene ai lavori in corso, i due modelli sembrerebbero compatibili. Infatti i criteri stabiliti dall'OIC 23 per distinguere tra commessa completata e percentuale di completamento sono compatibili con entrambi gli approcci.

## **5. POSSIBILI SEMPLIFICAZIONI**

- 5.1 Uno dei risultati della *survey* è quello che il progetto sui ricavi debba essere condotto cercando di ridurre al minimo gli oneri amministrativi per le imprese di minori dimensioni. Al riguardo si è stabilito che sia possibile differenziare i principi contabili per dimensionamento dell'impresa pur rimanendo nell'ambito delle previsioni del codice civile.
- 5.2 Entrambi gli approcci individuati al capitolo 4 potrebbero comportare costi aggiuntivi per le imprese che hanno strutture amministrative semplici, senza tradursi necessariamente in benefici informativi apprezzabili. Si dovrebbero quindi prevedere semplificazioni atte a minimizzarli.
- 5.3 Sull'assunto che:
- con riferimento alla unità elementare da contabilizzare e alla distinzione tra ricavi e fondi rischi ed oneri, in assenza di contratti particolarmente complessi con varie promesse contrattuali, la separazione in componenti oppure la contabilizzazione come unico contratto non dovrebbe portare a particolari differenze e che
  - le ridotte dimensioni aziendali escludono la stipula di contratti particolarmente complessi, il principio contabile potrebbe prevedere che, per le imprese di minori dimensioni, non si renda necessaria la separazione delle diverse unità elementari di contabilizzazione. Ciò comporterebbe la necessità di mantenere l'attuale guida contenuta nell'OIC 31 per la rilevazione di fondi rischi ed oneri.
- 5.4 In relazione al criterio di rilevazione del ricavo, quand'anche dovesse preferirsi l'approccio B, si potrebbe mantenere per le imprese di minori dimensioni quanto previsto dall'approccio A.

Infatti in assenza di operazioni complesse, l'applicazione del principio del controllo non comporta differenze rispetto all'approccio basato sui rischi e benefici.

- 5.5 Inoltre, come detto, l'approccio B non dovrebbe comportare particolari effetti nella rilevazione dei ricavi da prestazioni di servizi oppure per lavori in corso su ordinazione.
- 5.6 Il problema che si pone è a quale livello dimensionale andrebbe prevista la semplificazione. Al riguardo si possono individuare 2 possibili livelli:
- i. per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata<sup>8</sup>;
  - ii. per le imprese che per limiti dimensionali risultano esonerate alla redazione del bilancio consolidato<sup>9</sup>.
- 5.7 In ogni caso una soglia differente da quella sub (i) andrebbe vagliata nella sua fattibilità tecnica in relazione alle altre semplificazioni oggi contenute nella disciplina codicistica e nei principi contabili nazionali, si pensi ad esempio al criterio del costo ammortizzato.

---

<sup>8</sup> **Parametri bilancio abbreviato ex art. 2435 bis c.c.** “Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.”

<sup>9</sup> **Casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato ex art. 27 del d.lgs. 127/1991** “Non sono soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: 1) 20.000.000 euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali; 2) 40.000.000 euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; 3) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.”

## **6. DOMANDE**

---

### ***Domanda 1***

*Vi preghiamo di riferirci qual è il vostro ruolo e la vostra esperienza.*

*Nello specifico si prega di indicare se:*

*Redattore di bilancio (specificare tipologia di bilancio ordinario/forma abbreviata)*

*Accademico,*

*Revisore Contabile,*

*Ente Regolatore,*

*Investitore,*

*Altro (specificare)*

### ***Domanda 2***

*Ritenete corretta la ricostruzione dei problemi applicativi descritti al capitolo 3?*

### ***Domanda 3***

*Anche considerando le possibili semplificazioni descritte al capitolo 5 del documento, quale dei 2 approcci si ritiene opportuno sviluppare per le grandi imprese e perché?*

### ***Domanda 4***

*Quale livello dimensionale andrebbe previsto per le semplificazioni descritte al capitolo 5?*

### ***Domanda 5***

*Quali altri elementi andrebbero considerati nello sviluppo del principio contabile?*

### ***Domanda 6***

*Il Discussion Paper affronta il tema dei ricavi in via generale. Nella survey del 2017 erano stati indicati i seguenti temi aggiuntivi:*

*- la distinzione tra l'impresa che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante;*

*- la rilevazione dei ricavi nei settori a tariffa regolamentata.*

*Si prega di fornire eventuali indicazioni anche su questi temi se si ritiene rilevante che vengano affrontati nel progetto.*

### ***Domanda 7***

*Avete altre osservazioni?*

---

## 7. ESEMPI ILLUSTRATIVI

### **Esempio 1 – Confronto tra previsioni degli attuali principi e approcci proposti nel DP – prestazioni multiple**

Si supponga che un'impresa concluda un contratto per la fornitura di un *software* su licenza che prevede anche l'installazione del *software* e l'assistenza tecnica per un periodo di due anni dal 1° giugno 2018 per euro 480.000. L'importo include la licenza, l'installazione e l'assistenza gratuita. Il *software* funziona anche senza gli aggiornamenti e il supporto tecnico.

#### ***Contabilizzazione secondo attuali principi contabili***

Nell'esempio il venditore tratta il contratto come un'unica fornitura. I ricavi vengono rilevati al momento della consegna del bene. La società valuterà, ai sensi dell'OIC 31<sup>10</sup>, se iscriverà un fondo rischi e oneri a fronte dei costi necessari per adempiere all'impegno di assistenza tecnica gratuita.

#### ***Contabilizzazione secondo approcci proposti nel DP***

Secondo entrambi gli approcci proposti nel DP (Approccio A e Approccio B), si può concludere che il venditore debba procedere, dapprima, all'identificazione delle singole unità elementari di contabilizzazione del contratto. Nel caso specifico sono stati identificati i seguenti beni e servizi:

- licenza *software*;
- installazione;
- supporto tecnico.

I ricavi attribuibili alla licenza e all'installazione sono rilevati alla data di consegna del 1° giugno 2018. Il supporto tecnico viene fornito lungo la durata del contratto.

In un eventuale futuro principio contabile andrebbero definiti i criteri per l'allocazione del prezzo alle singole componenti del contratto.

### **Esempio 2 – Confronto tra previsioni degli attuali principi e approcci proposti nel DP - Lavori in corso su ordinazione**

Si supponga che un'impresa di costruzioni stia procedendo con la costruzione di un centro residenziale composto da una serie di appartamenti. La stessa conclude, in data 1 ottobre 2018, un contratto di vendita di uno specifico appartamento. Il prezzo dell'immobile è di 500.000 euro e al momento della stipula il cliente versa un deposito iniziale di 100.000 euro rimborsabile nel caso in cui l'impresa di costruzioni non completi la costruzione. L'importo residuo di 400.000 € è corrisposto solo al completamento dell'appartamento, quando il cliente ne ottiene la proprietà. Se il cliente rescinde il contratto prima del completamento dell'appartamento, l'impresa di costruzione non ha diritto al risarcimento dei costi sostenuti.

#### ***Contabilizzazione secondo attuali principi contabili***

Alla luce di quanto previsto dall'OIC 23 ai par. 42-46, l'impresa di costruzioni applica il criterio della percentuale di completamento solo nel caso in cui: 1) esiste contratto vincolante tra le parti che ne definisca le obbligazioni ed in particolare il diritto al corrispettivo; 2) il diritto al corrispettivo matura lungo la durata dei lavori; 3) non ci sono situazioni di incertezza tali da mettere in dubbio la capacità di

---

<sup>10</sup> L'OIC 31 ai par. 19 e 20 degli "Esempi relativi alle principali tipologie di fondi rischi e oneri" prevede che:

"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. ..."

far fronte alle obbligazioni. Se le condizioni non sono rispettate si applica il metodo della commessa completata.

Nel caso specifico, l'impresa di costruzioni, sebbene ci sia un contratto che definisce specificatamente le obbligazioni delle parti, non matura il proprio diritto al corrispettivo lungo la durata dei lavori, pertanto procederà alla rilevazione del ricavo al momento della consegna dell'appartamento al cliente.

### ***Contabilizzazione secondo approcci proposti nel DP***

Secondo entrambi gli approcci proposti nel DP (Approccio A e Approccio B), si può concludere che l'impresa di costruzioni debba procedere, dapprima, all'identificazione delle singole unità elementari di contabilizzazione del contratto. Secondo l'approccio A tale distinzione deve avvenire tra cessione di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione. Stabilito che nel caso specifico si tratta di lavori in corso su ordinazione si fa riferimento alle indicazioni previste dall'OIC 23 per la contabilizzazione. Pertanto, non ci sono differenze rispetto alle attuali previsioni.

Secondo l'approccio B la distinzione delle singole componenti del contratto avviene secondo un unico criterio che prescinde dalla qualificazione delle obbligazioni contrattuali. Il criterio di distinzione è il trasferimento del controllo. Applicare il criterio del controllo ai lavori in corso non è immediato. Un indicatore del fatto che il controllo si trasferisce mano a mano che l'impresa procede con la costruzione è la presenza di un diritto al corrispettivo per i lavori completati lungo la durata del contratto. Nel caso in esame tale diritto non sussiste durante il completamento dei lavori di costruzione. Pertanto il ricavo è rilevato solamente alla consegna dell'appartamento al cliente.

### **Esempio 3 – Confronto tra i due approcci proposti - Vendita con diritto di reso**

Una società che produce e vende beni stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 500 unità di beni alla data del 31.12.2019 per un prezzo di 100 euro ciascuno. 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 Approccio A***

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti. Nel caso specifico si avrà la fornitura dei beni e il diritto concesso al cliente alla restituzione dei beni. Pertanto, tali due componenti devono avere una contabilizzazione distinta.

La fornitura dei beni rientra nella categoria della "cessione di beni" e pertanto il relativo ricavo sarà rilevato considerando la nozione di rischi e benefici, ossia solo quando tutti i rischi e benefici sono trasferiti.

Il diritto alla restituzione del bene non è classificabile, in modo chiaro, in nessuna categoria tra beni, servizi e lavori in corso su ordinazione.

Per quanto riguarda i ricavi della vendita dei beni, al momento della consegna non vi è il trasferimento di tutti i rischi e benefici, in quanto il cliente detiene alcuni rischi (eg rischio di perdita o di furto) e la società detiene i residui (eg rischio di restituzione del bene).

Pertanto la società al 31.12.2019 non rileverà i ricavi al momento della consegna ma procederà con la rilevazione dei ricavi solo al termine del periodo di restituzione. La quantificazione del ricavo, al termine del periodo di restituzione, terrà conto anche degli eventuali beni restituiti.

#### ***Contabilizzazione Approccio B***

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti. Nel caso specifico si avrà la fornitura dei beni e il diritto concesso al cliente alla restituzione dei beni. Pertanto, tali due componenti devono avere una contabilizzazione distinta.

Prescindendo dalla qualificazione delle singole componenti del contratto, e considerando la nozione di controllo per la rilevazione dei ricavi, la società già alla consegna dei beni al 31.12.2019 ha trasferito il controllo degli stessi al cliente e da quel momento la società non ha più alcun diritto sul bene. Pertanto già alla consegna la società può rilevare i ricavi. Tuttavia, poiché la società ha promesso anche al cliente

il diritto alla restituzione del bene, nella quantificazione del ricavo dovrà tener conto della probabilità di restituzione. Pertanto al 31.12.2019, ipotizzando che la società stimi che 100 prodotti saranno restituiti, si effettueranno le seguenti scritture:

DARE Banca 50.000

AVERE Ricavo 40.000

AVERE Debito 10.000 (per i 100 prodotti che si stima il cliente restituisca)

#### **Esempio 4 – Confronto tra i due approcci proposti – Vendita multipla di beni**

Una società che produce e vende vestiti stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 500 unità di vestiti alla data del 30.06.2019 per un prezzo di 100 euro ciascuno. La consegna è svolta direttamente dalla società. Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso un abbonamento gratuito on line alla propria rivista mensile di moda.

#### ***Contabilizzazione Approccio A e B***

Secondo entrambi gli approcci proposti nel DP (Approccio A e Approccio B), si può concludere che l'impresa debba procedere, dapprima, all'identificazione delle singole unità elementari di contabilizzazione del contratto. Entrambi gli approcci portano ad individuare le seguenti componenti:

- vendita di vestiti
- vendita abbonamento
- trasporto dei beni

Secondo l'Approccio A il criterio per la rilevazione della vendita dei vestiti avviene al momento del trasferimento dei rischi e benefici che in tal caso avviene alla consegna. Per l'approccio B la rilevazione della vendita dei beni avviene al momento del trasferimento del controllo che, coincide, anche in questo caso con la consegna del bene. Pertanto tra i due approcci non ci sono differenze.

Tuttavia, vi è da valorizzare la vendita dell'abbonamento e il trasporto. Entrambi avranno effetti sull'importo dei ricavi da contabilizzare.

Pertanto, in un futuro eventuale principio contabile dovranno essere identificate le modalità con cui determinare il prezzo delle singole componenti del contratto.