

## PRINCIPI CONTABILI

### Ricavi

#### **BOZZA PER LA CONSULTAZIONE**

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 7 marzo 2022 all'indirizzo e-mail [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) o via fax al numero 06.67766830.

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

Tale bozza di principio contabile potrebbe subire delle modifiche, anche significative, a seguito dell'esito della consultazione. La versione definitiva del principio contabile sarà pubblicata solo dopo le deliberazioni successive alla fase di 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.

## INDICE

<b>FINALITÀ DEL PRINCIPIO</b> .....	3
<b>AMBITO DI APPLICAZIONE</b> .....	3
<b>DEFINIZIONI</b> .....	3
<b>CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI</b> .....	3
<b>RILEVAZIONE INIZIALE</b> .....	3
<i>Raggruppamento di contratti</i> .....	3
<i>Prezzo complessivo del contratto</i> .....	3
<i>Prezzo complessivo del contratto nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)</i> .....	4
<i>Corrispettivi variabili</i> .....	4
<i>Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione</i> .....	4
<i>Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)</i> .....	4
<i>Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione</i> .....	5
<i>Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione</i> .....	5
<i>Rilevazione dei ricavi</i> .....	5
<i>Rilevazione dei ricavi per vendita di beni</i> .....	5
<i>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.)</i> .....	6
<i>Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi</i> .....	6
<b>VALUTAZIONI SUCCESSIVE</b> .....	6
<b>NOTA INTEGRATIVA</b> .....	7
<i>Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.)</i> .....	7
<i>Informazioni relative alle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)</i> .....	7
<b>DATA DI ENTRATA IN VIGORE</b> .....	7
<b>DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE</b> .....	7
<b>APPENDICE A – GUIDA APPLICATIVA</b> .....	8
<i>Vendita con garanzia</i> .....	8
<i>Cessione di licenze</i> .....	8
<i>Vendite con obbligo di riacquisto</i> .....	8
<i>Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi</i> .....	9
<b>I RICAVI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA</b> .....	10
<b>ESEMPI ILLUSTRATIVI</b> .....	11
<b>MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE</b> .....	19

## FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 34 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione 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 dei ricavi nella voce A1 – *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* del conto economico ai sensi dell’articolo 2425 del codice civile. Sono escluse le transazioni che, ai sensi dell’OIC 12, sono classificate nella voce A5 – *Altri ricavi*. Sono escluse, altresì, le transazioni che non hanno finalità commerciale.
3. I ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione non sono trattati nel presente principio, ma seguono le disposizioni riguardanti i lavori in corso su ordinazione di cui all’OIC 23 - *Lavori in corso su ordinazione*.

## 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. **Unità elementare di contabilizzazione:** singola prestazione inclusa nel contratto da contabilizzare separatamente.
8. **Transazioni che non hanno finalità commerciale:** operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l’obiettivo di conseguire un ricavo.

## CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

9. 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***

10. 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***

11. Il prezzo complessivo del contratto è desumibile dalle clausole del contratto. Se il prezzo complessivo non è immediatamente riscontrabile nel contratto, presentando degli elementi di variabilità, si deve procedere con la valorizzazione di tali componenti variabili (vedi par. 15-16).  
Inoltre nella determinazione del prezzo complessivo si tiene conto anche degli importi pagati al cliente che sono assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Viceversa, gli importi pagati al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.

12. Nel caso in cui il contratto prevede 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.
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.

***Prezzo complessivo del contratto nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)***

14. 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. 12.

***Corrispettivi variabili***

15. I corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi e premi risultato) sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi. Se il corrispettivo aggiuntivo dipende dalla performance del cliente o dall'andamento di indici di mercato, allora il criterio della ragionevole certezza non è soddisfatto finchè tali elementi non si sono verificati.
16. 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).

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

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.

***Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)***

19. 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. 17, a meno che le singole prestazioni non siano formalmente individuate

e valorizzate separatamente nel contratto oppure in altri atti legati alla vendita. Tale modello semplificato è una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le transazioni che generano ricavi.

#### ***Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione***

20. 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 par. 21-22].

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

21. Il prezzo complessivo determinato ai sensi dei par. 11-14 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.

22. 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 non riesca a stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, il ricavo di quelle per cui non è stato possibile produrre una stima ragionevole è pari al costo sostenuto.

#### ***Rilevazione dei ricavi***

23. 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***

24. Per le singole 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;
- b) l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile; e
- c) il processo produttivo dei beni è completato.

25. 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 incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio, ai sensi dell'OIC 15 – *Crediti* e non sull'iscrizione del ricavo.

26. Nel caso di vendite con diritto di reso (ad esempio, rimborso al cliente dell'importo pagato a fronte della restituzione di un bene funzionante), il ricavo rilevato a conto economico è ridotto per effetto della stima di quanto la società ritiene probabile di dover riconoscere al cliente come forma di rimborso (per tale stima si fa riferimento al disposto del paragrafo 16 lettera a)). In contropartita la società iscrive una passività classificata tra i fondi oneri.

La contabilizzazione del reso comporta anche il ripristino del costo del bene venduto che la società prevede di ricevere. L'ammontare di tale costo è iscritto in una voce separata tra le attività dell'attivo circolante al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino.

27. 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 un'impresa 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.

#### ***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.)***

28. 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.

#### ***Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi***

29. I ricavi per prestazione di servizi sono rilevati al 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 matura via via che la prestazione è eseguita; e
- b) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

30. Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi. Il redattore di bilancio procederà con il metodo che conduce a 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.

31. 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**

32. Se, successivamente alla rilevazione iniziale, la società rivede le proprie stime, 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.

33. 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**

34. 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”.

35. 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 (art. 2435-bis c.c.)**

36. 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”.

37. 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 (art. 2435-ter c.c.)**

38. 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.

39. Le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano i paragrafi 36- 37.

## **DATA DI ENTRATA IN VIGORE**

40. Il presente principio si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2023 o da data successiva.

## **DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE**

41. Eventuali effetti derivanti dall'applicazione del presente 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. È inoltre consentita l'applicazione prospettica.



## APPENDICE A – GUIDA APPLICATIVA

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

### Vendita con garanzia

A.1 La garanzia di assistenza al cliente, prevista per legge, può non essere separata dal bene venduto e quindi 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*. Tale disposizione si applica anche ai casi in cui la garanzia, analoga a quella prevista dalla legge, sia prestata nei confronti di clienti residenti in giurisdizioni in cui tale obbligo non sia previsto.

A.2 Invece, tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato ai sensi del par. 17 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.

### Vendite con obbligo di riacquisto

Il contenuto del par. A.4 riprende quando previsto oggi dall'OIC 12 in caso di "Operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione".

A.4 Nei casi in cui è previsto l'obbligo al 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 avrà natura finanziaria e pertanto il venditore a pronti iscriverà 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) sarà imputata a conto economico per competenza come oneri finanziari (voce C17 - Interessi e altri oneri finanziari). La contropartita di tali oneri finanziari sarà il 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 avrà natura operativa e pertanto il venditore iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale: un debito verso la controparte 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 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 Una società agisce per conto proprio quando:

- ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
- ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore; e
- 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, allora 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.

## 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 EI1 – 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 100 euro ciascuno, nel corso dell'esercizio 202X. La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene è 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 del par. 26.

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:

<b>01.01.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti	25.000	
<b>31.12.202X</b>			
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 tra le attività dell'attivo circolante 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.

<b>31.12.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
C) I 4)	Rimanenze prodotti finiti e merci	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 par. 28 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:

<b>01.01.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti	25.000	
<b>31.12.202X</b>			
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	750	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		750

### **ESEMPIO EI2 – 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 43 euro, 51 euro e 65 euro. Il costo unitario del prodotto A è di 30 euro, del prodotto B di 40 euro e del prodotto C è di 50 euro.

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 del par. 26.

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	QUANTITA'	PREZZO VENDITA	RICAVO	VALORE RESO	VALORE ATTIVITA'
A	30	100	43	4.300 = 43 x 100	430 = 43 x 10	300 = 30 x 10
B	40	150	51	7.650 = 51 x 150	765 = 51 x 15	600 = 40 x 15
C	50	70	65	4.550 = 65 x 70	455 = 65 x 7	350 = 50 x 7
<b>TOTALE</b>				<b>16.500</b>	<b>1.650</b>	<b>1.250</b>

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:

<b>01.01.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		16.500
C) IV	Disponibilità liquide	16.500	
<b>31.12.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
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 tra le attività dell'attivo circolante al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (importo di euro 1.250) in contropartita della variazione di magazzino.

<b>31.12.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
C) I 4)	Rimanenze prodotti finiti e merci	1.250	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		1.250

### **ESEMPIO EI3 – Contabilizzazione 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 opteranno per lo sconto su acquisti futuri. Pertanto a fine esercizio 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 EI4 – 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 300 euro 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 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 par.17, 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 par. A1.

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):

<b>31.12.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
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 EI5 – 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 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 par. 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:

<b>Prodotto</b>	<b>Prezzo</b>
Fornitura bene	3.333 (2.000 : 6.000 x 5.000)
Assistenza	1.667 (4.000 : 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 EI6 – 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 a euro 1.000. Da listino prezzo gli stessi hanno i seguenti prezzi:

<b>Prodotto</b>	<b>Prezzo</b>
A	400
B	350
C	350
<b>Totale</b>	<b>1.100</b>

Il contratto include quindi uno sconto implicito di euro 100 che la società, ai sensi dei par. 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 EI7 – 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 par.11-12, 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 EI8 – 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 par. 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 EI9 – 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 par. 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 EI10 – 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 par. 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 EI11 - 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: 40.000 euro
- Pezzi di ricambio: 15.000 euro
- Servizio di custodia per due anni: 5.000 euro

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).

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 EI12 - 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 bilancio ordinario*

Ai sensi del par. 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 par.20-22 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 (par. 22). 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:

		<b>31.12.202X</b>	<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni			23.000
C) IV	Disponibilità liquide		25.000	
E)	Risconto passivo			2.000

<b>31.12.202X+1</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		500
E)	Risconto passivo	500	

La stessa scrittura viene effettuata nei tre esercizi successivi.

*Contabilizzazione bilancio in forma abbreviata e micro imprese*

Ai sensi del par.19 del presente principio contabile poiché il contratto non individua e non valorizza separatamente le singole componenti oggetto di vendita la società non procede con l'individuazione delle singole unità elementari di contabilizzazione.

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 300 euro per ogni tagliando).

Di seguito si riportano le scritture:

<b>31.12.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		25.000
C) IV)	Disponibilità liquide	25.000	
B13	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, mettendo in consultazione la presente bozza di principio contabile (di seguito anche "principio"). Tale bozza è stata predisposta alla luce dei numerosi contributi ricevuti sul Discussion Paper "Ricavi" pubblicato dall'OIC nel 2019.

### **Ambito di applicazione**

2. Il presente principio si applica a tutte le transazioni che comportano la rilevazione di un ricavo nella voce A1 *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* del conto economico. Si è deciso, almeno per il momento, di non trattare nel presente principio i ricavi classificati nella voce A5 *Altri ricavi* ed i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione, in quanto dalle precedenti consultazioni (ossia: survey pubblicata nel 2017 e Discussion Paper del 2019) non sono emerse particolari criticità per la contabilizzazione di tali ricavi.
3. Sono escluse dal principio anche le transazioni che non hanno finalità commerciale, ovvero 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 par. 83 dell'OIC 16 in tema di permuta dal lato dell'acquirente.

### **Struttura del Principio**

4. 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.
5. 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. E' 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**

6. Il principio prevede che per determinare il prezzo complessivo del contratto si devono considerare i termini di pagamento, eventuali corrispettivi variabili ed eventuali importi da pagare al cliente.
7. Coerentemente con quanto disposto dall'OIC 15, 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.

8. Per quanto riguarda gli eventuali importi da pagare al cliente, alla luce delle richieste di chiarimento ricevute, si è deciso di specificare che gli importi pagati 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 pagati al cliente sono contabilizzati come un costo.
9. 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'art. 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”*.
10. Per quanto riguarda invece gli altri corrispettivi variabili il principio prevede che debbano essere contabilizzati in riduzione di ricavi 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 par. 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:
  - a. 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;
  - b. 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.
14. Il principio prevede delle 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:
  - a. 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;
  - b. 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.

15. 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 da contabilizzare come un ricavo separato. Pertanto, il principio prevede che le garanzie prestate *ex-lege* debbano essere contabilizzate secondo le previsioni dell'OIC 31 (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**

16. 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'allocazione del prezzo complessivo.

#### **Rilevazione dei ricavi**

17. 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.
18. Diversi partecipanti alla consultazione 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 e quindi non può incidere anche sulla rilevazione del ricavo.

E' 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).

19. Per quanto riguarda la contabilizzazione dei resi (intesi come rimborso al cliente dell'importo pagato a fronte della restituzione di un bene funzionante), il principio prevede che la società debba iscriverne un fondo oneri per un ammontare pari a quanto ritiene probabile dover riconoscere al cliente come forma di rimborso. In contropartita alla posta patrimoniale la società riduce il ricavo da vendita. Questo perché se l'impresa ritiene probabile che una parte delle vendite sarà oggetto di reso non può essere avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi. Inoltre l'impostazione di ridurre il ricavo di vendita è coerente con l'art. 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..."*.

E' stato anche chiarito che la contabilizzazione del reso comporta il ripristino del costo del bene venduto che la società prevede di ricevere tra le attività dell'attivo circolante al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino. Tale contabilizzazione permette di rappresentare in bilancio una passività pari all'effettivo ammontare che si prevede di dover rimborsare al cliente.

L'impostazione del principio non è quella di richiedere una valutazione puntuale su ogni singola vendita, piuttosto una valutazione complessiva su tutte le vendite per le quali alla data di chiusura di bilancio sussiste il rischio di reso.

20. 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 sono 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.

### **Semplificazioni per le imprese di minori dimensioni**

21. 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 che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art.2435-bis del codice civile e quelle che redigono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile. In tale ottica, il principio consente alle suddette imprese di applicare un modello semplificato che non rende necessaria la separazione e la valorizzazione delle diverse unità elementari di contabilizzazione.  
Pertanto, tali imprese, nel caso di contratti che a fronte di un unico corrispettivo prevedono la vendita di un bene e la prestazione di un servizio in un esercizio successivo, potranno continuare a 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 il servizio.
22. Sempre al fine di minimizzare gli oneri amministrativi per le imprese di minori dimensioni, 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, non sarà necessario il ripristino del bene venduto che si prevede di ricevere tra le attività dell'attivo circolante al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino.
23. Altre semplificazioni saranno valutate dal Consiglio di Gestione dell'OIC ad esito della presente consultazione.