inFinance
TRAINING & ADVISORY



Working Paper

I RICAVI SONO SEMPRE CERTI?

L'OIC 34 E LA NUOVA CONTABILIZZAZIONE DEI COMPONENTI POSITIVI DI REDDITO.

L'OIC 34 e la nuova contabilizzazione dei componenti positivi di reddito.

Si avvicina il 2024 e con esso l'applicazione del principio contabile OIC 34 alle imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria. Infatti, sebbene il principio contabile operi qualche riferimento alle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e micro di fatto consente alle medesime di non applicare il principio, è il paragrafo 18 che sgombra il campo prevedendo quanto segue:

"*In presenza di contratti non particolarmente complessi dove la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti la società può, ai sensi dell'articolo 2423 comma 4 del codice civile, non applicare il disposto del paragrafo 16. Si presume che possano ricorrere a tale disposizione le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile.*"

Ergo, siccome il paragrafo 16 è il "cuore" del principio, ovvero la separazione in unità elementari dei contratti di vendita, di fatto le imprese redigono il bilancio in forma abbreviata e micro sono escluse dall'applicazione dell'OIC 34.

Fatte le dovute premesse facciamoci ora una domanda: perché c'era bisogno di un nuovo principio contabile sulla contabilizzazione dei ricavi?

Non basta sommare le fatture emesse in un anno secondo il criterio di competenza?

Evidentemente no, perché la realtà delle imprese è molto complessa, inoltre (ci si conceda un motto di spirito) dopo l'uscita dell'IFRS 15, il fratello maggiore dell'OIC 34, il nostro organismo italiano di contabilità non poteva restare a guardare.

Cosa c'è quindi che non va nei ricavi?

L'OIC 34 prende le mosse da un concetto molto semplice ovvero quello di non "magnificare" i ricavi un determinato bilancio per riversare i costi sempre relativi a tali ricavi negli esercizi successivi.

Meglio un esempio vero?

Immaginate di essere un venditore di automobili, per incentivare il cliente vendete un'auto nell'anno X per € 50.000 "regalando" i due successivi tagliandi all'acquirente. Sapete che in media i clienti fanno un tagliando all'anno: ergo i tagliandi saranno erogati all'anno X+1 E X+2.

Facciamo bene a registrare tutti i 50.000 € di ricavi nel bilancio dell'anno X? Facendolo saremmo un poco "furbi" perché registreremmo per intero i ricavi; quindi, anche quelli dei due tagliandi di fatto (perché non ci verranno pagati in futuro), ma sosterremmo i costi dei due tagliandi negli anni X+1 e X+2 quindi il reddito dell'anno X ne risulterebbe "artatamente magnificato".

Cosa si deve fare quindi?

Seguire le indicazioni dell'OIC 34 che impone al par. 16 di isolare le "unità elementari di contabilizzazione" ovvero di condurre un'analisi "*del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione. Nello specifico devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi al cliente*.

La segmentazione del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente."

Se ci pensiamo è proprio il nostro caso!

Cosa fare quindi?

Occorre dapprima determinare quale sia il valore di mercato dei due tagliandi; ipotizziamo noi che valgano 600 € ciascuno per un totale di 1.200 €.

Quindi, al momento della vendita dovremo registrare come segue:

	DARE	AVERE
Ricavi delle vendite e prestazioni		48.800
Risconti passivi		1.200
Disponibilità liquide	50.000	

In questo modo il bilancio dell'anno X non sarà impattato da ricavi non di competenza cui non corrispondono i relativi costi di competenza (i costi per i ricambi e le ore degli operatori li sosterremo nei prossimi due anni); il bilancio risulta quindi più veritiero e corretto.

Cosa fare negli anni successivi?

Gli anni successivi soffrirebbero del fatto di avere solo i costi dei tagliandi e non i relativi ricavi ma ora il bilancio degli anni successivi sarà più affidabile, vediamo le scritture che seguono immaginando che i tagliandi costino complessivamente 350 € l'uno al venditore di auto:

	DARE	AVERE
Costi operativi	350	
Disponibilità liquide		350
Ricavi delle vendite e prestazioni		600
Risconti passivi	600	

Notiamo subito che il bilancio dell'anno X+1 registrerà un utile sul tagliando pari a 250 € (600 € – 350 €) invece che soli costi per € 350. Il risconto passivo consente di traslare gli effetti dei ricavi da un esercizio ai successivi.

Ma come potrà il lettore esterno di bilancio essere edotto di tutte le operazioni sopra riportate? Ahinoi solo attraverso la nota integrativa che però rischierà di deluderci un poco. Il par. 36 dell'OIC 34 ci ricorda che l'articolo 2427, comma 1 del codice civile, richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

"*1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato";*

nonché

"10) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche".

Ne discende che nel fornire le informazioni di cui sopra la società dovrà indicare in nota integrativa le seguenti informazioni sempre se rilevanti:

a) *la metodologia utilizzata per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili.*
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.*

Come vediamo si tratta di "metodologie" e non di dati numerici, la magra consolazione sarà però essere almeno edotti del fatto che l'OIC 34 è stato applicato.

Il tema della nota integrativa ci fornisce lo spunto per affrontare un ulteriore tema: quello dei ricavi "variabili"; immaginiamo un'impresa che vende prodotti di abbigliamento on-line con diritto di reso per 100 giorni[1].

Come deve registrare, quindi, i ricavi?

I par. 14 e 15 dell'OIC ci dicono che serve basarsi sull'esperienza storica ed eventualmente ponderare gli scenari. Immaginiamo il seguente, ad esempio, un'impresa opera online con le seguenti condizioni: se il reso è fatto entro 50 giorni il rimborso è integrale e se fatto dopo i 50 gg in rimborso è operato decurtando il 10% del prezzo. Mediamente si osserva che il 15% delle vendite viene resa e si osserva che il 60% dei resi è fatto nei primi 50 giorni e il 40% nei successivi 50.

Proviamo a contabilizzare le vendite a "rischio reso" al 31.12.X?

Anzitutto tali vendite saranno solo quelle per le quali non sono ancora trascorsi i 100 giorni e per le quali naturalmente nessun reso è ancora pervenuto che immaginiamo pari a 2.500.000 €. Facciamo un po' di conti ora:

- 2.500.000 € * 15% = 375.000 € ovvero i "ricavi a rischio"
- 375.000 * 40% = 150.000 € i ricavi sui quali verrà operata una decurtazione al cliente del 10% in caso di reso
- 150.000 * 10% = 15.000 € di minor valore dei resi
- 375.000 – 15.000 = 360.000 € ovvero gli effettivi ricavi a rischio secondo le osservazioni storiche più probabili.

Ecco quindi le registrazioni contabili:

	DARE	AVERE
Ricavi delle vendite e prestazioni		2.500.000
Disponibilità liquide	2.500.000	
Ricavi delle vendite e prestazioni	360.000	
Fondi per rischi e oneri		360.000

[1] *State pensando anche voi a Zalando vero? https://www.zalando.it/aiuto/Reso-e-Rimborso/Come-effettuare-un-reso.html*

Manca qualcosa?

Se la merce rientrerà, allora rientrerà anche a magazzino!

Attenzione però: a valore di costo e non di vendita!

Immaginiamo che l'impresa operi con un mark-up del 50% sui costi: quanto valgono quindi i 375.000 € che rientrano (attenzione 375.000, non 360.000, la differenza di 15.000 € l'ha introdotta l'impresa come penalizzazione)?

Ci raccomandiamo, non valgono 375.000*50% = 187.500 € ma bensì 375.000/(1+50%) = 250.000 €; se infatti applichiamo un mark-up (ovvero un ricarico sui costi) del 50% a 250.000 € otteniamo 375.000 €.

Vediamo ora la registrazione a magazzino:

	DARE	AVERE
Attività per resi attesi	250.000	
Variazione magazzino merci		250.000

Dove si colloca la voce "Attività per resi attesi"?

Si colloca in aggiunta alle voci delle rimanenze nello stato patrimoniale in quanto è un attivo assimilabile alle scorte alla stregua degli acconti a fornitori di merce.

Bene!

Quanto sopra ha rappresentato un piccolo sunto dell'OIC 34 sebbene in tutto questo manchi un grande interessato... il fisco.

Il fisco non è certo contento dell'OIC 34 che sostanzialmente opera per correggere i ricavi principalmente verso il basso e con essi giocoforza la base imponibile.

Da qualche tempo vige nel nostro ordinamento il c.d. "principio di derivazione rafforzata[2]" col quale il fisco ammette che la base imponibile delle imposte sia determinata a seguito di corretta applicazione

[2] Art. 83 comma 1 del TUIR:
"Determinazione del reddito complessivo: Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4,

dei principi contabili. In tal senso quindi le imprese dovrebbero stare tranquille applicando correttamente il principio contabile; tuttavia, quando si parla di fisco, il condizionale è sempre d'obbligo.

Settembre 2023

Autore / **Ivan Fogliata**
Executive Partner di inFinance

comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435 ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili."

inFinance

FORMAZIONE E CONSULENZA SPECIALIZZATA IN
FINANZA AZIENDALE, CONTROLLO DI GESTIONE E BANKING.

inFinance S.r.l.
Via Domenichino 27 20149 Milano
P. IVA 09220050968

t. +39 02 8689 1763
info@infinance.it
www.infinance.it

Seguici anche su

Il sistema interno di gestione per la qualità è certificato secondo la norma UNI EN ISO 9001:2015 per i settori EA 35 e EA 37