



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Lucca

REVISIONE LEGALE 2024:

prepararsi al meglio per
l'organizzazione delle attività e i
controlli qualità

ORE

15.00

17.00



Crowe Bompani
e
Crowe Bompani Academy

WEBINAR

VENERDÌ
15 MARZO

VENERDÌ
22 MARZO(*)

GIOVEDÌ
28 MARZO

VENERDÌ
5 APRILE

(*) Differito a giovedì 28 marzo

Agenda degli incontri

Codice Italiano di etica e Indipendenza del revisore - Indipendenza e prestazione di servizi *non assurance* a clienti di revisione – **venerdì 15 marzo 2024**



Il nuovo principio contabile OIC 34: uno tsunami sui ricavi – **venerdì 22 marzo 2024**

La revisione delle nano imprese: esempi pratici sulla revisione delle principali aree di bilancio – **giovedì 28 marzo 2024**

La sostenibilità e gli ESG - Rendicontazione ed analisi – **venerdì 5 aprile 2024**

REVISIONE LEGALE 2024:

prepararsi al meglio per
l'organizzazione delle attività e i
controlli qualità

VENERDI' | 22 MARZO|

Agenda

OIC 34 ricavi: come cambia la contabilità e il bilancio

Strumenti pratici di gestione degli adempimenti conseguenti al nuovo OIC 34,
aspetti contabili e di bilancio

Conclusioni – Q&A



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Lucca

I nostri speaker



ORE 15.00 – 17.00

Simone Sartini
Partner
Crowe Bompani

Dottore commercialista,
Revisore contabile

Membro della Commissione Bilancio , Collegio
Sindacale, Revisione - Ordine Dottori
Commercialisti ed Esperti Contabili Pisa

Membro della Commissione Revisione Legale
Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed
Esperti Contabili

Componente del Comitato Consultivo in
materia di Controlli sulla Qualità della
Revisione istituito dal Ministero Economia e
Finanze



OIC 34 ricavi: come cambia la contabilità e il bilancio

Come prepararsi ai controlli qualità

S. Sartini

s.sartini@crowebompani.it

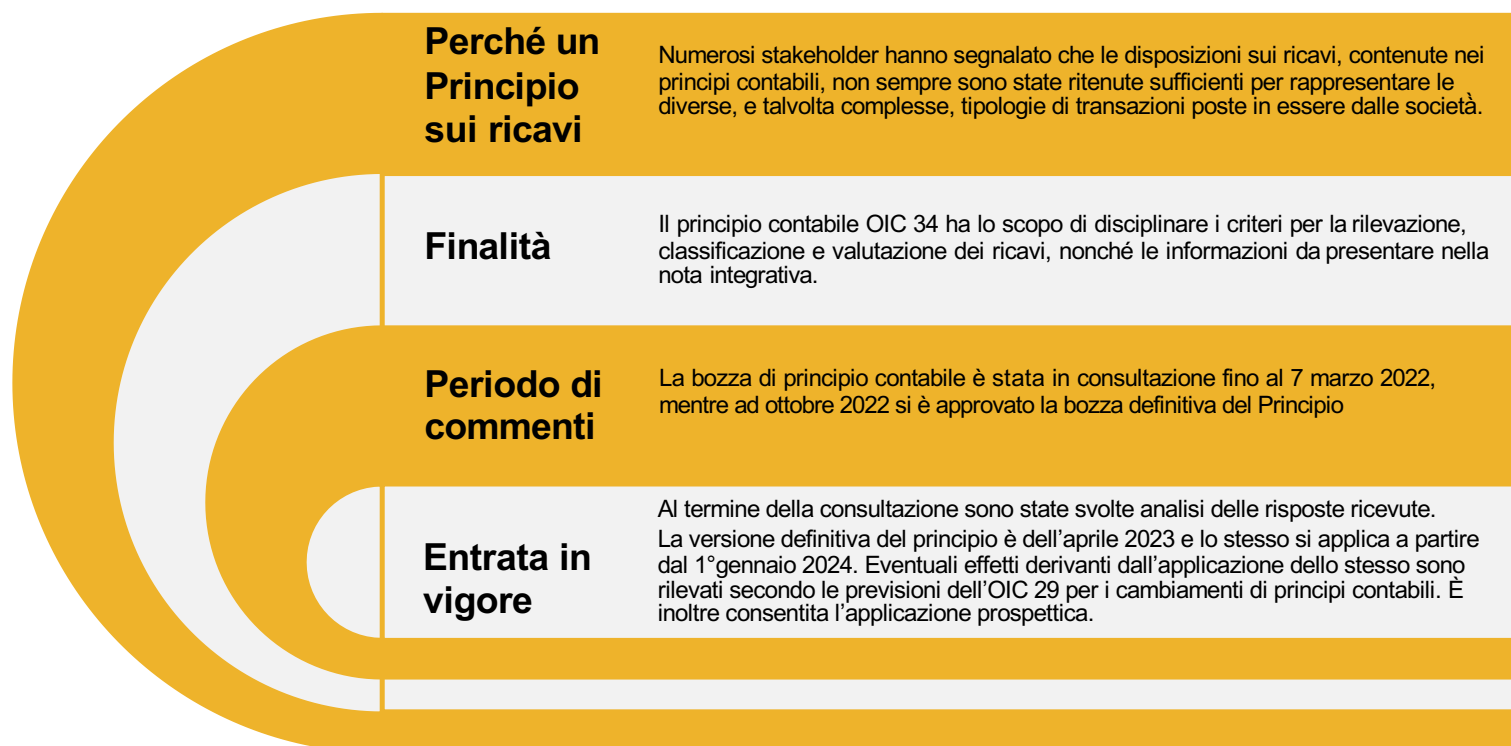
Perché un nuovo principio contabile sui ricavi?



Fonte: Open Dot Com



Perché un nuovo principio contabile sui ricavi?



Ambito di applicazione [par. 2-3]



I ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione non sono trattati nel presente principio, ma seguono le disposizioni riguardanti i lavori in corso su ordinazione di cui all'OIC 23 - *Lavori in corso su ordinazione*.



OIC 34 (Versione finale aprile 2023)

- Ambito di applicazione e definizioni
- Rilevazione iniziale
 - Identificazione unità elementare di contabilizzazione
 - Valorizzazione unità elementare di contabilizzazione
 - Ricavi per vendita di beni
 - Ricavi per prestazioni di servizi
- Valutazioni successive



APPLICAZIONE PROSPETTICA:
ai nuovi contratti di vendita stipulati
dopo l'entrata in vigore

APPLICAZIONE RETROSPETTICA:
rettifica dei saldi di apertura
dell'esercizio 2024 senza dover
modificare i dati comparativi
dell'esercizio precedente (con
conseguente rettifica a patrimonio
netto)

Prima applicazione prevista ai bilanci d'esercizio con inizio 1° gennaio 2024 o data successiva

Disposizioni di prima applicazione: la scelta

- **Metodo retrospettivo completo o semplificato** - Gli effetti eventuali derivanti dalla prima applicazione del nuovo principio contabile devono essere rilevate secondo le previsioni dell'OIC 29 «Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio» per i cambiamenti di principi contabili. In tale caso, la società può decidere di non rettificare i dati comparativi dell'esercizio 2023 e rettificare soltanto il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso 2024 ossia il saldo di chiusura del patrimonio netto al 31 dicembre 2023.
- **Metodo prospettico** – È inoltre consentita l'applicazione prospettiva, ossia applicare le disposizioni del nuovo principio contabile soltanto alle operazioni di vendita stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione quindi il 2024.

Definizioni [par. 4-7]



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Lucca

Cliente: colui che ha stipulato il contratto con la società per ottenere, in cambio di un corrispettivo, beni o servizi.

Prezzo complessivo del contratto: l'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al **cliente**. Nella determinazione del prezzo complessivo la società tiene conto di tutti i **corrispettivi variabili** previsti dal contratto.

Corrispettivo variabile: importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile: incentivi, premi di risultato, sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi.

Unità elementare di contabilizzazione: singola prestazione inclusa nel contratto da contabilizzare separatamente.

Transazioni che non hanno finalità commerciale: operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo.



Novità

- Il principio OIC 34 presenta le seguenti principali novità:
 - l'introduzione di tecniche contabili volte all'identificazione e valorizzazione delle **“unità elementari di contabilizzazione”**
 - la **contabilizzazione** dei ricavi relativi alla **prestazione di servizi**
 - l'inserimento di una specifica previsione riguardante le **operazioni c.d. “put or call”**
 - la distinzione tra quando una società opera come **principal** (in proprio), ovvero come **agente**

Rilevazione dei ricavi secondo il nuovo principio contabile





Rilevazione iniziale

**Determinazione
del prezzo
complessivo
[par. 10-15]:**
desumibile dal
contratto e
considerando tutti
gli elementi di
variabilità

Raggruppamento contratti [par. 9]

Un gruppo di contratti è trattato come un singolo contratto quando sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e quando si verifica una delle seguenti condizioni:

- 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.

Corrispettivi pagati al cliente [par. 10]

Considerare gli importi pagati al cliente (assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Viceversa, gli importi pagati al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo).

Corrispettivi variabili [par. 14-15]

I corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi e premi risultato) sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi (in caso di corrispettivi legati alla performance rilevati solo quando elementi verificati).

Sconti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche (e.g. media ponderata o importo più probabile).

Rilevazione iniziale

Determinazione del prezzo complessivo [par. 10-15]:

Attualizzazione dei flussi [par. 11]

Nel caso in cui il contratto prevede termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato.

Semplificazione piccole e micro imprese [par. 12]

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese possono non applicare il disposto del par. 11.

Regolamento con altra attività [par. 13]

Nei contratti che prevedono il regolamento del corrispettivo attraverso un'attività diversa dalle disponibilità liquide, il prezzo complessivo del contratto è pari al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività.



Rilevazione iniziale

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione [par. 16-18]:

Regola generale [par. 16]

Al momento della rilevazione iniziale il redattore di bilancio deve procedere con l'analisi del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione (da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente).

Esenzione [par.17]

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

- i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti tra loro. Ciò accade quando i singoli beni o servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri; oppure
- una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società e sono prestate gratuitamente.

Semplificazione per piccole e micro imprese [par. 18]

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese, possono non applicare il disposto del par. 16, a meno che le singole prestazioni non siano formalmente individuate e valorizzate separatamente nel contratto oppure in altri atti legati alla vendita. Tale modello semplificato è una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le transazioni che generano ricavi.



Rilevazione iniziale – Esempio: Concorsi a premio

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

I clienti ottengono un punto per ogni euro speso. Ogni 100 punti il cliente ha diritto ad avere un 1 euro di sconto su acquisti futuri oppure al raggiungimento di 1.000 punti ha la possibilità di ottenere un premio. Durante l'esercizio 202X i clienti acquistano prodotti per euro 1.000.000.

La società al 31.12.202X effettua una propria valutazione di quanti clienti opteranno per lo sconto e per il premio in natura (esempio giocattoli).

A) La società ritiene che tutti i clienti opteranno per lo sconto su acquisti futuri.

Pertanto a fine esercizio rettifica i ricavi per euro 10.000.

B) La società ritiene che tutti i clienti opteranno il premio in natura.

La società stima il costo che prevede di sostenere per acquistare i giocattoli e rileva un fondo oneri senza rettificare i ricavi.

C) La società ritiene che solo in parte i clienti opteranno per lo sconto: combinazione del caso A) e B) in proporzione alla stima delle scelte dei clienti (esempio analisi storica).



Rilevazione iniziale

Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione [par. 19-21]:

Regola generale [par. 20]

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.

Eccezione [par. 21]

In assenza di un prezzo di riferimento da listino prezzi, la società può stimare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione con i seguenti metodi:

- metodo della valutazione dei prezzi di mercato: la società stima il prezzo di vendita sulla base dei prezzi del mercato in cui opera. Questo metodo può anche prevedere il riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti della società per beni o servizi simili e l'aggiustamento di detti prezzi per riflettere i costi e i margini della società;
- metodo dei costi attesi più margine: la società stima il prezzo di vendita sulla base dei costi sostenuti o da sostenere per adempiere il contratto e aggiunge un margine adeguato per il bene o servizio in questione;
- metodo residuale: la società stima il prezzo di vendita a sé stante del bene o del servizio in misura pari alla differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi inclusi nel contratto.

Se non si riesce a stimare attendibilmente il prezzo di vendita il ricavo è pari al costo sostenuto.

Rilevazione dei ricavi

LA COMPETENZA ECONOMICA

Per le singole unità elementari di contabilizzazione che rappresentano la vendita di beni, i ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:

E' avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita

L'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile

Il processo produttivo dei beni è completato

Fattori
qualitativi

Fattori
quantitativi

IL TRASFERIMENTO SOSTANZIALE DEI BENEFICI avviene quando la società trasferisce alla controparte la CAPACITÀ DI DECIDERE DELL'USO DEL BENE E DI OTTENERNE I RELATIVI BENEFICI IN VIA DEFINITIVA.

Ovvero dispone dei possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente. I benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporne liberamente, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione.



Rilevazione iniziale dei ricavi vendita di beni - Resi

Nel caso di vendite con diritto di reso (ad esempio, rimborso al cliente dell'importo pagato a fronte della restituzione di un bene funzionante):

- il ricavo rilevato a conto economico è ridotto per effetto della stima di quanto la società ritiene probabile di dover riconoscere al cliente come forma di rimborso, anche con valutazioni massive del rischio di restituzione ex par 15 lett a)
- In contropartita la società iscrive una passività classificata tra i fondi oneri.

La contabilizzazione del reso comporta anche il ripristino del costo del bene venduto che la società prevede di ricevere. L'ammontare di tale costo è iscritto in una voce separata, se rilevante, tra le attività dell'attivo circolante al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino al valore contabile originario (al costo medio se il valore originario non è determinabile attendibilmente). Su tale valore andrà poi effettuato il confronto con il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Modello semplificato per piccole e micro imprese – Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese possono iscrivere in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere (eliminazione del margine).

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

Rilevazione dei ricavi

Caso

Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di 100 euro ciascuno, il 31 dicembre 202X. La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene è di euro 70.

La società riconosce ai clienti la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

Scritture contabili (senza IVA)

ESEMPIO – Contabilizzazione vendite con diritto di reso:

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
	Disponibilità liquide	25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti	25.000	

Stanziamento del fondo oneri per resi

Alla data di chiusura del bilancio, la società reputa che i benefici della vendita sono stati completamente trasferiti ai clienti, mentre la società mantiene il rischio di reso.

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 ricavi delle vendite pari ad euro 50.000 ed un fondo oneri, pari ad euro 2.500, rappresentato con modalità diverse a seconda se si tratti di un bilancio in forma ordinaria o un bilancio in forma abbreviata o delle micro imprese.

Rilevazione dei ricavi

Contabilizzazione del reso nel bilancio in forma ordinaria

La società iscrive un fondo oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di euro 2.500) in contropartita del ricavo.

Inoltre, il costo del bene che sarà oggetto di reso è iscritto tra le attività dell'attivo circolante al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (importo di euro 1.750 pari al costo di euro 70 per 25 unità) in contropartita della variazione di magazzino.

Scritture contabili (senza IVA)

ESEMPIO –

Contabilizzazione vendite con diritto di reso:

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.500	
B)	Fondo per rischi ed oneri		2.500
C) 14)	Rimanenze prodotti finiti e merci	1.750	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		1.750

Contabilizzazione del reso nel bilancio in forma abbreviata e micro imprese

La società iscrive a riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente (euro 2.500) e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere (euro 1.750).

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	750	
B)	Fondo per rischi ed oneri		750

Rilevazione dei ricavi

RICAVI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI

Sono rilevati a conto economico in base allo STATO DI AVANZAMENTO
A condizione che...

L'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore matura
via via che la prestazione è eseguita

L'ammontare del ricavo di competenza può essere **misurato attendibilmente**

Metodi di valutazione

proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro

proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati

Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, questo deve essere iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata

Vendite combinate di beni e servizi

Una società alla data del 31.12.202X conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un'automobile per € 25.000. Il prezzo dell'automobile include 4 tagliandi gratuiti per i successivi 4 anni.

Analisi sulla base delle fasi di rilevazione dei ricavi:

1. Determinazione del ricavo complessivo del contratto: pari a € 25.000.
2. Identificazione delle unità elementari di contabilizzazione: si individuano due distinte unità elementari di contabilizzazione (vendita del bene e prestazione del servizio).
3. Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione: il prezzo dell'automobile deve essere allocato tra prezzo del bene e prezzo dei tagliandi. Ai fini dell'allocazione la società considera i prezzi di vendita separatamente applicati per l'automobile e i tagliandi.
4. Rilevazione dei ricavi: quanto alla vendita del bene la società reputa che i rischi e i benefici siano stati completamente trasferiti alla consegna in quanto il cliente può decidere l'uso del bene autonomamente. Per quanto riguarda la prestazione del servizio la società rileverà i ricavi negli esercizi in cui effettuerà i relativi tagliandi.

Rilevazione: bilancio ordinario

L'allocazione del ricavo complessivo alle unità elementari di contabilizzazione è fatta in proporzione ai prezzi disgiunti del bene (€ 25.300) e dei tagliandi ($4 \times € 550 = € 2.200$):

Ricavo bene: $(25.300 : 27.500 \times 25.000) = 23.000$

Ricavo servizio: $(2.200 : 27.500 \times 25.000) = 2.000$

I ricavi della vendita dell'auto sono rilevati al momento del trasferimento sostanziale dei benefici e dei rischi, che corrisponde alla consegna del bene.

A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	23.000
C) IV)	Disponibilità liquide	25.000
E)	Risconti passivi	2.000

I ricavi relativi al servizio sono rilevati negli anni in cui saranno forniti i tagliandi (ipotesi 1 ogni anno).

A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	500
E)	Risconti passivi	500

Rilevazione: bilancio abbreviato/micro

La società non procede con l'individuazione delle singole unità elementari di contabilizzazione, avvalendosi di quanto previsto al par. 18 dell'OIC 34, perché:

- La società è di minori dimensioni;
- Il contratto non risulta complesso;
- Dai tagliandi che verranno eseguiti negli esercizi futuri la società non prevede di conseguire un'elevata marginalità.

La società rileva il ricavo relativo all'unica unità elementare di contabilizzazione per € 25.000 al 31.12.202X.

Contestualmente, per tener conto dell'impegno di effettuare i 4 tagliandi gratuiti, rileva un accantonamento al Fondo rischi e oneri per il costo che stima di dover sostenere per adempiere alla propria obbligazione pari ad € 1.200 (stima un costo di € 300 per ogni tagliando).

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

Valutazioni successive

Revisione delle stime

In caso di revisione delle stime, la società procede ad aggiornarne il valore per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.

Modifiche contrattuali

Se una modifica contrattuale prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa è contabilizzata separatamente.

Se avviene la sola modifica del corrispettivo o la sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

Nota integrativa

Nel fornire le informazioni di cui al numero 1 comma 1 dell'articolo 2427 codice civile (i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore, ecc.) la società indica in nota integrativa le seguenti informazioni se rilevanti:

- a) La metodologia utilizzata per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili. Nel caso di attualizzazione del prezzo complessivo, in caso di termini di pagamento con scadenza oltre i dodici mesi con interessi zero o inferiori al mercato, si applica la relativa informativa prevista dall'OIC 15 "Crediti";
- b) Il metodo utilizzato per l'allocazione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;
- c) La metodologia utilizzata per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi.

L'articolo 2423, comma 4, codice civile prevede che "Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione."

Guida applicativa – vendita con garanzia

La garanzia di assistenza al cliente, prevista per legge, può non essere separata dal bene venduto (rilevazione ricavo per intero e valutazione iscrizione fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione)

Tale disposizione si applica anche ai casi in cui la garanzia, analoga a quella prevista dalla legge, sia prestata nei confronti di clienti residenti in giurisdizioni in cui tale obbligo non sia previsto

Tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da rilevare come un ricavo separato

Vendite con garanzia ex lege

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

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

Analisi sulla base delle fasi di rilevazione dei ricavi:

Determinazione del ricavo del contratto: pari $100 \text{ unità} \times € 300 = € 30.000$.

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione e allocazione del ricavo complessivo: una sola unità elementare di contabilizzazione relativa alla fornitura dei beni a cui è allocato il ricavo complessivo (per la specifica esenzione per la garanzia ex lege prevista al par. A1 dell'OIC 34).

Rilevazione dei ricavi: la società reputa che i benefici siano stati completamente trasferiti in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente e ritiene di aver mantenuto unicamente il rischio relativo all'assistenza gratuita ex lege da fornire. Sulla base dell'esperienza storica, reputa che il cliente richiederà assistenza per il 10% dei prodotti (pari a 10 unità) e stima un costo di sostituzione pari a € 220 per unità.

Rilevazione

La società iscrive il ricavo da vendita per € 30.000 e un fondo oneri pari al costo di sostituzione/riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto con la garanzia (pari a 10 unità x € 220 = € 2.200) in conformità a quanto previsto dal par. A1 dell'OIC 34.

Nessuna differenza di contabilizzazione per le società che predispongono il bilancio abbreviato o per le micro - imprese.

A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		30.000
C) IV	Disponibilità liquide	30.000	
B) 13)	Accantonamenti a fondi rischi ed oneri	2.200	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		2.200

Vendite con garanzia ex lege e contrattuale

Una società che produce e vende elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 100 unità di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di 300 euro ciascuno. Il costo unitario di ciascun bene è di euro 220. È rilasciata, oltre alla garanzia ex lege, una garanzia contrattuale per l'assistenza gratuita per i 2 anni successivi alla scadenza della garanzia ex lege (garanzia 2 + 2).

Analisi sulla base delle fasi di rilevazione dei ricavi:

Determinazione del ricavo complessivo del contratto: pari 100 unità x € 300 = € 30.000.

1. Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione: si individuano due unità elementari di contabilizzazione: la fornitura dei beni e la prestazione del servizio connesso all'assistenza gratuita (ulteriori due anni post garanzia ex lege).
2. Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione: il prezzo di ciascun elettrodomestico deve essere allocato tra prezzo del bene e prezzo del servizio di assistenza. L'allocazione viene fatta proporzionalmente ai prezzi di vendita disgiunti.
3. Rilevazione dei ricavi: la società ritiene che per la fornitura del bene i rischi e benefici siano trasferiti alla consegna, mentre per l'assistenza gratuita ciò avviene via via che la prestazione è eseguita.

Rilevazione

L'allocazione del ricavo complessivo alle unità elementari di contabilizzazione è fatto in proporzione ai prezzi di vendita del bene (€ 275) e dell'assistenza (€ 55):

Ricavo bene: $(275 : 330 \times 300) = 250 \times 100 \text{ unità} = 25.000$

Ricavo assistenza: $(55 : 330 \times 300) = 50 \times 100 \text{ unità} = 5.000$

I ricavi della vendita dei beni sono rilevati al momento della consegna.
Per la garanzia ex lege si effettua anche l'accantonamento al fondo oneri per il costo di sostituzione/riparazione che si prevede sarà sostenuto (pari al precedente esempio).

A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	25.000
C) IV)	Disponibilità liquide	30.000
E)	Risconti passivi	5.000
B) 13)	Accantonamenti a fondi rischi ed oneri	2.200
B)	Fondo per Rischi e Oneri	2.200

I ricavi relativi all'assistenza sono rilevati pro rata nei due anni in cui sarà fornito il servizio.

A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.500
E)	Risconti passivi	2.500

Guida applicativa – cessione licenze

La cessione di una licenza produce ricavi a conto economico quando la società cede in uso la licenza al cliente lungo un periodo determinato

Il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale a meno di altri criteri non siano identificabili (es. sulla base del volume delle vendite)

Se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori o nuove attività da parte del fornitore il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza

Cessione di licenze

Esempio A)

- Una società cinematografica concede ad una società televisiva la licenza per la messa in visione di un film per i successivi 4 anni ad un canone annuale di euro 100.000.
- La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza.
- Considerando le previsioni del par. A.3 dell'OIC 34 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 B)

- Una società di software concede ad una società una licenza per l'utilizzo di un programma informatico per i successivi 5 anni ad un canone mensile di euro 2.000.
- Il cliente per utilizzare il software ha necessità di aggiornamenti periodici.
- La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza.
- Considerando le previsioni del par. A.3 dell'OIC 34, la società conclude che deve effettuare ulteriori attività (la realizzazione degli aggiornamenti periodici) per permettere l'uso della licenza al cliente e pertanto rileva i ricavi proporzionalmente lungo la durata del contratto.

Guida applicativa – obbligo di riacquisto

Se il prezzo di vendita è inferiore al prezzo di riacquisto, l'operazione ha natura finanziaria, il venditore a pronti iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine e la differenza prezzo iscritta a conto economico per competenza pro rata temporis a titolo di oneri finanziari

Se il prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto, l'operazione avrà natura operativa, il venditore iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso la controparte corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto e un risconto passivo per la differenza positiva tra prezzo di vendita e il prezzo di riacquisto da rilasciare pro rata temporis

Vendita con opzione di riacquisto

Una società alla data del 01.01.202X conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un'automobile per € 25.000 che prevede l'opzione del cliente di restituirla dopo tre anni per € 10.000. Tenuto conto dei prezzi sul mercato delle auto usate e delle altre condizioni contrattuali (limiti di chilometraggio, obblighi di manutenzione...), la società ritiene di non avere la ragionevole certezza che il cliente non eserciterà l'opzione di restituzione.

Mancando il trasferimento sostanziale dei rischi connessi alla vendita, la rappresentazione contabile segue le indicazioni previste al paragrafo A4 dell'OIC 34.

Analisi sulla base delle fasi di rilevazione dei ricavi:

1. Determinazione del ricavo complessivo del contratto: il valore della prestazione è dato dalla differenza tra il prezzo di cessione (€ 25.000) e di riacquisto (€ 10.000).
2. Identificazione e valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione: si individua una unità elementare di contabilizzazione costituita dalla concessione in uso temporaneo dell'auto al cliente.
3. Rilevazione dei ricavi: il ricavo viene rilevato pro-rata sulla durata della concessione in uso.

Rilevazione

Alla consegna del bene non viene rilevato alcun ricavo ma un debito verso il cliente per l'obbligo di riacquisto. L'auto continua ad essere iscritta tra le rimanenze della società al valore di realizzo come auto usata.

Il ricavo della concessione in uso del bene al cliente viene rilevato pro-rata sulla durata della prestazione fino allo spirare dell'opzione di restituzione.

Caso A) Viene esercitata l'opzione di restituzione: con il pagamento del prezzo di riacquisto si estingue il debito verso il cliente.

Caso B) Non viene esercitata l'opzione: si realizza la vendita dell'auto usata (e l'auto viene stornata dalle rimanenze).

C) IV)	Disponibilità liquide	25.000	
E)	Risconti passivi		15.000
	Debiti verso Clienti		10.000
A) 5)	Altri ricavi		5.000
E)	Risconti passivi	5.000	
C) IV)	Disponibilità liquide		10.000
	Debiti verso Clienti	10.000	
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		10.000
	Debiti verso Clienti	10.000	

Guida applicativa – principal / agent

PRINCIPAL

Una società agisce per conto proprio quando:

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

AGENT

Se la società non agisce per conto proprio, allora deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto terzi. In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto dei beni, individuando in tale modo il valore della commissione spettante

La discrezionalità (come prima più di prima?)

Per certi versi l'applicazione del principio aumenta la discrezionalità in alcune stime contabili previste:

- La determinazione del prezzo complessivo e la successiva allocazione richiedono una determinazione in molti casi estremamente soggettiva
- Il ricavo è movimentato in dare (rettificato) alimentando in contropartita il fondo rischi; con tale stima soggetta ad incertezza e discrezionalità per determinare l'ammontare del fondo si influisce anche sulla voce ricavi perché:
 - Il ricavo si contabilizza solo quando l'incertezza è risolta
 - Tutta l'incertezza residuale è gestita con gli accantonamenti con contropartita ricavo

Tale discrezionalità assume rilievo in particolare:

- In particolare in situazione di crisi di impresa
- In presenza di *covenants* presenti in contratti di finanziamento

In genere in ogni informativa finanziaria di periodo con i terzi, in particolare in operazioni di mercato finanziario, ma non solo, diventa fondamentale come sempre misurare l'informativa di bilancio in merito all'applicazione del principio contabile in questione.

Traccia di lavoro per OIC 34

1. C'è un contratto standard o sono diversificati?
2. Le operazioni di vendita prevedono una sola obbligazione? Nel caso si concludono entro l'esercizio?
3. Sono previsti dei corrispettivi variabili (incentivi, sconti, premi, diritti di reso e riacquisto)?
4. Sono disponibili dati storici o statistici su incentivi, sconti condizionati, resi, premi, ecc. (per tipologia di prodotto o clientela)?
5. L'incasso contrattuale è entro 12 mesi?
6. Abbiamo una analisi sul trasferimento sostanziale di rischi e benefici?
7. Relativamente alle vendite di servizi vi sono strumenti per determinare lo stato di avanzamento? Sulla base di quale criterio si basano?



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Lucca

Grazie per l'attenzione!