

OIC 34 Ricavi: il nuovo principio contabile per la rilevazione dei ricavi in vigore dal 1 gennaio 2024

A cura di: Massimiliano Semprini (Partner, Deloitte & Touche S.p.A.), Matteo Ogliari (Partner, Deloitte & Touche S.p.A.) Luca Moretto (Director, Deloitte & Touche S.p.A.) e Fabiola Saia (Senior Manager, Deloitte & Touche S.p.A.).



Indice

• Panoramica dell’OIC 34: Ricavi	3	
• Il modello delle 4 fasi	4	
Raggruppamento di contratti		4
Fase 1 – Determinazione del corrispettivo complessivo del contratto		4
Fase 2 - Identificazione dell’unità elementare di contabilizzazione		7
Fase 3 - Allocazione del prezzo tra le diverse unità elementari di contabilizzazione		8
Fase 4 - Riconoscimento dei ricavi per vendita di beni e/o prestazioni di servizi		9
Valutazioni successive		11
Impatti per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e il bilancio delle microimprese		11
Principali differenze rispetto al principio contabile internazionale IFRS 15 <i>Ricavi dai contratti con i clienti</i>		11
Conclusioni		12
Emendamenti ad altri principi OIC (conseguenti all’adozione dell’OIC 34)		12
<i>Emendamenti all’OIC 11 – Finalità e postulati di bilancio</i>		12
<i>Emendamenti all’OIC 12 – Composizione e schemi di bilancio</i>		12
<i>Emendamenti all’OIC 13 – Rimanenze</i>		13
<i>Emendamenti all’OIC 15 – Crediti</i>		13
<i>Emendamenti all’OIC 16 – Immobilizzazioni materiali</i>		13
<i>Emendamenti all’OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione</i>		13
<i>Emendamenti all’OIC 31 – Fondi rischi e oneri</i>		13
<i>Emendamenti all’OIC 33 – Passaggio ai principi contabili nazionali</i>		13
<i>Bozza di consultazione del 26 Settembre 2023</i>		13
• OIC 34 – Casistiche particolari	15	
a) Vendita con diritto di reso		16
b) Vendita con garanzie ex lege		17
c) Vendite con garanzie aggiuntive ed allocazione degli sconti		18
d) Vendite di licenze		20
e) Vendite con obbligo di riacquisto, opzione di riacquisto e vendite condizionate		22
f) Costi per l’ottenimento del contratto		24
g) Principal vs Agent		24
h) Contratti onerosi		26

Introduzione

Introduzione

Panoramica dell'OIC 34: Ricavi

Il 19 aprile 2023, il Consiglio di Gestione dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha approvato la versione definitiva del principio contabile OIC 34 "Ricavi". Fino ad oggi, i redattori del bilancio hanno individuato le regole di contabilizzazione dei ricavi nei riferimenti contenuti nel principio contabile OIC 15 "Crediti" e nell'OIC 12 "Composizione e schemi di bilancio d'esercizio". Un'eccezione a tali regole di contabilizzazione era e continua ad essere costituita dall'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione", che prevede l'utilizzo del "metodo della percentuale di completamento" o del "criterio della commessa completata" per la rilevazione dei ricavi di commessa.

L'obiettivo principale dell'OIC con l'introduzione dell'OIC 34 "Ricavi" è quello di individuare un unico modello di rilevazione dei ricavi, applicabile a tutte le prestazioni fornite ai clienti (relative a beni o servizi) e in tutti i settori di attività (ad eccezione dei lavori in corso su ordinazione, che, come detto, rientrano nell'ambito di applicazione dell'OIC 23). L'OIC 34 ha un'architettura *principle-based*, ossia definisce i criteri per la rilevazione dei ricavi senza disciplinare regole specifiche per le singole fattispecie o settori di riferimento (salvo alcune eccezioni). Pertanto, è applicabile ai ricavi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico (i.e. voce A1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni; voce A5 - Altri ricavi).

Come indicato, sono esclusi dall'ambito di applicazione del principio contabile n. 34 i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione, che continueranno a seguire le disposizioni del principio contabile OIC 23, e i ricavi derivanti da cessioni di azienda, fitti attivi, ristorni e dalle transazioni che non hanno la finalità di compravendita.

Struttura e contenuti del principio contabile OIC 34 sono fortemente convergenti con quelli del principio contabile internazionale IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Customers* ("IFRS 15"), applicabile a partire dal 2018. Tenuto conto delle minime differenze esistenti tra i principi, riteniamo che le guide applicative e le interpretazioni sviluppatesi con riferimento al principio contabile internazionale IFRS 15 possano essere utilizzate in chiave interpretativa nell'implementazione dell'OIC 34. All'interno dell'elaborato saranno individuate le differenze sia a livello di singolo *topic*, che di principio nel suo complesso.

Regole transitorie per prima applicazione

L'OIC 34 prevede due opzioni per la prima applicazione del principio: retroattiva o prospettica.

L'applicazione retroattiva contempla l'applicazione delle previsioni dell'OIC 29 per i cambiamenti di principi contabili. La società può anche decidere di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

In alternativa, è consentita un'applicazione prospettica, e per certi versi semplificata, riferita solo ai contratti stipulati a far data dal 1 gennaio 2024.



Il modello delle 4 fasi

L'OIC 34 ha introdotto un nuovo modello di rilevazione dei ricavi, basato su quattro fasi. Questo modello, più articolato rispetto alla prassi precedente, si applica a tutte le transazioni che ricadono nell'ambito di applicazione del principio (e.g. vendite di beni e prestazioni di servizi) e richiede un'analisi approfondita dei contratti stipulati con la clientela. Le quattro fasi del modello sono le seguenti:

- Fase 1: determinazione del prezzo complessivo del contratto
- Fase 2: identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- Fase 3: allocazione del prezzo tra le diverse unità elementari di contabilizzazione
- Fase 4: riconoscimento dei ricavi per vendita di beni e/o prestazioni di servizi.

Le quattro fasi del modello forniscono un approccio coerente all'analisi di tutti i contratti, anche dei più complessi per cui è richiesto un elevato livello di giudizio professionale. Tutte le fasi del modello dovrebbero essere considerate nell'analisi di ciascun contratto, a meno che una o più fasi non risultino chiaramente non applicabili o irrilevanti.

Raggruppamento di contratti

L'OIC 34 richiede la contabilizzazione separata di ogni singolo contratto e la suddivisione di ciascun contratto di vendita per singola unità elementare di contabilizzazione. Tuttavia, il principio richiede di combinare i contratti negoziati simultaneamente con lo stesso cliente se soddisfano uno o più dei seguenti criteri:

- Il gruppo di contratti è stato negoziato in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale ed esiste apposita documentazione di ciò.
- Il prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti.

I redattori di bilancio devono applicare il proprio giudizio professionale per determinare se occorra raggruppare alcuni contratti.

Fase 1 – Determinazione del corrispettivo complessivo del contratto

Il prezzo complessivo del contratto è l'importo totale dei corrispettivi contrattualmente previsti per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nella sua determinazione, la società deve analizzare tutti i corrispettivi variabili previsti dal contratto. Il prezzo complessivo è influenzato dalla natura, dai tempi e dall'importo del corrispettivo dovuto dal cliente, e discende dalle clausole contrattuali.

In alcuni casi, quindi, il prezzo complessivo non è immediatamente riscontrabile dal contratto in quanto figlio della combinazione di diversi elementi, quali:

- a) Corrispettivi variabili
- b) Componenti finanziarie incluse nel corrispettivo
- c) Corrispettivi non monetari
- d) Corrispettivi da riconoscere al cliente

Corrispettivi variabili

Il concetto di variabilità non è banale. Gli sconti, riduzioni, abbuoni, premi di risultato e penali rientrano nella definizione di corrispettivo variabile. Il corrispettivo può considerarsi variabile anche quando è subordinato al verificarsi o meno di un evento futuro fuori dal controllo della società, come avviene, ad esempio, nei casi di prodotti venduti per i quali è stato concesso al cliente il diritto alla restituzione o un bonus fisso erogato al raggiungimento di un determinato risultato.

È necessario precisare che il principio è estremamente restrittivo nel caso in cui i corrispettivi variabili siano incrementali rispetto ai corrispettivi fissi. In questi casi, i corrispettivi variabili possono essere rilevati come ricavi solo quando divengono ragionevolmente certi¹. Questo approccio è coerente con il postulato della prudenza, previsto dal codice civile e dall'OIC 11, che richiede cautela nella rilevazione di componenti positivi di reddito in condizioni di incertezza.

Nel caso in cui i corrispettivi variabili possano comportare diminuzione degli importi cui la società ha diritto, il principio richiede che vengano contabilizzati in riduzione dei ricavi² in base alla miglior stima del loro importo, da effettuarsi tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche. La stima può essere effettuata utilizzando due diversi metodi: il metodo dell'importo più probabile e il metodo della media ponderata. Il redattore del bilancio può scegliere il metodo che ritiene più appropriato per stimare l'importo del corrispettivo variabile, ma deve applicarlo in modo uniforme su tutta la durata del contratto:

- a) Il metodo della media ponderata è appropriato 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). La sua applicazione prevede il calcolo della media ponderata dei possibili scenari, in base alla probabilità di accadimento di ciascuno.
- b) Il metodo dell'importo più probabile è applicabile quando il contratto ha solo due scenari possibili (ad esempio, il contratto prevede una penale di importo fisso in caso di ritardata consegna), basato sulla probabilità di accadimento degli stessi: si stima la probabilità di accadimento di ciascuno scenario e si sceglie l'importo del corrispettivo associato allo scenario con la probabilità più alta di verificarsi.

La scelta di uno dei metodi sopra descritti non deve essere casuale, ma basata su una valutazione accurata di tutte le informazioni disponibili. Le società devono utilizzare il metodo che, sulla base di questa valutazione, potrà meglio prevedere l'importo del corrispettivo cui avranno diritto.

In alcuni contratti, la società vende un prodotto al cliente concedendogli un diritto di reso. L'OIC 34, al par. 26, analizza tale casistica, prendendo in considerazione le ipotesi in cui la restituzione è connessa a un bene funzionante per il quale è previsto il rimborso dell'importo pagato. I criteri individuati sono innovativi rispetto al metodo utilizzato dai redattori di bilancio per rilevare tale fattispecie prima dell'introduzione dell'OIC 34. Per la trattazione dettagliata si rimanda al paragrafo “Fase 4 – Riconoscimento dei ricavi di vendita” e all’ esempio a) nella sezione [“Casistiche particolari”](#)

Componenti finanziarie incluse nel corrispettivo

Altro aspetto da tenere in considerazione nel determinare il prezzo complessivo del contratto è correlato agli effetti del valore temporale del denaro. Termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente diversi dal tasso di interesse di mercato sono indicatori della presenza di una componente finanziaria inclusa nel corrispettivo. Ovviamente è rimandata al *preparer* la valutazione della significatività di una componente finanziaria e questa valutazione dovrebbe essere effettuata nel contesto del contratto individuale piuttosto che, ad esempio, nel contesto di un portafoglio di contratti simili.

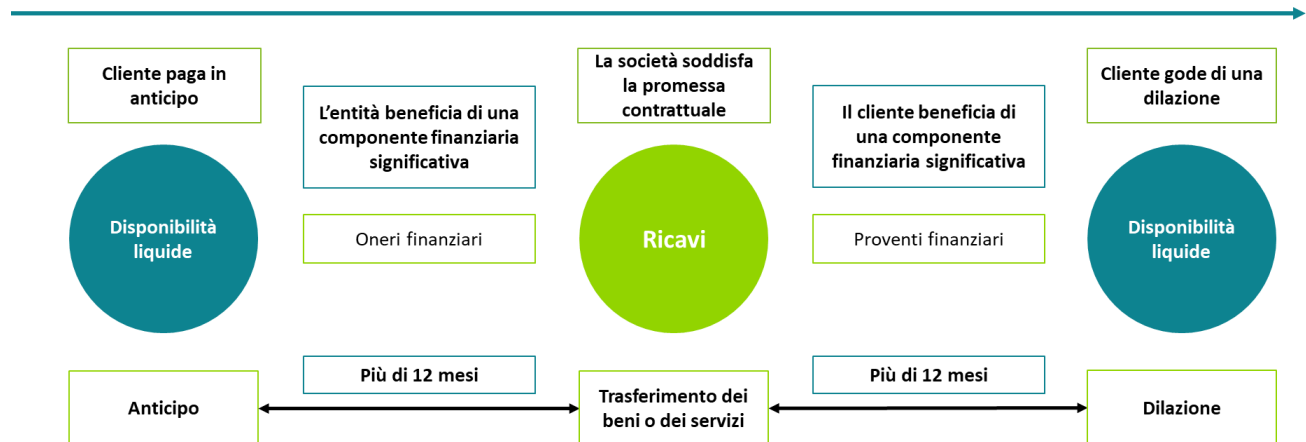
¹ La società valuta la ragionevole certezza del corrispettivo variabile incrementale sulla base dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali.

² La decisione di contabilizzare i corrispettivi variabili - sconti, abbuoni, penalità e resi – e gli importi pagati al cliente a riduzione dei ricavi è coerente con le disposizioni dell'art 2425-bis del codice civile, nonché con il vigente OIC 12.

Sono a questo proposito identificabili le seguenti differenze applicative con il principio contabile internazionale IFRS 15:

- **Incassi anticipati:** IFRS 15 chiede di valutare la presenza di una componente finanziaria significativa anche quando una società riceve un pagamento anticipato da parte del cliente, non solo quando viene concessa una dilazione di pagamento al cliente, come raffigurato nel diagramma sottostante:

Requisiti IFRS in termini di componente finanziaria significativa



OIC 34 non fornisce indicazioni esplicite sul trattamento contabile degli incassi anticipati. Tuttavia, riteniamo che, in caso di incassi anticipati di natura finanziaria ricevuti da un cliente in anticipo di più di 12 mesi dal soddisfacimento della promessa contrattuale, l'applicazione di un trattamento contabile analogo a quello previsto da IFRS 15 rappresenti correttamente la sostanza della transazione e sia conforme ai principi contabili nazionali.

- **Espediente pratico:** IFRS 15 permette al redattore di bilancio di non valutare la presenza di una componente finanziaria significativa se ci si attende, alla stipula del contratto, che la differenza temporale tra il momento del pagamento e il momento del soddisfacimento della promessa contrattuale sia inferiore a 12 mesi. L'OIC, nella redazione di OIC 34, ha richiesto direttamente di considerare la presenza di una componente finanziaria significativa solo se la differenza temporale eccede i 12 mesi.

Il principio non elabora in merito alla presentazione degli effetti derivanti dal meccanismo di attualizzazione. A nostro avviso il credito esposto al valore attuale dovrebbe essere successivamente misurato con il metodo del costo ammortizzato, con la presentazione degli interessi finanziari nella riga C 16d) Proventi diversi dai precedenti.

Corrispettivi non monetari

Il prezzo corrisposto dal cliente può essere in forma di beni, servizi o altra contropartita non monetaria, come immobili, impianti e macchinari o strumenti finanziari. Nei contratti che prevedono il regolamento del corrispettivo attraverso attività diverse dalle disponibilità liquide, il prezzo complessivo del contratto è pari al valore di mercato di tali attività.

Per i contratti che prevedono sia corrispettivo non monetario che corrispettivo monetario, una società deve misurare il valore di mercato del corrispettivo non monetario e applicare gli altri requisiti dell'OIC 34 (corrispettivi variabili, etc..) per misurare la componente monetaria.

Corrispettivi da riconoscere al cliente

Molte entità possono dover effettuare pagamenti ai propri clienti. In alcuni casi, questi pagamenti rappresentano acquisti di beni o servizi offerti dal cliente che soddisfano un'esigenza dell'entità. In altri casi, invece, questi pagamenti rappresentano in ultima istanza incentivi concessi per invogliare il cliente ad acquistare, o continuare ad acquistare, i propri beni o servizi.

Il trattamento contabile degli importi da corrispondere ai clienti varia in base all'esistenza o meno di una controprestazione associata. Gli importi dovuti al cliente a fronte dei quali la società non riceve alcuna controprestazione da parte del cliente (come le *slotting fees* pagate alla grande distribuzione per il posizionamento dei prodotti sugli scaffali) sono trattati contabilmente come riduzione del

prezzo complessivo del contratto, mentre sono da presentare come costo qualora la società riceva una controprestazione (un bene o un servizio). Anche in questo caso, l'analisi si basa sull'unità elementare di contabilizzazione: gli importi dovuti al cliente a fronte dei quali la società non riceve alcuna controprestazione (che non costituiscono quindi un'unità elementare di contabilizzazione) sono assimilati a sconti e pertanto sono rilevati a riduzione dei ricavi di vendita.

Se il corrispettivo dovuto al cliente deve essere trattato come una riduzione di prezzo, OIC 34 non fornisce indicazioni sul momento in cui debba avvenire questa rilevazione. Tuttavia, in base alle linee guida disponibili per l'applicazione del principio contabile internazionale IFRS 15, a nostro avviso la riduzione del corrispettivo viene rilevata al più tardi quando si verifica uno dei seguenti eventi:

- L'entità riconosce i ricavi per il trasferimento dei beni o servizi destinati al cliente.
- L'entità paga o si impegna a pagare il corrispettivo al cliente, anche se il pagamento è condizionato a un evento futuro (tale promessa potrebbe essere implicita nelle consuete prassi commerciali dell'entità).

Fase 2 - Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Una volta stabilito il prezzo complessivo del contratto, la società deve identificare le unità elementari di contabilizzazione (*definite performance obligations*), ovvero i beni, servizi o altre prestazioni promessi al cliente. Questo esercizio deve essere svolto dal punto di vista del cliente, poiché è lui che riceve il beneficio della prestazione. Il principio sottolinea che la segmentazione del contratto è necessaria in quanto un unico contratto di vendita può dar luogo a più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente. Questo è dovuto al fatto che le diverse prestazioni promesse al cliente possono comportare la rilevazione di ricavi in esercizi diversi. L'introduzione delle regole relative alla separazione delle unità elementari di contabilizzazione ha anche la finalità di rendere più uniforme la rappresentazione in bilancio di transazioni economicamente simili.

L'OIC 34 fornisce esempi delle fattispecie che non devono essere considerate come singole unità elementari di contabilizzazione:

- Beni e servizi previsti da un contratto che sono integrati o interdipendenti tra loro, in quanto non possono essere utilizzati separatamente dal cliente.
- Prestazioni previste da un contratto che non rientrano nelle attività caratteristiche della società. In particolare, il principio cita l'esempio di operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere beni o servizi differenti rispetto a quelli venduti dalla società. In questi casi, l'operazione e il concorso a premi sono identificati come fattispecie accessorie alla vendita di beni o servizi. Pertanto, il costo previsto per la corresponsione del premio è rilevato a fondo oneri futuri, senza rettificare i ricavi.
- Le garanzie prestate per legge non sono considerate unità elementari di contabilizzazione, in quanto sono obbligatorie e non hanno un prezzo separato. Tali garanzie sono contabilizzate come un costo da sostenere, secondo le previsioni dell'OIC 31. Le altre garanzie prestate al cliente, invece, sono considerate unità elementari di contabilizzazione e sono rilevate come un ricavo separato. Si rimanda all'esempio b) della sezione "Casistiche particolari".

A nostro avviso, l'OIC mira alla separazione di beni e servizi espressamente indicati nel contratto ma anche all'individuazione, e successiva separazione, delle promesse non esplicitamente espresse nel contratto (rese implicite dalla prassi).

Se un bene fornito o un servizio erogato non ha i requisiti per essere considerato distinto, la società dovrà aggregare tale bene o servizio con altri beni o servizi previsti all'interno del contratto, fino a quando non individuerà un insieme di beni o servizi che potrà essere considerato distinto.

L'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione è rilevante solo quando le prestazioni previste dal contratto di vendita vengono effettuate con modalità e tempi di soddisfacimento differenti. In questi casi, la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione ha conseguenze sul momento in cui la porzione di ricavo deve essere contabilizzata.

In presenza di contratti non particolarmente complessi, dove la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti, o se le diverse prestazioni sono rese contestualmente, la società può non applicare le regole indicate in precedenza.

Esempio 1 - Contabilizzazione di beni o servizi gratuiti forniti da un'azienda (articoli bonus)

La Società A è l'editore di una rivista mensile ed ha lanciato un'offerta commerciale in cui un cliente ha l'opzione di sottoscrivere un abbonamento annuale e ricevere gratis ulteriori tre numeri della rivista. Di conseguenza, se un cliente accetta l'offerta di abbonamento, riceverà 15 riviste al prezzo annuale di €12.

Una volta che il cliente accetta l'offerta di abbonamento, la promessa della Società A è quella di trasferire 15 riviste al cliente al prezzo non rimborsabile di €12. La Società A alloca il prezzo di transazione a ciascuna delle 15 riviste (€0,80 per rivista) e, poiché ciascuna rivista è considerata una distinta *unità elementare di contabilizzazione*, che viene soddisfatta in un determinato momento, riconosce il ricavo di €0,80 alla spedizione al cliente di ogni numero mensile della rivista.

Esempio 2 - Identificazione delle unità elementari di contabilizzazione in caso di vendita di licenze

La Società A, una società farmaceutica, concede a Cliente B una licenza esclusiva e non trasferibile per produrre e commercializzare il Farmaco X in un territorio geografico specifico. La società farmaceutica possiede inoltre un brevetto sull'ingrediente attivo principale del Farmaco X e accetta di fornire al Cliente B l'ingrediente attivo. A causa della protezione brevettuale, il Cliente B può acquistare l'ingrediente attivo solo dalla Società A, poiché è l'unico fornitore.

Pertanto, il Cliente B è tenuto a pagare un importo fisso per ciascuna unità del Farmaco X venduta ai suoi clienti finali comprensivo sia dei diritti di licenza che del costo dell'ingrediente attivo. In tale contesto vi è la necessità di comprendere se gli oggetti del contratto formano un'unica o diverse unità elementari di contabilizzazione.

In questo caso, la licenza e l'accordo di fornitura rappresentano un'unica obbligazione di esecuzione in quanto il Cliente B non può beneficiare della licenza per produrre e commercializzare il Farmaco X senza l'accesso all'ingrediente attivo. Poiché La Società A è l'unico fornitore da cui Cliente B può ottenere l'ingrediente attivo, non ci sono altre risorse prontamente disponibili per il Cliente B per beneficiare della licenza. Pertanto, le unità elementari di contabilizzazione risultano non separabili e conseguentemente, la licenza e l'accordo di fornitura vengono trattati come un'unica *performance obligation* come previsto da OIC 34.

Fase 3 - Allocazione del prezzo tra le diverse unità elementari di contabilizzazione

Una volta individuate le obbligazioni/promesse incluse all'interno di un contratto, il terzo step richiesto dall'OIC 34 è quello di allocare il prezzo complessivo del contratto tra le diverse unità elementari di contabilizzazione. Il principio prevede di assegnare il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione in proporzione al prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione, rapportato alla somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione e incluse nel contratto. I prezzi di vendita si intendono al netto degli sconti normalmente praticati.

Il criterio di allocazione del prezzo si basa sul prezzo al quale la società fornirebbe separatamente al cliente un bene o un servizio. Tale prezzo è il prezzo previsto contrattualmente, a meno che non differisca significativamente dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati.

Se il prezzo di riferimento non è direttamente osservabile, deve essere comunque stimato tramite i seguenti metodi:

1. Metodo di valutazione dei prezzi di mercato – questo approccio consente di fare riferimento ai prezzi del mercato in cui opera la società. È consentito, ad esempio, prendere come riferimento i prezzi praticati dai concorrenti della società per beni o servizi simili aggiustandoli per riflettere i costi e i margini della società.
2. Metodo dei costi attesi più margine – partendo dai costi attesi per soddisfare l'obbligazione assunta a cui si devono poi aggiungere margini considerati appropriati per quel bene o servizio.
3. Metodo residuale – si sottrae dal prezzo complessivo del contratto il valore dei prezzi di vendita per le componenti del contratto che risultano osservabili e per differenza si determina il prezzo degli altri beni o servizi inclusi nel contratto, per i quali non è stato identificato uno specifico prezzo di riferimento.

Se la società non riesce a stimare con certezza il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, il prezzo di vendita di tali unità è uguale al costo sostenuto.

L'esempio seguente sembra utile per agevolare la comprensione di quanto descritto.

Esempio 3 – Contabilizzazione ed allocazione sconto (trattasi dell'esempio 6 in appendice all'OIC34)

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

- Prodotto A: 400
- Prodotto B: 350
- Prodotto C: 350

Il contratto include quindi uno sconto implicito di Euro 100 che la società 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.

Le considerazioni precedentemente esposte rendono evidente che anche i corrispettivi variabili, che formano il prezzo complessivo del contratto, devono essere allocati alle unità elementari di contabilizzazione. Incentivi, premi di risultato, abbuoni, penalità e resi sono da attribuire all'intero contratto o ad una o più parti dello stesso, a seconda dei fatti e delle circostanze.

Per l'allocazione di tali considerazioni variabili si rimanda a quanto enunciato dal principio al paragrafo 20 di OIC 34 *Il prezzo complessivo [...] 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". Pertanto, si conclude che viene utilizzato il metodo proporzionale per l'allocazione dei corrispettivi variabili, tenendo in considerazione tutte le componenti variabili praticate normalmente (es. sconti).*

Fase 4 - Riconoscimento dei ricavi per vendita di beni e/o prestazioni di servizi

Una volta determinato il prezzo complessivo del contratto e identificate le unità elementari di contabilizzazione, le società possono procedere alla rilevazione del ricavo. Il principio cardine che guida il riconoscimento del ricavo è la competenza economica, in linea con quanto previsto dall'OIC 11 e dall'OIC 15. Un aspetto rilevante introdotto dal nuovo principio è la distinzione fra vendite di beni e prestazioni di servizi, con conseguenti differenti ricadute in termini di rilevazione contabile.

Con riferimento alla vendita di beni, il principio prevede, quale presupposto per la rilevazione del ricavo, il rispetto di due requisiti:

- a) Il trasferimento sostanziale, e non formale, dei rischi e benefici connessi alla vendita.
- b) La capacità di determinare in modo attendibile l'ammontare dei ricavi oggetto della prestazione.

In altre parole, il momento per la rilevazione dei ricavi rivenienti dalla vendita dei beni è saldamente ancorato al trasferimento dei rischi e benefici alla controparte ed è lasciata al redattore del bilancio la valutazione di merito su detto trasferimento. Va sottolineato che con riferimento al trasferimento dei rischi, il principio non fornisce un elenco di quali rischi debbano essere considerati dalle società (viene tuttavia specificato che non si deve tenere conto del rischio di credito, in quanto incide sulla recuperabilità del credito e non sull'iscrizione del ricavo).

Il trasferimento sostanziale dei benefici si verifica quando la società trasferisce alla controparte la possibilità di decidere come utilizzare il bene e di ottenere i relativi flussi di cassa. I benefici possono essere ottenuti direttamente o indirettamente dal bene. Quindi, i benefici sono trasferiti al cliente quando questi può disporre liberamente, rivendendoli, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione. Ecco alcuni esempi di come il cliente può ottenere tali benefici:

- 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.

L'esempio seguente appare utile per agevolare la comprensione di quanto sinora argomentato.

Esempio 4 – Vendita con consegna differita (trattasi dell'esempio 11 in appendice all'OIC 34)

Una società, alla data del 01.01.202X, conclude un contratto con un 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 due anni, in quanto il cliente al momento non ha spazio nel proprio magazzino. Al 31.12.202X il cliente ha pieno titolo legale sui pezzi di ricambio e la società venditrice non può utilizzare quei beni. La società venditrice non è responsabile per il deterioramento fisico e tecnologico dei pezzi di ricambio, è responsabile solo in caso di furto dei pezzi di ricambio.

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

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

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

- Macchinario: Euro 40.000
- Pezzi di ricambio: Euro 18.000
- Servizio di custodia per due anni: Euro 2.000

Alla data di chiusura del bilancio la società venditrice conclude che è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio (l'unico rischio che resta in capo alla società venditrice è il rischio di furto valutato come remoto). Pertanto, al 31.12.202X la società rileva ricavi per Euro 58.000 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.

Passando alla trattazione dei ricavi per prestazioni di servizi, il principio prevede il riconoscimento a conto economico in base allo stato di avanzamento della prestazione solamente quando siano rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- a) Il diritto al corrispettivo, sulla base degli accordi con la controparte, matura man mano che la prestazione è eseguita.
- e
- b) L'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Quando vengono soddisfatti i criteri di cui sopra, pare evidente che la società soddisfi la sua obbligazione lungo la durata contrattuale e, di conseguenza, i ricavi possono essere riconosciuti lungo il periodo dell'accordo, valutando lo stato di avanzamento rispetto alla prestazione completata.

Il principio, peraltro, stabilisce che deve essere applicato un unico metodo di valutazione dello stato di avanzamento delle prestazioni lungo la durata contrattuale, da applicare in modo coerente in contesti di prestazioni simili ed in circostanze analoghe. Il principio introduce alcuni esempi di possibili metodi di valutazione dello stato di avanzamento:

- a) Proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il servizio.
- b) Proporzione dei costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali stimati per effettuare la prestazione.
- c) Proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio e i servizi totali previsti nel contratto.

Nel determinare il metodo appropriato per la rilevazione dello stato di avanzamento, dovrebbe essere presa in considerazione la natura del servizio che la società si è impegnata ad erogare al cliente.

I ricavi sono rilevati lungo la durata contrattuale solo se la società è in grado di valutare fedelmente lo stato di avanzamento della prestazione. Ciò non è possibile quando la società non ha a disposizione informazioni attendibili per effettuare tale valutazione. In tali circostanze, il principio è perentorio: il ricavo per il servizio prestato può essere rilevato solo quando la prestazione è definitivamente ultimata.

Valutazioni successive

Il prezzo della transazione può cambiare per diverse ragioni, tra cui la risoluzione di eventi incerti o altre modifiche alle circostanze della transazione. L'OIC 34 prevede che ogni successiva variazione del corrispettivo della transazione sia allocata alle prestazioni non ancora soddisfatte o parzialmente soddisfatte, in base allo stesso criterio di ripartizione utilizzato alla stipula del contratto. Di conseguenza, il prezzo della transazione non viene riassegnato per riflettere le variazioni nei prezzi allocati a ciascuna unità elementare di contabilizzazione dopo l'avvio del contratto.

Dopo la stipula del contratto, possono verificarsi situazioni in cui è necessaria una modifica contrattuale. Queste modifiche possono riguardare sia l'oggetto che il prezzo (o entrambi) del contratto. Se il corrispettivo o le prestazioni di un contratto vengono modificati, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati distribuendo il valore residuo del contratto alle prestazioni ancora da effettuare. Se la modifica contrattuale aumenta la portata del precedente accordo richiedendo prestazioni addizionali per un corrispettivo aggiuntivo, la società dovrà contabilizzare detta modifica contrattuale come un contratto separato.

Impatti per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e il bilancio delle microimprese

Le società che predispongono il bilancio in forma abbreviata e le microimprese possono beneficiare di significative semplificazioni nell'applicazione dell'OIC 34. In particolare, tali società possono:

- Non aggiornare i flussi finanziari relativi a contratti con termine di pagamento superiore a 12 mesi e, conseguentemente, non applicare il meccanismo del costo ammortizzato alla misurazione del relativo credito.
- Non segmentare i contratti non particolarmente complessi, purché la mancata separazione delle unità elementari di contabilizzazione non produca effetti rilevanti.
- Utilizzare un modello semplificato per la rilevazione delle vendite con diritto di reso, consistente nell'iscrizione in riduzione dei ricavi di un fondo oneri pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto. Tale modello semplificato è una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le vendite con diritto di reso.

Principali differenze rispetto al principio contabile internazionale IFRS 15

Ricavi dai contratti con i clienti

Struttura e contenuti del principio contabile OIC 34 sono fortemente convergenti con quelli del principio contabile internazionale IFRS 15 *Ricavi da contratti con clienti*, applicabile a partire dal 2018. Tuttavia, permangono alcune differenze relative rilevanti:

- Il principio IFRS 15 ha introdotto un unico modello di rilevazione applicabile a tutti i ricavi rivenienti da contratti con i clienti, mentre l'OIC 34 limita il proprio ambito di applicazione solo alle vendite di beni e servizi, escludendo pertanto i lavori in corso su ordinazione (che continuano ad essere disciplinati dall'OIC 23).
- L'OIC 34 non fornisce una definizione di contratto con la clientela (concetto basato sulla definizione giuridica), mentre l'IFRS 15 prevede una prima e fondamentale fase di analisi volta alla identificazione del contratto che potrebbe anche non essere in forma scritta (il principio contabile internazionale prevede dunque 5 fasi di analisi, rispetto alle 4 fasi dell'OIC 34).
- I principi contabili internazionali prevedono il riconoscimento dei ricavi al trasferimento del controllo dei beni o servizi alla clientela, non al passaggio dei rischi e dei benefici (il trasferimento dei rischi e benefici significativi è soltanto uno degli indicatori del trasferimento del controllo). Tuttavia, da questa differenza concettuale si attendono poche conseguenze in termini di differenze contabili.
- L'OIC 34 e l'IFRS 15 differiscono nel modo in cui riconoscono i ricavi da prestazioni di servizio. L'OIC 34 prevede il riconoscimento dei ricavi derivanti da servizi lungo la durata contrattuale, in base allo stato avanzamento, se il diritto al corrispettivo matura man mano che la prestazione è eseguita e l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente. L'IFRS 15, invece, prevede il riconoscimento dei ricavi lungo la durata dello svolgimento della prestazione solo se sono soddisfatte determinate condizioni, tra cui:
 - il cliente riceve e consuma i benefici della prestazione nello stesso momento in cui la prestazione viene erogata;
 - la prestazione crea o migliora un bene che il cliente controlla man mano che la prestazione viene erogata;
 - La prestazione non crea un bene che l'azienda potrebbe usare per un uso alternativo e l'azienda ha diritto al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata.

Se nessuna di queste condizioni è soddisfatta, IFRS 15 riconosce i ricavi nel momento in cui il controllo del bene/servizio viene trasferito al cliente.

- Entrambi i principi prevedono la possibilità di iscrivere delle attività relative ai costi incrementali che una società sostiene per la stipula di un contratto con la clientela. L'OIC 34 e l'IFRS 15 differiscono tuttavia nella loro presentazione:
 - l'OIC 34 richiede che i costi sostenuti per l'ottenimento di un contratto siano iscritti nelle immobilizzazioni immateriali (si rimanda allo [specifico paragrafo](#) per il commento dei criteri che devono essere soddisfatti). Ne consegue che negli esercizi successivi tali costi saranno oggetto di ammortamento lungo una vita utile allineata alla durata contrattuale e saranno presentati nel conto economico nella riga dedicata agli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali. IFRS 15 non fornisce criteri in merito a come presentare l'imputazione a conto economico dei costi contrattuali capitalizzati, possono esservi diversi approcci in base alle specifiche circostanze;
 - in ambito IFRS i costi contrattuali sono presentati separatamente dalle immobilizzazioni immateriali. Inoltre, non sono previste regole in merito alla loro successiva presentazione nel conto economico.

Relativamente alle tematiche legate a obblighi e opzioni di riacquisto si rimanda a quanto esposto al punto e), nella sezione di presentazione delle casistiche particolari.

Tenuto conto delle minime differenze esistenti tra i principi, riteniamo che le guide applicative e le interpretazioni sviluppatesi con riferimento al principio contabile internazionale IFRS 15 possano essere utilizzate in chiave interpretativa nell'implementazione dell'OIC 34.

Conclusioni

L'entrata in vigore dell'OIC 34 richiederà alle società italiane di analizzare i contratti con i clienti per identificare gli impatti contabili derivanti dalla sua introduzione. E' inoltre probabile che, ove siano identificati degli impatti, questi possano comportare anche la necessità di adeguare i sistemi informativi e di controllo interno. Le società potrebbero anche voler rivedere i format contrattuali che impiegano con i clienti, al fine di gestire in maniera ottimale le nuove previsioni contabili.

Riteniamo che per affrontare adeguatamente tutti questi aspetti, non si debba attendere il processo di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2024, ma convenga effettuare in anticipo un *assessment* per identificare gli eventuali cambiamenti introdotti dal principio. A nostro avviso questa attività dovrebbe focalizzarsi sull'analisi dei contratti più rappresentativi in relazione a ciascun flusso di ricavi distinto che caratterizza il business aziendale, per valutare gli effetti contabili derivanti dalle condizioni contrattuali.

Identificati gli impatti attesi, la società può a questo punto organizzare la fase implementativa dell'adozione del principio, gestendo anche le eventuali modifiche ai sistemi. Il redattore del bilancio dovrà scegliere la modalità di prima applicazione più efficace ed efficiente tra le tre alternative disponibili: applicazione prospettica, applicazione retroattiva con modifica dei dati comparativi o applicazione retroattiva con rilevazione degli impatti sul patrimonio netto di apertura. Effettuata questa scelta, la società dovrà procedere alla quantificazione degli effetti e alla predisposizione della relativa informativa da inserire in bilancio.

Emendamenti ad altri principi OIC (conseguenti all'adozione dell'OIC 34)

L'entrata in vigore dell'OIC 34 ha comportato anche la modifica di altri principi contabili, per garantire una coerenza interna tra i vari documenti. Riepiloghiamo di seguito tali emendamenti:

Emendamenti all'OIC 11 – Finalità e postulati di bilancio

Il paragrafo 31, relativo alla competenza, è stato modificato eliminando il riferimento al principio OIC 15 e per indicare quali sono le condizioni che, ai sensi dell'OIC 34, guidano la rilevazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni (i.e. trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi alla vendita e possibilità di determinare in maniera attendibile l'ammontare dei ricavi).

Emendamenti all'OIC 12 – Composizione e schemi di bilancio

Il paragrafo 82, che contiene esempi di fattispecie di accantonamenti ai fondi rischi e oneri, è stato modificato per rimuovere gli esempi relativi ai fondi per garanzia prodotti (sostituito con fondi per garanzia ex-lege) e per buoni sconto. L'appendice B relativa alle operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione è stata abrogata ed inserita all'interno del nuovo OIC 34.

Emendamenti all'OIC 13 – Rimanenze

Il paragrafo 16 è stato modificato inserendo il concetto di trasferimento “sostanziale” dei rischi e benefici connessi al bene acquisito, ai fini della rilevazione iniziale delle rimanenze.

Emendamenti all'OIC 15 – Crediti

Il paragrafo 29, relativo alla iscrizione iniziale dei crediti commerciali derivanti dalla vendita di beni o dalla prestazione servizi, è stato modificato rinviando ai criteri di rilevazione dell'OIC 34.

Emendamenti all'OIC 16 – Immobilizzazioni materiali

Il paragrafo 31 è stato modificato per indicare che le immobilizzazioni materiali sono rilevate inizialmente quando avviene il trasferimento “sostanziale” dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito (in analogia con la modifica operata all'OIC 13 in relazione alle rimanenze).

Emendamenti all'OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione

Il paragrafo 50 è stato modificato per indicare che un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando una delle condizioni elencate dal principio è soddisfatta: negoziazione congiunta con un unico obiettivo commerciale; stretta connessione che rende un unico progetto con un margine di profitto globale; il prezzo della commessa dipende dai prezzi di altre commesse. In precedenza, per trattare dei lavori in corso su ordinazione cumulativamente, era necessario il coesistere delle varie condizioni.

Il paragrafo 55, relativo all'applicazione del criterio della percentuale di completamento, è stato modificato eliminando il concetto che i corrispettivi aggiuntivi sono da considerarsi certi quando la richiesta di un corrispettivo aggiuntivo è accettata dal committente entro la data del bilancio. Rimane pertanto il concetto della ragionevole certezza, garantendo così una coerenza concettuale con i requisiti previsti da OIC 34 in merito alla rilevazione di corrispettivi variabili incrementali rispetto ai corrispettivi originari.

Emendamenti all'OIC 31 – Fondi rischi e oneri

Sono stati abrogati tutti i paragrafi relativi a:

- Fondo per garanzia prodotti
- Fondi per operazioni e concorsi a premio
- Fondo per resi di prodotti

Tali emendamenti derivano dal trattamento contabile previsto da OIC 34 in relazione a resi, sconti e garanzie all'interno che comporta la riduzione diretta dei ricavi piuttosto che l'iscrizione di un fondo al passivo dello stato patrimoniale.

Emendamenti all'OIC 33 – Passaggio ai principi contabili nazionali

Sono stati abrogati i paragrafi 21, 22 e 23, relativi alla gestione del riconoscimento dei ricavi nel passaggio da un diverso set di principi contabili ai principi italiani.

Bozza di consultazione del 26 Settembre 2023

Con riferimento agli emendamenti appena esposti, è emersa un'eventuale incongruenza tra diversi principi che regolano la registrazione degli sconti. È stato notato che mentre l'OIC 34 affronta in modo generale la registrazione degli sconti come una riduzione dei ricavi, altri principi contabili (OIC 12, OIC 15 e OIC 19) distinguono tra sconti di natura commerciale (da imputare a riduzione dei ricavi) e sconti di natura finanziaria (da registrare come onere finanziario). Pertanto, è sorta la necessità di chiarire se il termine “sconto” utilizzato nell'OIC 34 si riferisca solo agli sconti commerciali o anche a quelli finanziari.

Il problema interpretativo emerge con l'uso del termine “sconto” anche nell'OIC 15, il quale riferisce agli effetti finanziari derivanti dalle variazioni nei flussi di cassa attesi relativi a un credito già iscritto in bilancio. Questi effetti, secondo l'OIC 15, sono di natura finanziaria e vanno registrati come oneri o proventi finanziari. Al fine di evitare possibili interpretazioni errate dei principi contabili, risulta appropriato utilizzare il termine “sconto” solo nell'ambito dei ricavi e non in altri principi che riguardano variazioni nei flussi di cassa.

La parola “sconto” è anche utilizzata negli OIC 12 e 19, quindi, per garantire coerenza, la bozza propone il cambiamento dei paragrafi relativi alla tematica.

Relativamente all'OIC 12, è necessario porre l'attenzione sui macro-effetti derivanti dalla pubblicazione dell'OIC 34:

- Il paragrafo 49 viene formulato come segue "La voce comprende i ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica.", eliminando tutti i riferimenti relativi a sconti, abbuoni, etc.
- Il paragrafo 92, si propone di eliminare la frase "sconti finanziari attivi che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito."
- Il paragrafo 94, si propone di eliminare la frase "sconti finanziari passivi che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito."
- Il paragrafo 98, si propone di eliminare la frase "sconti finanziari attivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito" e "sconti finanziari passivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito".
- Il paragrafo riguardante la voce "A5) altri ricavi e proventi", affronta la classificazione delle eccedenze di fondi oneri. In seguito alla pubblicazione dell'OIC 34, è necessario precisare che l'unico caso in cui è consentita la registrazione di un fondo garanzia in bilancio è quello relativo alle garanzie previste per legge; per tutte le altre forme di garanzie offerte ai clienti, l'OIC 34 stabilisce che debbano essere registrate come una prestazione di vendita separata, e di conseguenza, dovrebbero essere contabilizzate nella voce A1) "ricavi delle vendite e delle prestazioni" del conto economico.
- Il paragrafo 84 dell'OIC 12 elenca i costi da classificare nella voce "B14) oneri diversi di gestione", tra cui si possono evincere i costi relativi alle penalità sulle vendite. Tuttavia, con l'introduzione dell'OIC 34, le penalità sulle vendite devono essere registrate come una riduzione dei ricavi anziché come oneri diversi di gestione. Pertanto, la bozza propone la cancellazione del riferimento alle penalità. Per garantire la coerenza, anche il paragrafo 56 sarà stato modificato per eliminare le penalità addebitate ai clienti, poiché queste rappresentano corrispettivi variabili che devono essere contabilizzati secondo quanto stabilito dall'OIC 34 nella voce A1).

Relativamente all'OIC 15, le seguenti modifiche sono state poste in essere:

- Paragrafo 54, eliminato.
- Paragrafo 57, si propone di formulare nel seguente modo "Nel caso di incasso anticipato, in tutto o in parte, di un credito (rispetto alle originarie scadenze contrattuali) l'eventuale differenza tra il valore contabile residuo del credito e l'incasso è rilevata nel conto economico come oneri di natura finanziaria."

Si riportano di seguito le modifiche riportate all'OIC 19:

- Sono stati eliminati il paragrafo 66 e 72.

OIC 34 – Casistiche particolari

a) Vendita con diritto di reso

In alcuni contratti, è previsto che la società venda un prodotto ad un cliente concedendogli un diritto di reso. Tale scenario è normato dai par. 26-30 dell'OIC 34 nei quali si prevede la restituzione di un bene funzionante, ove sia previsto il rimborso dell'importo pagato del cliente³. I criteri individuati sono innovativi rispetto al metodo utilizzato dai *prepares* per rilevare tale fattispecie prima dell'introduzione dell'OIC 34.

Per contabilizzare la vendita di prodotti con diritto di restituzione, la società dovrà innanzitutto comprendere se sia possibile effettuare una valutazione per portafoglio di contratti di vendita con caratteristiche simili (i.e. valutazione per "massa"). Nel caso ciò non sia possibile, è richiesto alle società di rilevare il ricavo di vendita soltanto quando sia ragionevolmente certo che il cliente non procederà con la restituzione del bene (ovvero alla data di scadenza del reso, nel caso in cui il bene non fosse restituito).

Nel caso in cui sia possibile effettuare una valutazione per "massa" la società dovrà effettuare i seguenti passaggi:

- Iscrivere i ricavi relativi ai beni che la società non si aspetta saranno restituiti. Quindi, per contro, i ricavi relativi ai prodotti per i quali la società si attende un reso non devono essere iscritti.
- Iscrivere un fondo oneri futuri in contropartita a riduzione di ricavi per gli importi che dovranno essere rimborsati ai clienti, utilizzando per la stima il metodo della media ponderata.
- Iscrivere una giacenza di magazzino (fittizia rispetto alle effettive giacenze fisiche), eventualmente in una voce separata se di importo rilevante, al valore contabile originario del bene venduto (ovvero, se non attendibilmente misurabile, al costo medio), al netto dei costi previsti per il recupero di tali prodotti, comprese potenziali diminuzioni di valore subite dai prodotti oggetto di restituzione. Successivamente, i.e. al termine di ciascun esercizio, la valutazione di tali giacenze iscritte dovrebbe essere rivista, tenendo conto delle nuove previsioni sulla restituzione dei prodotti.

Le complessità introdotte per la gestione del ricarico tra le giacenze di magazzino delle vendite con diritto di reso non sono tuttavia richieste per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata. Tali società possono semplicemente 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.

Riportiamo di seguito l'esempio presentato all'interno del principio:

Esempio 5 – Contabilizzazione vendite con diritto di reso (trattasi dell'esempio 1 in appendice all'OIC 34)

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

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

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti. Nel caso specifico si individua una sola unità elementare di contabilizzazione relativa alla fornitura dei beni. Pertanto, il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici. Alla data di chiusura del bilancio la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti, in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente già al momento della consegna.

Per quanto attiene i rischi, poiché la società ha mantenuto unicamente il rischio di reso, rileva i ricavi secondo il disposto dei paragrafi 28-29. Procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che i clienti restituiranno il 5% dei prodotti venduti (pari a 25 unità di prodotti). Conseguentemente, la società iscrive un ricavo da vendita pari ad Euro 50.000 ed un fondo oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di Euro 2.500) in contropartita del ricavo.

³ Nulla è detto con riferimento ai casi di diritto di reso che prevedono:

- rimborso parziale
- concessione di un credito per un acquisto successivo

Di seguito si riportano le registrazioni contabili:

01.01.202X	Dare	Avere
A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
CIV) Disponibilità liquide	25.000	
CII1) Crediti verso clienti	25.000	

31.12.202X	Dare	Avere
A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.500	
B) Fondo per rischi e Oneri		2.500

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

31.12.202X	Dare	Avere
C16) Attività per resi attesi	2.500	
A2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		2.500

b) Vendita con garanzie ex lege

Il trattamento contabile delle garanzie è stato a lungo oggetto di esame e di dibattito nell'ambito della rendicontazione finanziaria. Per affrontare le complessità rivenienti dagli obblighi di garanzia, l'OIC ha introdotto, all'interno dell'OIC 34, specifiche disposizioni in grado di offrire ai redattori del bilancio una guida chiara su come riconoscere, misurare e presentare le garanzie nei loro bilanci.

Le società spesso forniscono garanzie correlate alla vendita di un prodotto. La natura di tali garanzie può variare in modo significativo a seconda dei settori e della stesura dei contratti. Alcune di queste garanzie forniscono al cliente l'assicurazione che il prodotto venduto funzionerà come concordato tra le parti e dunque in maniera conforme alle specifiche richieste dal cliente. Vi sono, invece, altre garanzie che forniscono al cliente un servizio aggiuntivo rispetto all'assicurazione di conformità alle specifiche concordate.

Il principio prevede che la garanzia di legge cioè la garanzia obbligatoria che tutela il cliente in caso di non conformità del prodotto venduto (in Italia generalmente valida per due anni dalla data della vendita per i clienti privati), non è separata e/o separabile dal bene stesso e quindi è trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta. In queste circostanze, la società deve rilevare il ricavo per l'intero importo contrattualmente concordato per la vendita del prodotto e valutare la necessità di iscrivere un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione del bene venduto, che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto, ai sensi dell'OIC 31 "Fondi rischi ed oneri".

L'OIC 34 chiarisce poi che le garanzie che vengono fornite per legge sono da intendersi come un onere che la società venditrice deve sostenere per legge e non sono quindi da intendersi quali servizi aggiuntivi con una propria profittabilità da contabilizzare separatamente. Per tali garanzie, essendo obbligatorie, il prezzo non è determinato in maniera distinta.

Il seguente esempio agevola la comprensione dei requisiti richiesti:

Esempio 6 – Contabilizzazione vendite con garanzia ex lege (trattasi dell'esempio 4 in appendice all'OIC 34)

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

La società, per disposizioni di legge, concede al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita. La società procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti.

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

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente. Per quanto attiene i rischi, la società ha mantenuto unicamente il rischio relativo all'assistenza gratuita ex lege da fornire, e perciò rileva i ricavi secondo il disposto del paragrafo A1.

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

Di seguito si riportano le scritture:

31.12.202X	Dare	Avere
A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni		30.000
CIV) Disponibilità liquide	30.000	
B13) Accantonamento a fondo rischi e oneri	2.200	
B) Fondo per rischi e Oneri		2.200

c) Vendite con garanzie aggiuntive ed allocazione degli sconti

D'altra parte, invece, quando il cliente può acquistare una garanzia separatamente (ad esempio, perché ha un prezzo distinto o viene negoziata separatamente), quest'ultima è considerata un servizio a sé stante perché la società si impegna a fornire un servizio aggiuntivo, oltre a garantire che il prodotto abbia la funzionalità descritta nel contratto. In tali circostanze, la garanzia fornita è contabilizzata come una unità elementare di contabilizzazione distinta e sarà pertanto necessario allocare una parte del corrispettivo della transazione a detta unità elementare di contabilizzazione, applicando la regola generale delle quattro fasi.

Nel valutare se la garanzia prestata al cliente sia un'unità elementare di contabilizzazione distinta è necessario che il redattore del bilancio valuti la natura degli impegni assunti nei confronti del cliente. Elemento che può aiutare a comprendere se la garanzia presente nel contratto sia da considerarsi una unità elementare di contabilizzazione distinta rispetto alla vendita del prodotto è la durata del periodo di garanzia; più lungo è il periodo di copertura, più è probabile che la garanzia costituisca una componente di ricavo distinta.

Ciò in quanto è più probabile che venga qualificata come erogazione di servizio aggiuntivo rispetto alla garanzia di conformità del prodotto alle specifiche contrattuali. Un esempio di questa fattispecie è l'estensione facoltativa della garanzia dai due anni richiesti dalla legge a cinque anni dalla data di vendita del bene.

Il seguente esempio agevola la comprensione dei requisiti richiesti:

Esempio 7 – Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva ed allocazione sconto (trattasi dell'esempio 5 in appendice al principio)

Una società che produce e vende computer stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di un pc alla data del 31.12.202X per un prezzo di Euro 5.000. La società concede al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita.

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti. Nel caso specifico si individuano due unità elementari di contabilizzazione, una relativa alla fornitura del bene e l'altra relativa all'assistenza gratuita. Il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici e tale valutazione viene effettuata per ciascuna unità elementare di contabilizzazione.

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

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

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

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

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

Sottolineiamo che l'IFRS 15 distingue tra *assurance-type* e *service-type warranty*. Le garanzie che gli standard internazionali definiscono come *assurance-type* sono quelle che forniscono al cliente l'assicurazione che il prodotto oggetto di garanzia funzionerà come previsto dalle parti, perché è conforme alle specifiche concordate, mentre le garanzie di tipo *service-type* sono quelle in grado di fornire al cliente un servizio in aggiunta all'assicurazione che il prodotto operi conformemente alle specifiche dell'accordo tra le parti.

Diversamente da quanto previsto dai principi contabili nazionali, gli IFRS includono tra le garanzie *assurance-type* non soltanto le garanzie di legge ma anche quelle obbligazioni di cui si fa carico la società in coerenza con le pratiche commerciali abituali. Si pensi ad esempio al territorio americano. Generalmente negli Stati Uniti non esiste un obbligo di durata per la garanzia del prodotto e non esiste neppure l'obbligo di offrire una garanzia sui prodotti venduti. Tuttavia, a livello commerciale, nessun consumatore americano sarebbe portato ad acquistare prodotti senza garanzia o con una garanzia troppo limitata. Tipicamente le società sono portate ad offrire al consumatore una garanzia sui prodotti che mette in vendita. Tali garanzie, alla stregua delle garanzie di legge, sono da considerare come *assurance-type warranty*.

All'interno dell'IFRS 15 vi sono una serie di fattori utili per valutare se la garanzia fornisca servizi aggiuntivi rispetto all'assicurazione che il prodotto sia conforme alle specifiche contrattuali.

Da un punto di vista contabile, l'accounting previsto dall'IFRS 15 per le due tipologie di garanzie appare del tutto assimilabile a quanto previsto dal nuovo OIC 34 "Ricavi".

d) Vendite di licenze

L'OIC 34 affronta anche il trattamento contabile della vendita di licenze, dal momento che gli accordi di licenza sono sempre più diffusi nel panorama aziendale odierno. Innanzitutto, va precisato che con cessione di licenza si intende il trasferimento al cliente del diritto ai benefici economici rivenienti dallo sfruttamento di una proprietà intellettuale, che rimane di proprietà della società concedente. Possono essere oggetto di licenza i software e la tecnologia, i brevetti, marchi ed anche i diritti d'autore.

Una società potrebbe impegnarsi a cedere altri beni o servizi al cliente, in aggiunta rispetto all'impegno di concedere una licenza. Tali beni potrebbero essere esplicitamente indicati nel contratto o impliciti nelle prassi commerciali abituali; pertanto, le società saranno chiamate a identificare tutte le unità elementari di contabilizzazione contenute all'interno del contratto. Si pensi ad un contratto che include la licenza di un software in aggiunta a servizi di installazione e supporto tecnico.

Vi possono essere situazioni nella quali, al contrario, l'impegno a concedere una licenza non risulta distinto da altri beni o servizi oggetto del contratto e dunque tutti gli elementi dello stesso dovranno essere contabilizzati congiuntamente. Si pensi ad un contratto che includa la licenza di produrre dei CD con un brano musicale, senza poter usare il brano musicale per altri scopi.

Come riportato dall'OIC 34 paragrafo 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. In tali circostanze il ricavo da cessione della licenza è da rilevarsi a conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale salvo che non vi siano altri criteri maggiormente rappresentativi, quali ad esempio la rilevazione del ricavo sulla base delle vendite rivenienti dall'utilizzo della licenza stessa (ad esempio la vendita di capi di abbigliamento con la presenza di un personaggio dei fumetti di cui si è ottenuto la licenza).

Di fatto il nuovo principio assimila la cessione di una licenza all'erogazione di un servizio, richiedendone il riconoscimento a conto economico in base allo stato di avanzamento della prestazione e dunque man mano che la società soddisfa la sua obbligazione lungo la durata contrattuale.

Nella contabilizzazione della concessione della licenza una società deve valutare se chi concede la licenza ha svolto o svolgerà attività tali da modificare significativamente la forma e/o le funzionalità della licenza in questione e se i benefici trasferiti al cliente dipendano dalle attività che questa dovrà compiere. Se il cliente è in grado di ottenere tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie (o siano consentite) ulteriori attività da parte del fornitore il ricavo da cessione della licenza deve essere rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza stessa, si pensi per esempio alla licenza di un'opera cinematografica o musicale che non potrà essere modificata lungo il periodo della licenza. Il ricavo sarà determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato come definito dal paragrafo 11 dell'OIC 15.

Il principio è silente su alcuni aspetti implementativi, in relazione ai quali possono essere d'aiuto le indicazioni fornite dal principio contabile internazionale IFRS 15 e dalle sue interpretazioni:

- **Licenze basate sulle vendite o sull'utilizzo:** l'IFRS 15 fornisce indicazioni esplicite in relazione al riconoscimento dei ricavi derivanti da licenze i cui corrispettivi sono parametrati ai ricavi generati dal licenziatario o al numero di volte in cui utilizza una proprietà intellettuale. In questi casi, il licenziante deve riconoscere i ricavi solo quando tali vendite o tali utilizzi si manifestano (i.e. non può effettuare una stima del corrispettivo variabile). In termini pratici, questo significa che il ricavo è rilevato solo quando si ottengono dal licenziatario informazioni in merito ai dati su cui è parametrata la licenza. Stante l'enfasi posta dall'OIC 34 in relazione al fatto che è necessaria una ragionevole certezza per la rilevazione di ricavi derivanti da corrispettivi variabili incrementali, riteniamo che la guidance IFRS 15 possa trovare applicazione anche nel contesto dei principi nazionali.
- **Distinzione tra licenze che permettono il riconoscimento immediato del ricavo e licenze che richiedono il riconoscimento lungo la durata contrattuale:** In relazione a questo aspetto, il principio contabile IFRS 15 prevede che debbano essere rilevati lungo la durata del contratto i ricavi derivanti dalle licenze caratterizzate da 3 elementi: 1) il contratto richiede, o il cliente si aspetta, che il cliente svolga attività aggiuntive che influenzino significativamente la proprietà intellettuale concessa in licenza; 2) i diritti ottenuti per il tramite della licenza espongono il licenziatario agli effetti positivi o negativi derivanti dalle attività del licenziante; 3) le attività del licenziante di cui al punto 1) non devono risultare in un trasferimento di beni o servizi.

Il punto 3) delle condizioni previste dall'IFRS 15 è rilevante ai fini di determinare i tempi di riconoscimento dei ricavi derivanti dalla licenza. L'esempio 54 che accompagna l'IFRS 15 presenta uno scenario in cui le attività del licenziante si concretizzano

nella fornitura di aggiornamenti periodici che non incidono sulla capacità di un software di operare senza gli stessi. In questo scenario gli updates non sono considerati nell'analisi in quanto rappresentano beni/servizi ulteriori forniti dal licenziante (i.e. promesse contrattuali distinte) e, conseguentemente, il ricavo derivante dalla licenza dovrebbe essere rilevato ad inizio contratto e non differito lungo la durata dello stesso. L'esempio 55 che accompagna IFRS 15 tratta invece uno scenario in cui gli aggiornamenti sono funzionali alla possibilità per il licenziante di trarre un'utilità dalla proprietà intellettuale presa in licenza. In questo caso l'IFRS 15 conclude che il ricavo debba essere rilevato lungo la durata contrattuale.

L'OIC 34 non prevede indicazioni esplicite, ma l'esempio 9 che accompagna il principio (riprodotto di seguito) affronta uno scenario in cui il cliente ha necessità di aggiornamenti periodici per poter utilizzare la licenza software, indicando che in questo caso i ricavi devono essere rilevati in via proporzionale lungo la vita del contratto. Ove, invece, lo scenario avesse a riferimento un software che può essere utilizzato indipendentemente dai futuri aggiornamenti, riteniamo che le indicazioni fornite dal principio contabile internazionale possano essere utilizzate a fini interpretativi.

Si riportano di seguito gli esempi contenuti nell'OIC 34:

Esempio 8 (trattasi dell'esempio 8 in appendice al principio)

Una società cinematografica concede ad una società televisiva la licenza per la messa in visione di un film per i successivi 4 anni ad un canone annuale di Euro 100.000. La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza. Considerando le previsioni del paragrafo A.3 del presente principio la società conclude che l'uso della licenza da parte del cliente avviene senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del venditore e pertanto rileva un ricavo pari al valore attuale dell'intero corrispettivo al momento della consegna della licenza stessa.

Esempio 9 (trattasi dell'esempio 9 in appendice al principio)

Una società di software concede ad una società una licenza per l'utilizzo di un software per i successivi 5 anni ad un canone mensile di Euro 2.000. La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza. Il cliente per utilizzare la licenza software ha necessità di aggiornamenti periodici. Considerando le previsioni del paragrafo A.3 del presente principio, la società conclude che deve effettuare ulteriori attività (per esempio la realizzazione degli aggiornamenti periodici) per permettere l'uso della licenza al cliente e pertanto rileva i ricavi proporzionalmente lungo la durata del contratto.

Esempio 10 (trattasi dell'esempio 10 in appendice al principio)

Una società di moda concede ad un'altra società la licenza per l'utilizzo del marchio X per i successivi 4 anni. Il contratto prevede che la società venditrice si impegni a continuare a pubblicizzare il marchio per i successivi 4 anni. La società che acquisisce la licenza deve pagare un canone mensile di Euro 3.000 e royalties pari al 2% del totale delle vendite annue del prodotto con marchio X. La società venditrice, considerando le previsioni del paragrafo A.3, conclude che deve rilevare i ricavi derivanti dalla cessione della licenza lungo la durata del contratto. Infatti, al momento della cessione della licenza, la società deve continuare a pubblicizzare il marchio per i prossimi 4 anni, e quindi il cliente in tale momento non ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza stessa.

e) Vendite con obbligo di riacquisto, opzione di riacquisto e vendite condizionate

Ulteriori tipologie contrattuali specificamente disciplinate dall'OIC 34 "Ricavi" sono le vendite con opzioni di riacquisto (quali ad esempio le vendite con opzione call in capo al venditore e le vendite con opzione put in capo al cliente) e le vendite condizionate (ad esempio le vendite nelle quali il bene deve essere restituito se si verifica un determinato evento). Il nuovo principio si pone l'obiettivo di evitare che si generino divergenze nella prassi contabili e vengano rilevati ricavi fittizi per vendite che nella sostanza non risultano tali; pertanto, l'OIC ha introdotto una disciplina ad hoc per tali transazioni.

Per quanto concerne le vendite con obbligo di riacquisto, l'assunto di base dal quale muove l'OIC è che, se il contratto di vendita prevede un obbligo di riacquisto, allora è verosimile che i benefici e rischi sostanziali della vendita non siano stati trasferiti alla controparte. In tali circostanze è previsto che qualora il prezzo di vendita sia inferiore al prezzo di riacquisto – assumendo dunque che l'operazione abbia natura finanziaria, vale a dire un finanziamento concesso dal cliente con la garanzia del bene oggetto di formale compravendita – la società venditrice a pronti dovrà considerare la somma ricevuta un anticipo finanziario da iscriverne tra i debiti. La differenza positiva tra il prezzo di riacquisto ed il prezzo di vendita verrà quindi considerato un onere finanziario dal debitore che rileverà tale interesse per competenza nel suo conto economico nella voce C17 – Interessi e altri oneri finanziari. Al momento del riacquisto il venditore estinguerà il suo debito congiuntamente a quanto maturato per le somme a titolo di interesse passivo. Il bene oggetto della vendita continuerà ad essere esposto nel patrimonio della società cedente a pronti e valutato al suo costo di acquisto/produzione (anche se fisicamente dato a garanzia del finanziamento al cliente).

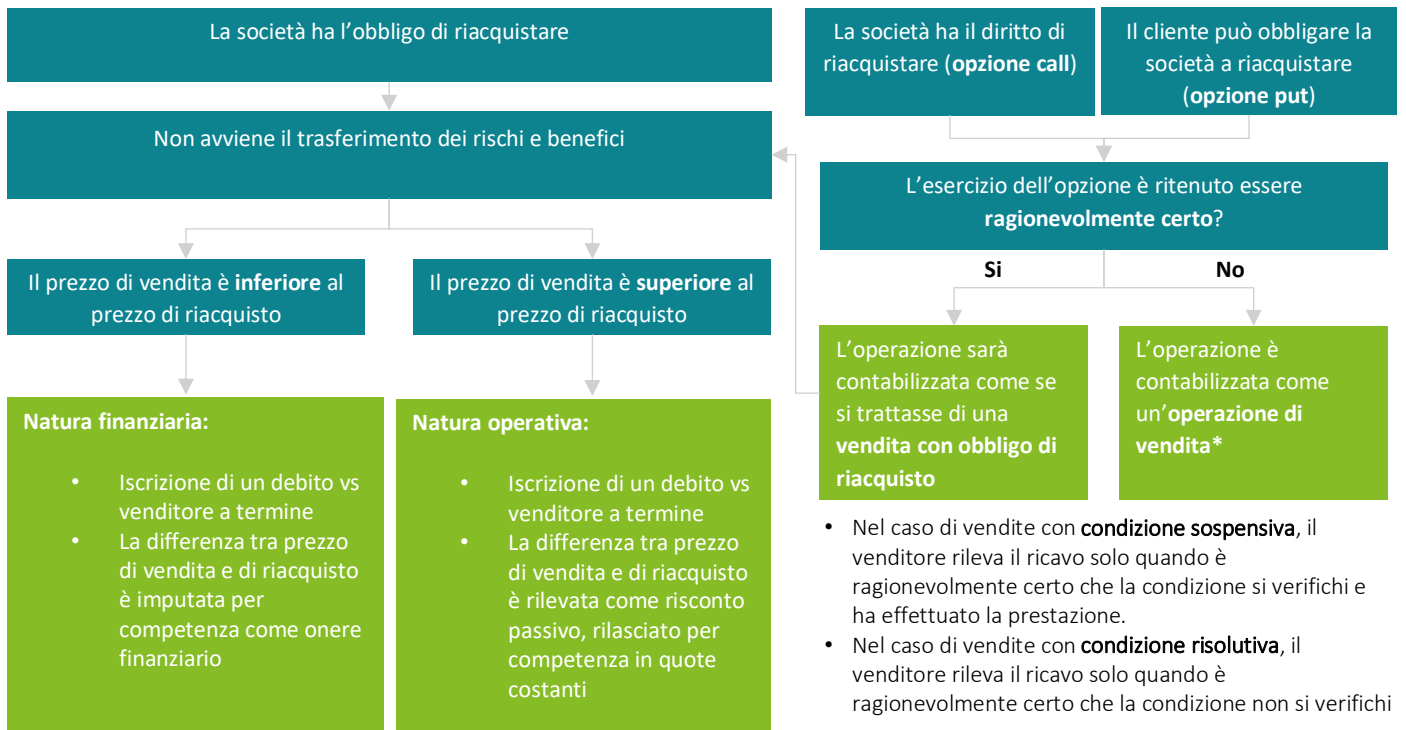
Nel caso opposto in cui il prezzo di vendita sia superiore al prezzo di riacquisto, l'operazione ha natura operativa, pertanto, rappresenta in sostanza una cessione di diritto d'uso del bene. La società venditrice al momento della vendita iscriverà un debito pari alla somma che sarà necessaria per il riacquisto del bene mentre la differenza ricevuta a pronti viene considerata un risconto passivo che sarà rilasciato a conto economico come provento operativo per l'uso/affitto del bene nella voce A5 – Altri ricavi e proventi. Anche in questo caso, il bene oggetto della vendita continuerà ad essere esposto nel patrimonio della società cedente a pronti e valutato al suo costo di acquisto/produzione.

Passando ora alla trattazione delle vendite con opzione di riacquisto, il principio prevede che nel caso di opzioni call (opzione di riacquisto in favore del venditore) occorre valutare la probabilità che l'opzione venga esercitata, vale a dire se il venditore sia ragionevolmente certo di non esercitare l'opzione di riacquisto. Soltanto in quest'ultimo caso la transazione viene contabilizzata come un'operazione di vendita, mentre in caso contrario la vendita verrà trattata alla stregua di una vendita con obbligo di riacquisto discussa in precedenza.

Nel caso di opzioni put (vendite con obbligo in capo al venditore di riacquistare il bene oggetto di vendita su richiesta del cliente) bisognerà valutare la probabilità che il cliente eserciti l'opzione. In tale circostanza il principio prevede che se il venditore è ragionevolmente certo che l'opzione non verrà esercitata, allora la transazione verrà trattata come un'operazione di vendita, in caso contrario saranno applicate le regole delle vendite con obbligo di riacquisto.

Chiaramente per valutare la probabilità associata all'esercizio o meno dell'opzione, le società dovranno tenere conto del prezzo di esercizio dell'opzione call o put, del prezzo di mercato atteso dei beni alla data di esercizio di queste opzioni e di tutti i fatti e le circostanze che possano influenzare il *judgement* nella scelta di esercitare le opzioni.

Infine, se l'efficacia dell'accordo viene subordinata al verificarsi di una condizione sospensiva ovvero ad altri adempimenti da parte del debitore o di terzi, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione si verifichi ed abbia effettuato la prestazione. Il seguente diagramma riepiloga quanto discusso sul trattamento degli obblighi e opzioni di riacquisto.



*si potrebbe ragionare in termini di vendita con il diritto di reso

Nel caso il prezzo di vendita e riacquisto sia allineato, risulta evidente la mancanza di manifestazioni finanziarie nella registrazione delle transazioni. L'IFRS 15 diverge dalle regole sopra introdotte dall'OIC con riferimento alle vendite con opzioni di riacquisto, dal momento che:

- Sono equiparati l'obbligo di riacquisto e l'opzione call a disposizione del venditore dal momento che non consentono al cliente di ottenere il controllo di un bene perché il cliente è considerato limitato nella sua abilità di dirigere l'uso del bene e ottenere sostanzialmente tutti i benefici residui rivenienti dal bene, anche se il cliente possiede fisicamente il bene.
- Nel caso di opzioni put a disposizione del cliente, l'analisi si biforca come segue:
 - nel caso in cui il prezzo di riacquisto sia inferiore al prezzo di vendita originaria, la società deve considerare alla data della vendita originaria se il cliente abbia un significativo incentivo economico ad esercitare questo diritto (soglia differente dalla ragionevole certezza richiesta dall'OIC 34);
 - nel caso si concluda che il cliente abbia un significativo incentivo economico ad esercitare la put option, l'accordo è contabilizzato come un lease nell'ambito dell'IFRS 16 - Leases, a meno che il contratto non sia un sale and leaseback (in quest'ultimo caso la società continuerebbe a rilevare il bene, riconoscendo una passività finanziaria per l'importo incassato alla data della vendita originaria);
 - nel caso in cui si concluda che il cliente non abbia un significativo incentivo economico ad esercitare l'opzione, la transazione è rilevata come una vendita. Un'eccezione alla regola è prevista nel caso di cessione di commodities con un obbligo/diritto di riacquisto di una quantità equivalente della commodity (per esempio una quantità di metalli che è sostanzialmente la stessa di quella venduta originariamente) al prezzo di mercato della data di esercizio di tale obbligo/opzione. In questo caso la società potrà rilevare una vendita indipendentemente dalle intenzioni del cliente;
 - nel caso in cui il prezzo di riacquisto del bene sia pari/maggiore del prezzo di vendita originario (scenario assimilabile al caso in cui un bene debba essere restituito in caso di manifestazione di un determinato evento), la società potrà riconoscere la transazione come una vendita quando risultino contemporaneamente verificate le seguenti condizioni:
 1. il prezzo di riacquisto sia minore/uguale al valore di mercato atteso del bene alla data di esercizio della put option, e
 2. il cliente non ha un significativo incentivo economico all'esercizio dell'opzione concessa.

In caso contrario, il trattamento contabile sarà assimilato a quello descritto per le opzioni di riacquisto/opzioni call. Infine, nel caso in cui le opzioni dovessero rimanere non esercitate, la società rileverà il ricavo per la vendita originaria, in contropartita della passività rilevata.

f) Costi per l'ottenimento del contratto

Ulteriore elemento di novità introdotto dall'OIC 34 è relativo alla contabilizzazione dei costi precontrattuali cioè dei costi sostenuti prima della sottoscrizione di un contratto. I costi che la società sostiene per ottenere un contratto e che avrebbe sostenuto indipendentemente dal suo ottenimento (per esempio il costo del personale dedicato alla predisposizione delle proposte) sono rilevati come costi al momento del loro sostenimento, a meno che tali costi non siano esplicitamente a carico del cliente, indipendentemente dall'ottenimento del contratto.

Va sottolineato che il principio introduce alcuni requisiti affinché i costi sostenuti possano essere capitalizzati. In particolare, è necessario che detti costi:

- Siano specificatamente sostenuti per un contratto di vendita (trattasi pertanto di costi incrementali, quali le commissioni sulle vendite).
- L'ottenimento del contratto sia ritenuto ragionevolmente certo;
e
- Tali costi siano recuperabili tramite il contratto di vendita.

Se il periodo di ammortamento dell'attività risulta pari o inferiore a 12 mesi e dunque se si tratta di costi di natura ricorrente o se sono di importo irrilevante, gli stessi possono essere imputati direttamente a conto economico al momento del sostenimento.

Esempio 11 – Determinazione dei costi incrementali per l'ottenimento del contratto

La Società X paga una commissione del 5 per cento sulle vendite ai suoi dipendenti quando ottengono un contratto con un cliente. Il cliente stipula un contratto del valore di Euro 500.000 e, di conseguenza, il dipendente riceve una commissione di vendita di Euro 25.000.

In questa situazione, la commissione di vendita è l'unico costo che la Società X non avrebbe sostenuto se il contratto non fosse stato ottenuto. Pertanto, la Società X dovrebbe capitalizzare la commissione di vendita di Euro 25.000 come costo per ottenere un contratto tra le immobilizzazioni immateriali ed ammortizzare lungo la vita utile del contratto.

La contabilizzazione dei costi per l'ottenimento di un contratto ai sensi dell'IFRS 15 è allineata a quanto riportato sopra. Tuttavia, nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15 rientrano anche le commesse (al contrario di quanto avviene per l'OIC 34, ove la contabilizzazione dei lavori per commessa continua ad essere disciplinata dall'OIC 23) ed è presente una complessità addizionale: distinguere i costi per l'ottenimento dei contratti dai costi per l'adempimento dei contratti, che in sede di partecipazioni a gare su commesse importanti non è sempre agevole. L'IFRS 15, infine, non disciplina la presentazione in bilancio dei costi per l'ottenimento del contratto.

g) Principal vs Agent

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 stia agendo per conto proprio o per conto di terzi. Gli elementi da prendere in considerazione, anche disgiuntamente, per determinare se una società agisce per conto proprio sono i seguenti:

- La società ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente.
- La società ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore.
e
- La società ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

Tra gli elementi citati dal principio vi è la responsabilità della società per l'adempimento della promessa di fornire lo specifico bene o servizio. Ciò include in genere la responsabilità per l'accettabilità dello specifico bene o servizio (per esempio la responsabilità

principale che il bene corrisponda alle specifiche del cliente). Se la società è la principale responsabile per l'adempimento della promessa di fornire lo specifico bene o servizio, ciò può indicare che il terzo coinvolto nella fornitura del bene o servizio agisce per conto della società (per valutare questo requisito occorre anche mettersi nei panni del cliente e considerare con chi pensa di avere a che fare ed a chi si rivolgerebbe nel caso la prestazione non fosse fornita secondo le caratteristiche definite contrattualmente).

Ulteriore elemento in grado di veicolare l'identificazione del ruolo operato dalla società nel contesto di una transazione tra più parti è il rischio di magazzino. Con questo si intende riferirsi sia al rischio di magazzino prima che il bene o servizio sia stato trasferito al cliente che dopo il trasferimento del controllo al cliente. A titolo d'esempio si pensi ai casi nei quali il cliente abbia un diritto di reso e/o di cancellazione dell'ordine. Se la società opera per conto di terzi, anche in ipotesi di cancellazione d'ordine da parte del cliente finale, potrebbe non incorrere in alcuna forma di rischio e/o responsabilità sui prodotti o servizi oggetto della cancellazione in quanto tali rischi sarebbero in capo al mandante.

Infine, la società che detiene il potere discrezionale nello stabilire il prezzo del bene o servizio opera, in genere, per conto proprio. Fissare il prezzo che il cliente paga può indicare che l'entità ha la capacità di decidere dell'utilizzo del bene o servizio e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti. Tuttavia, va precisato che vi possono essere situazioni nelle quali l'agente può avere discrezionalità nel fissare i prezzi (magari in un intervallo di scontistiche definito), per esempio, quando ne ha la facoltà in modo da generare ulteriori entrate dal suo servizio.

Il principio chiarisce che gli indicatori sopra riportati sono solo indicativi e potrebbero essere più o meno rilevanti a seconda della tipologia di beni o servizi oggetto dell'accordo con un cliente, perché occorrerà comunque allinearsi alla regola generale e valutare in capo a chi siano i rischi e benefici del bene prima del loro trasferimento sostanziale al cliente.

Quando una parte agisce per proprio conto nell'erogazione dei beni e servizi, la società iscrive i ricavi su base lorda per l'ammontare del corrispettivo che si aspetta di avere diritto in cambio dei beni o servizi trasferiti.

Una società che opera per conto di terzi rileva i ricavi su base netta evidenziando in bilancio un importo pari alla sola commissione alla quale ha diritto per il servizio di organizzazione prestato.

Esempio 12 – Principal vs Agent

La Società A ha accettato di organizzare la vendita di beni ai clienti finali come agente per conto di una terza parte, Società B. Tuttavia, l'accordo tra le due società richiede che Società A non informi il cliente finale di essere divenuta agente. Di conseguenza, il contratto tra Società A e il cliente finale non fa riferimento alla Società B e, in tale contratto, la Società A promette di fornire i beni specificati. Inoltre, il cliente finale non è a conoscenza dell'accordo tra Società A ed Società B e ritiene che Società A stia promettendo di fornire i beni specificati. Nell'ambiente legale in cui opera la Società A, questo contratto fa sì che la Società A abbia le stesse responsabilità legali nei confronti del cliente finale per quei beni come se li stesse fornendo come *principal*.

In questo scenario, l'accordo tra la Società A e la Società B non influenza di per sé l'analisi se Società A sia un *principal* o un *agent* nel suo contratto con il cliente finale. La Società A deve determinare se è un *agent* o un *principal* facendo riferimento al suo contratto con il cliente finale. Questa analisi non è influenzata dall'esistenza di un contratto separato a cui il cliente finale non è parte e di cui non ha conoscenza. La Società A dovrebbe valutare, facendo riferimento al suo contratto con il cliente finale, se sta promettendo di fornire i beni specificati da sola o sta promettendo di organizzare che tali beni siano forniti da un'altra parte. In questo particolare scenario, il contratto indica che la Società A sta promettendo di fornire i beni specificati da sola, e i requisiti legali sono tali che abbia la responsabilità primaria verso il cliente finale per tali beni. Di conseguenza, la Società A tratterebbe la transazione come un *principal*. In alcune giurisdizioni, il termine 'agente non dichiarato' potrebbe essere utilizzato per descrivere il ruolo di Società A in queste transazioni.

Si noti che, in altri scenari, nonostante un contratto non affermi esplicitamente che sia coinvolta una terza parte, altri fattori o informazioni potrebbero far sì che il cliente sia consapevole che la promessa di beni o servizi gli viene fatta da quella terza parte, e questo dovrebbe essere valutato come parte dell'analisi contabile eseguita.

h) Contratti onerosi

Brevi cenni di rimando al già esistente principio contabile OIC 31 “Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto” vengono forniti con riferimento al trattamento dei contratti onerosi. Si rammenta che un contratto oneroso è un accordo in cui i costi previsti per l'adempimento degli obblighi contrattuali superano i benefici economici previsti che ne derivano. I contratti onerosi sono differenti dai contratti in cui la marginalità, seppur inferiore rispetto al mercato, è comunque positiva. Quando un contratto di vendita è oneroso, la società deve rilevare in bilancio, al momento dell'assunzione dell'impegno, un accantonamento a fronte dell'obbligazione assunta (l'importo dell'accantonamento sarà il minore tra i costi per la penale in caso di possibile interruzione del contratto ed i costi necessari a soddisfare le promesse del contratto). L'accantonamento è iscritto nella voce di costo di conto economico della pertinente classe (B, C o D), in quanto deve prevalere il criterio della classificazione “per natura” dei costi.

Anche l'IFRS 15 tratta questa tematica, definendo poi che nella quantificazione dell'accantonamento al fondo per contratti onerosi devono essere considerati sia i costi diretti che i costi indiretti necessari a soddisfare la promessa al cliente. A parere di chi scrive, la stessa regola deve essere applicata anche per i principi contabili nazionali.

Contatti



Massimiliano Semprini

Equity Partner

Tel: +39 02 83322437

Mobile: +39 335 7295057

Email: msemprini@deloitte.it



Matteo Ogliari

Equity Partner

Tel +39 0283322074

Mobile: +39 3482401858

Email: mogliari@deloitte.it



Luca Moretto

Director

Tel: +39 011 5597631

Mobile: +39 348 2437557

Email: lmoretto@deloitte.it



Fabiola Saia

Senior Manager

Tel: +39 02 83322242

Mobile: +39 347 7325844

Email: fsaia@deloitte.it



Silvia De Matteis

Manager

Tel: +39 02 83323645

Mobile: +39 345 0350162

Email: sdematteis@deloitte.it

Deloitte.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.