



WEBINAR

Pillole di bilancio

Un momento di confronto sulle principali novità normative e della prassi contabile

**L'evoluzione della prassi contabile nazionale:
dagli emendamenti agli OIC alla bozza dell'OIC 34**

Alessandro Savoia

*Professore a contratto di Bilancio e modelli di reporting UNIMORE
Commissione Bilancio, ODCEC di Modena*

25 maggio 2022

Agenda

- **Principali modifiche al diritto contabile**
- Gli emendamenti agli OIC
- La bozza dell'OIC 34

Il recepimento della Direttiva 34/2013/UE

- In parte già recepita con il d.lgs n. 139/2015
(costo ammortizzato, azioni proprie, fair value derivati, etc.)
- Ultimi aspetti recepiti con legge 23 dicembre 2021, n. 238 (c.d. Legge europea 2019-2020)

Principali modifiche al diritto contabile

Bilancio delle società di persone

Art. 111-duodecies disposizioni attuative del codice civile

Qualora tutti i loro soci illimitatamente responsabili, di cui all'articolo 2361, comma secondo, del codice, siano società per azioni, in accomandita per azioni o società a responsabilità limitata, le società in nome collettivo o in accomandita semplice **devono redigere il bilancio secondo le norme previste per le società per azioni**; esse devono inoltre redigere e pubblicare il bilancio consolidato come disciplinato dall'articolo 26 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, ed in presenza dei presupposti ivi previsti.

Il primo comma si applica anche qualora i soci illimitatamente responsabili siano società di capitali soggette al diritto di un altro Stato membro dell'Unione europea o società soggette al diritto di un altro Stato assimilabili giuridicamente alle imprese a responsabilità limitata disciplinate dal diritto di uno Stato membro dell'Unione europea.

Principali modifiche al diritto contabile

Compensazioni di partite

Art. 2423-ter del codice civile

[1] Salve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività, nello stato patrimoniale e nel conto economico devono essere iscritte separatamente, e nell'ordine indicato, le voci previste negli articoli 2424 e 2425.

[...]

[6] Sono vietati i compensi di partite. **Nei casi in cui la compensazione è ammessa dalla legge, sono indicati nella nota integrativa gli importi lordi oggetto di compensazione.**

Principali modifiche al diritto contabile

Bilancio delle micro-imprese

Art. 2435-ter del codice civile

Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435 bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435 bis. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:

- 1) del rendiconto finanziario;
- 2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16);

Principali modifiche al diritto contabile

Bilancio delle micro-imprese

3) della relazione sulla gestione: quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428.

Non sono applicabili le disposizioni di cui al quinto comma dell'articolo 2423 e al numero 11-bis del primo comma dell'articolo 2426.

Le società che si avvalgono delle esenzioni previste del presente articolo devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma.

Agli enti di investimento e alle imprese di partecipazione finanziaria non si applicano le disposizioni previste dal presente articolo, dal sesto comma dell'articolo 2435 bis e dal secondo comma dell'articolo 2435 bis con riferimento alla facoltà di comprendere la voce D dell'attivo nella voce CII e la voce E del passivo nella voce D.

Principali modifiche al diritto contabile

Bilancio delle micro-imprese

Art. 2435-bis del codice civile

[...]

[2] Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; **la voce E del passivo può essere compresa nella voce D; nelle voci CII dell'attivo e D del passivo** devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario.

[...]

[6] Qualora le società indicate nel primo comma forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428, esse **sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione.**

Principali modifiche al diritto contabile

Enti di investimento

Imprese di partecipazione
finanziaria

Non si applicano le disposizioni per le micro-
imprese:

- Predisposizione bilancio abbreviato (SP+CE+NI)
[salvo superamento limiti per ordinario]
- Valutazione dei derivati al *fair value*
- Obbligo di predisposizione della relazione sulla
gestione
- Obbligo di separata indicazione dei ratei e
risconti nello stato patrimoniale

Principali modifiche al diritto contabile

Art. 2, Direttiva 34/2013/UE

14) «enti di investimento»:

- a) le imprese il cui unico oggetto è l'investimento dei propri fondi in valori mobiliari diversi, valori immobiliari e altre attività con l'unico scopo di ripartire i rischi d'investimento e di far beneficiare i loro investitori dei risultati della gestione delle loro attività;
- b) le imprese collegate a enti di investimento a capitale fisso, se l'unico oggetto di tali imprese collegate è l'acquisto delle azioni completamente liberate emesse da tali enti di investimento, fatto salvo l'articolo 22, paragrafo 1, lettera h), della direttiva 2012/30/UE;

Principali modifiche al diritto contabile

15) «**imprese di partecipazione finanziaria**»: le imprese il cui **unico oggetto è l'acquisizione di partecipazioni in altre imprese, nonché la gestione e la valorizzazione di tali partecipazioni, senza coinvolgimenti diretti o indiretti nella gestione di tali imprese, senza pregiudizio per i diritti che l'impresa di partecipazione finanziaria possiede in qualità di azionista;**

NB: definizione diversa da quella prevista dall'art. 162-*bis* del TUIR

Principali modifiche al diritto contabile

Il bilancio delle holding

Una **holding statica** come deve redigere il bilancio 2021? Può/deve fare bilancio micromprese se rientra nei parametri? In questo caso può non fare rendiconto finanziario e relazione sulla gestione?

Sulla base di ciò che è previsto dall'art. 2435-ter co.5 c.c., le imprese di partecipazione finanziaria, ossia quelle "imprese il cui unico oggetto è l'acquisizione di partecipazioni in altre imprese, nonché la gestione e la valorizzazione di tali partecipazioni, senza coinvolgimenti diretti o indiretti nella gestione di tali imprese, senza pregiudizio per i diritti che l'impresa di partecipazione finanziaria possiede in qualità di azionista", non possono redigere il bilancio delle micro imprese ma possono redigere il bilancio in forma abbreviata e, diversamente da quanto disposto dall'art. 2435-bis, dovranno redigere anche la nota integrativa, la relazione sulla gestione, dovranno valutare gli strumenti finanziari derivati al fair value, anche se incorporati in altri strumenti finanziari e non potranno includere la voce "D. Ratei e risconti" dell'attivo nella voce "C. Il Crediti" e la voce "E. Ratei e risconti" del passivo nella voce "D. Debiti". Pertanto, sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario ma non della relazione sulla gestione.

Principali modifiche al diritto contabile

Il bilancio delle holding

Una **Holding NON finanziaria** (che ha partecipazioni in prese industriali e commerciali) può redigere il bilancio in forma MICRO ai sensi dell'art 245-ter del codice civile?

*La disposizione prevista dall'art. 2435-ter co.5 c.c., con riferimento all'esclusione per le imprese di partecipazione finanziarie di redigere il bilancio sotto forma di micro impresa, non fa riferimento alla definizione di imprese di partecipazione finanziaria e non finanziaria prevista dall'art. 162-bis del TUIR, valevole solo ed esclusivamente a livello fiscale, ma alla definizione riportata all'interno della direttiva 34/UE/2013. Nello specifico le imprese di partecipazione finanziaria sono quelle "imprese il cui unico oggetto è l'acquisizione di partecipazioni in altre imprese, nonché la gestione e la valorizzazione di tali partecipazioni, senza coinvolgimenti diretti o indiretti nella gestione di tali imprese, senza pregiudizio per i diritti che l'impresa di partecipazione finanziaria possiede in qualità di azionista". **Pertanto, qualora la holding si limiti esclusivamente all'acquisizione, alla gestione e alla valorizzazione di partecipazioni in altre imprese, non potrà redigere il bilancio sotto forma di micro impresa.***

Principali modifiche al diritto contabile

Il bilancio delle holding

Holding finanziaria: è già obbligatoria la redazione del bilancio in forma abbreviata con relazione sulla gestione?

*La disposizione prevista dall'art. 2435-ter co.5 circa l'esclusione per le imprese di partecipazione finanziaria e gli enti di investimento dalla redazione del bilancio sotto forma di micro impresa **ha efficacia a partire dai bilanci riferiti all'esercizio 2021.***

Principali modifiche al diritto contabile

Il bilancio delle holding

Holding Industriale lett. C applica il 2435 ter o no ?

La disposizione prevista dall'art. 2435-ter, co. 5, c.c., **non fa riferimento alla definizione di imprese di partecipazione di cui all'art. 162-bis del TUIR** (norma che riguarda esclusivamente l'ordinamento tributario) ma alla definizione riportata all'interno della direttiva 34/UE/2013. Pertanto, non è possibile definire in modo netto se i soggetti di cui all'art. 162-bis, co. 1, lett. c), TUIR siano esclusi o meno dall'ambito applicativo dell'art. 2435-ter c.c.

Principali modifiche al diritto contabile

Il bilancio consolidato

Art. 26 d.lgs. n. 127/1991

1. Agli effetti dell'art. 25 sono considerate imprese controllate quelle indicate nei numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 2359 del codice civile.

2. Agli stessi effetti sono in ogni caso considerate controllate:

a) le imprese su cui un'altra ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge applicabile consenta tali contratti o clausole;

b) le imprese in cui un'altra, in base ad accordi con altri soci, controlla da sola la maggioranza dei diritti di voto.

3. Ai fini dell'applicazione del comma precedente si considerano anche i diritti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persone interposte; non si considerano quelli spettanti per conto di terzi.

3-bis. Ai medesimi fini dei commi 1 e 2, la totalità dei diritti di voto dei soci dell'impresa partecipata è ridotta dei diritti di voto inerenti alle azioni o alle quote proprie detenute dall'impresa partecipata stessa, o da una sua controllata, o detenute da terzi per conto di tali imprese.

3-ter. Le imprese controllate sono oggetto di consolidamento indipendentemente dal luogo in cui sono costituite.

Principali modifiche al diritto contabile

Il bilancio consolidato

Art. 27 d.lgs. n. 127/1991

1. Non sono soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, **su base consolidata**, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- a) 20.000.000 euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali;
- b) 40.000.000 euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- c) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

1-bis. La verifica del superamento dei limiti numerici indicati al comma 1 può essere effettuata **su base aggregata** senza effettuare le operazioni di consolidamento. In tale caso, i limiti numerici indicati al comma 1, lettere a) e b), **sono maggiorati del 20 per cento.**

Principali modifiche al diritto contabile

Il bilancio consolidato

Art. 39 d.lgs. n. 127/1991

1. Gli elenchi previsti nell'art. 38, comma 2, devono indicare per ciascuna impresa:

- a) la denominazione, la sede e il capitale;
- b) le quote possedute, direttamente o per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, dalla controllante e da ciascuna delle controllate;
- c) se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria.

1-bis. L'elenco previsto dall'articolo 38, comma 2, lettera d), deve altresì indicare, per ciascuna impresa, l'importo del patrimonio netto e dell'utile o della perdita risultante dall'ultimo bilancio approvato. Tali informazioni possono essere omesse quando l'impresa controllata non è tenuta a pubblicare il suo stato patrimoniale in base alle disposizioni della legge nazionale applicabile.

[...]

Principali modifiche al diritto contabile

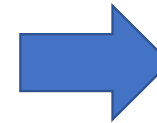
Ordinario
vs
Abbreviato

Limiti dimensionali e schemi di bilancio

	Attivo	Ricavi	Dipendenti
Limiti	4.400	8.800	50

Impresa neocostituita

2021	3.100	7.800	51	Non supero 2 limiti
------	-------	-------	----	---------------------



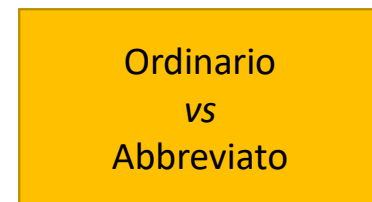
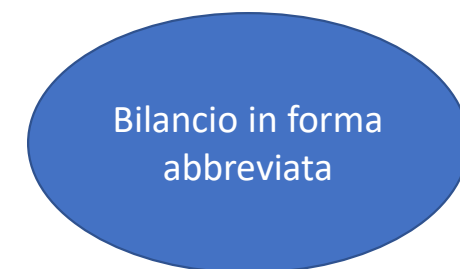
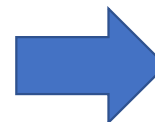
Bilancio in forma
abbreviata

Principali modifiche al diritto contabile

Limiti dimensionali e schemi di bilancio

	Attivo	Ricavi	Dipendenti
Limiti	4.400	8.800	50

2020	3.100	7.800	51	Non supero 2 limiti
2021	3.100	7.800	51	Non supero 2 limiti



assonime

Circolare n. 9/2009

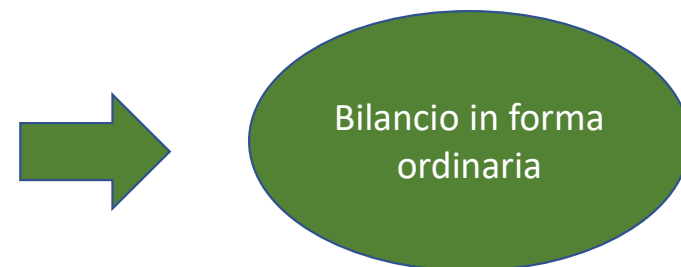
Principali modifiche al diritto contabile

Ordinario
vs
Abbreviato

Limiti dimensionali e schemi di bilancio

	Attivo	Ricavi	Dipendenti
Limiti	4.400	8.800	50

2020	3.100	7.800	51	Non supero 2 limiti
2021	3.100	7.800	51	Non supero 2 limiti
2022	3.100	7.800	51	Non supero 2 limiti



**ORDINE DOTTORI
COMMERCIALISTI ED
ESPERTI CONTABILI**
Novembre 2012

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
Settembre 2016

Principali modifiche al diritto contabile

Ordinario
vs
Abbreviato

Totale Attivo: al netto dei fondi rettificativi (fondi ammortamento e fondi svalutazione).

Totale Ricavi: si tratta dei ricavi derivante dalle vendite caratteristiche, al netto di resi, abbuoni, sconti e premi.

Numero medio Dipendenti: è dato dalla media giornaliera dei dipendenti. Es:

48 dipendenti per 100 giorni

53 dipendenti per 90 giorni

54 dipendenti per 85 giorni

52 dipendenti per 60 giorni

49 dipendenti per 30 giorni

$$= \frac{100 \times 48 + 53 \times 90 + 54 \times 85 + 52 \times 60 + 49 \times 30}{365} = 51,37$$

Principali modifiche al diritto contabile

Consolidato

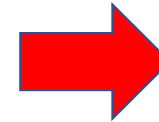
Limiti dimensionali e obbligo di redazione del bilancio consolidato

	Attivo	Ricavi	Dipendenti
Limiti	20.000	40.000	250

(Base consolidata)

Impresa neocostituita

2021	21.000	41.000	100	Supero 2 limiti
------	--------	--------	-----	-----------------



Obbligo di consolidato

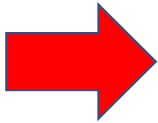
Principali modifiche al diritto contabile

Consolidato

Limiti dimensionali e obbligo di redazione del bilancio consolidato

	Attivo	Ricavi	Dipendenti	
Limiti	20.000	40.000	250	(Base consolidata)

2020	21.000	41.000	100	Supero 2 limiti
2021	18.000	30.000	100	Non supero 2 limiti



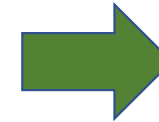
Obbligo di consolidato

Principali modifiche al diritto contabile

Limiti dimensionali e obbligo di redazione del bilancio consolidato

	Attivo	Ricavi	Dipendenti	
Limiti	20.000	40.000	250	(Base consolidata)

2020	21.000	30.000	100	Non supero 2 limiti
2021	21.000	30.000	100	Non supero 2 limiti



NO
Bilancio
consolidato

Consolidato

Principali modifiche al diritto contabile

Consolidato

Limiti dimensionali e obbligo di redazione del bilancio consolidato

	Attivo	Ricavi	Dipendenti	
Limiti	20.000	40.000	250	(Base consolidata)
Limiti	24.000	48.000	300	(Base aggregata)

+20%

Principali modifiche al diritto contabile

Consolidato

Limiti dimensionali e obbligo di redazione del bilancio consolidato

	Attivo	Ricavi	Dipendenti
Limiti	24.000	48.000	300

(Base aggregata)

Applicazione
prospettica

2.020

2.021

2.022

assonime

Circolare n. 9/2009

Applicazione
retrospettiva

2.020

2.021

2.022



ORDINE DOTTORI
COMMERCIALISTI ED
ESPERTI CONTABILI

Aprile 2009

Principali modifiche al diritto contabile

Scritture di magazzino

Art. 2214 del codice civile

L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari.

Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori.

Principali modifiche al diritto contabile

Scritture di magazzino

Art. 5, comma 14-*quater*, DL 21.10.2021 n. 146

All'articolo 1, comma 1, del regolamento di cui al **decreto del Presidente della Repubblica 9 dicembre 1996, n. 695**, le parole: "superiori rispettivamente a dieci miliardi e a due miliardi di lire" sono sostituite dalle seguenti: "superiori rispettivamente a **5,164 milioni** e a **1,1 milioni di euro**."

		Ricavi	Rimanenze
Vecchi	Limiti	5.165	1.033
Nuovi	Limiti	5.164	1.100

Principali modifiche al diritto contabile

Scritture di magazzino

Art. 1 DPR 9.12.1996 n. 695

Le scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) dell'articolo 14, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, **devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi** di cui all'articolo 53 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **ed il valore complessivo delle rimanenze** di cui agli articoli 59 e 60 dello stesso decreto sono superiori rispettivamente a 5,164 milioni e a 1,1 milioni di euro. **L'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite.** Per i soggetti il cui periodo di imposta è diverso dall'anno solare l'ammontare dei ricavi deve essere ragguagliato all'anno. Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati

Principali modifiche al diritto contabile

Scritture di magazzino

	Ricavi	Rimanenze
Limiti	5.164	1.100

2018	7.000	1.300	Supero 2 limiti
2019	7.000	1.300	Supero 2 limiti
2020	??	??	
2021	??	??	Obbligo

Applicazione
retrospettiva

Circolare del 19/02/1997 n. 45 -
Min. Finanze

Principali modifiche al diritto contabile

Scritture di magazzino

	Ricavi	Rimanenze
Limiti	5.164	1.100

2019	5.000	1.050	Non supero
2020	5.000	1.050	Non supero
2021	??	??	No obbligo

Applicazione
retrospettiva

Circolare del 19/02/1997 n. 45 -
Min. Finanze

Agenda

- Principali modifiche al diritto contabile
- **Gli emendamenti agli OIC**
- La bozza dell'OIC 34

Gli emendamenti agli OIC

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Legge europea 2019-2020
Disposizioni per l'adempimento degli obblighi
derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione
europea
(Legge 23 dicembre 2021, n. 238)

EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI



Maggio 2022

Copyright OIC

4 Maggio 2022

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI



Legge europea 2019-2020.
Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti
dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea
(Legge 23 dicembre 2021, n. 238)

EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni entro il 18 marzo 2022 all'indirizzo e-mail
staffoic@fondazioneoic.it.

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

Marzo 2022



Gli emendamenti agli OIC

- Divieto di compenso di partite
- Bilancio micro-impres e enti di investimento/impres di partecipazione finanziaria
- Impossibilità di riportare i ratei e risconti nella sezione dei crediti / debiti

Gli emendamenti si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire **dal 1° gennaio 2021** o da data successiva

OIC 12

OIC 15

OIC 18

OIC 19

OIC 20

Gli emendamenti agli OIC

- Bilancio consolidato

OIC 17

- Divieto di compenso di partite

OIC 24

§ 90. La descrizione della movimentazione delle immobilizzazioni immateriali include l'indicazione ove rilevante, dell'ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni, distintamente per ciascuna voce quando assumono particolare rilevanza rispetto all'ammontare dell'immobilizzazione. **Nel caso la società abbia ricevuto contributi pubblici e li abbia contabilizzati a riduzione del costo dell'immobilizzazione si indicano nelle movimentazioni delle immobilizzazioni il costo al lordo del contributo e il contributo. [...]**

Gli emendamenti agli OIC

- Divieto di compenso di partite

OIC 25

§ 34. ~~Salvo quanto indicato al paragrafo 56,~~ Non è consentito portare le attività per imposte anticipate/passività per imposte differite a riduzione del valore degli elementi dell'attivo e del passivo cui sono correlate, poiché in contrasto con la clausola generale della chiarezza e con il divieto di compensazione delle partite (cfr. articoli 2423, comma 2, e 2423-ter, comma 6, codice civile).

OIC 26

§ 55A. Ai sensi dell'articolo 2423-ter, comma 6, del codice civile sono indicati nella **nota integrativa gli importi lordi degli utili e perdite su cambi inclusi nella voce C17-bis) del conto economico "utili e perdite su cambi"**.

Agenda

- Principali modifiche al diritto contabile
- Gli emendamenti agli OIC
- **La bozza dell'OIC 34**

La bozza dell'OIC 34

Il principio contabile OIC 34 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei **ricavi**, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del **codice civile**.

Si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione dei **ricavi nella voce A1– Ricavi delle vendite e delle prestazioni** del conto economico ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile.

Sono escluse le transazioni che:

- ai sensi dell'OIC 12, sono classificate nella voce A5 – Altri ricavi;
- non hanno finalità commerciale.

I ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione non sono trattati nell'OIC 34, ma seguono le disposizioni riguardanti i lavori in corso su ordinazione di cui all'OIC 23.

La bozza dell'OIC 34

IFRS 15

- 1) Individuazione del contratto
- 2) Identificazione delle *performance obligations*
- 3) Determinazione del *transaction price*
- 4) Allocazione del *transaction price*
- 5) Iscrizione del ricavo sulla base del trasferimento del controllo sul bene/servizio venduto

OIC 34

- 1) Determinazione del prezzo complessivo del contratto
- 2) Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- 3) Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione
- 4) Rilevazione dei ricavi

La bozza dell'OIC 34

Definizioni

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.

La bozza dell'OIC 34

Raggruppamento di contratti

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

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

Art. 2423-bis del c.c.:

«Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

[...]

1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto

La bozza dell'OIC 34

1) *Determinazione del prezzo complessivo del contratto*

Il prezzo complessivo del contratto è desumibile dalle clausole del contratto. Se il prezzo complessivo non è immediatamente riscontrabile nel contratto, presentando degli elementi di variabilità, **si deve procedere con la valorizzazione di tali componenti variabili.**

Inoltre nella determinazione del prezzo complessivo **si tiene conto anche degli importi pagati al cliente che sono assimilabili a sconti** e quindi contabilizzati in **riduzione del prezzo complessivo.**

Viceversa, **gli importi pagati al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.**

La bozza dell'OIC 34

1) Determinazione del prezzo complessivo del contratto

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. [OIC 15, § 41 e ss.]

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. [OIC 15, § 31]

La bozza dell'OIC 34

1) *Determinazione del prezzo complessivo del contratto*

Corrispettivi variabili

I corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi e premi risultato) sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita **solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi.**

Se il corrispettivo aggiuntivo dipende dalla performance del cliente o dall'andamento di indici di mercato, allora **il criterio della ragionevole certezza non è soddisfatto finchè tali elementi non si sono verificati.**

Art. 2423-bis del c.c.:

«Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

[...]

2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio.

La bozza dell'OIC 34

1) Determinazione del prezzo complessivo del contratto

Sconti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche. Per stimare tale importo, la società può utilizzare uno dei metodi seguenti, scegliendo il metodo che secondo le sue aspettative consente di prevedere meglio l'importo del corrispettivo variabile:

- a) **la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo**. Tale metodo si applica quando la società prevede che possano realizzarsi **più di due scenari** (ad esempio, una penale che varia in funzione del numero di giorni di ritardo);
- b) **l'importo più probabile**, quando il contratto ha **soltanto due risultati possibili** (ad esempio, il contratto prevede una penale di importo fisso in caso di ritardata consegna).

La bozza dell'OIC 34

2) Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Al momento della rilevazione iniziale il redattore di bilancio deve procedere con **l'analisi del contratto** di vendita al fine di **stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione**. Nello specifico **devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promesse al cliente**. La **segmentazione** del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.

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

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

La bozza dell'OIC 34

2) Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Bilancio
abbreviato e
micro-imprese

Le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata e le micro-imprese** ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile, **possono non effettuare la segmentazione**, 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.**

La bozza dell'OIC 34

3) Valorizzazione delle unità elementare di contabilizzazione

Dopo aver determinato quali siano le **singole unità elementari** di contabilizzazione, è necessario procedere con la **valorizzazione di ciascuna di esse** allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione identificata.

La bozza dell'OIC 34

3) Valorizzazione delle unità elementare di contabilizzazione

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

Il prezzo complessivo è allocato a ciascuna unità elementare di contabilizzazione sulla base del rapporto:

$$\frac{\text{Prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione}}{\sum \text{dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto}}$$

I prezzi di vendita sono da considerarsi al netto degli sconti normalmente praticati.

La bozza dell'OIC 34

3) Valorizzazione delle unità elementare di contabilizzazione

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

Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è quello previsto contrattualmente a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati.

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

a) metodo della valutazione dei **prezzi di mercato**: la società stima il prezzo di vendita sulla base dei prezzi del mercato in cui opera. Questo metodo può anche prevedere il riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti della società per beni o servizi simili e l'aggiustamento di detti prezzi per riflettere i costi e i margini della società;

La bozza dell'OIC 34

3) Valorizzazione delle unità elementare di contabilizzazione

b) metodo dei **costi attesi più margine**: la società stima il prezzo di vendita sulla base dei costi sostenuti o da sostenere per adempiere il contratto e aggiunge un margine adeguato per il bene o servizio in questione;

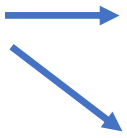
c) **metodo residuale**: la società stima il prezzo di vendita a sé stante del bene o del servizio in misura pari alla **differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi inclusi nel contratto**.

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

La bozza dell'OIC 34

4) *La rilevazione dei ricavi*

Dopo aver determinato il valore delle singole unità elementari di contabilizzazione la società dovrà procedere con lo stabilire il momento in cui rilevare il ricavo in bilancio sulla base del principio di competenza economica.

Il metodo di rilevazione dei ricavi è distinto tra  vendita di beni
prestazione di servizi

La bozza dell'OIC 34

4) La rilevazione dei ricavi: vendita di beni

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

- a) è avvenuto il **trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi** alla vendita;
- b) **l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile**; e
- c) il **processo produttivo dei beni è completato**. [OIC 15, § 29]

Nel valutare se il **trasferimento sostanziale dei rischi** sia avvenuto, la società tiene conto sia di fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica).

Tuttavia, **non tiene conto del rischio di credito**, in quanto incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio, ai sensi dell'OIC 15.

La bozza dell'OIC 34

4) La rilevazione dei ricavi: vendita di beni

Il **trasferimento sostanziale dei benefici** avviene quando la società trasferisce alla controparte **la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva**.

I benefici sono intesi come i **possibili flussi di cassa** che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene. Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre liberamente, **rivendendoli** in totale e completa autonomia, **concedendoli in affitto** o **utilizzandoli nella propria produzione**.

Alcuni esempi delle modalità con cui un'impresa può ottenere tali benefici sono i seguenti:

- a) l'uso del bene per la produzione di altri beni o per la prestazione di servizi;
- b) l'uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
- c) l'uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri; oppure
- d) la vendita o lo scambio dei beni.

La bozza dell'OIC 34

CASO 1: LICENZE

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

Il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico proporzionalmente **lungo la durata contrattuale** a meno che altri criteri non siano identificabili (ad esempio sulla base delle vendite).

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

La bozza dell'OIC 34

CASO 2: VENDITE CON OBBLIGO DI RIACQUISTO [OIC 12, Appendice B]

Nei casi in cui è previsto l'obbligo al riacquisto da parte del venditore, non avvenendo il trasferimento dei rischi e benefici, si procederà con la contabilizzazione dell'operazione come segue:

a) **prezzo di vendita inferiore al prezzo di riacquisto**: l'operazione avrà **natura finanziaria** e pertanto il venditore a pronti iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine.

La differenza tra prezzo di riacquisto (maggiore) e prezzo di vendita (minore) sarà imputata a conto economico per competenza come **oneri finanziari** (voce C17 - Interessi e altri oneri finanziari). La contropartita di tali oneri finanziari sarà il **debito verso il venditore a termine**. Tale debito si chiuderà al momento dell'operazione di retrocessione (ovvero quando sarà restituita la somma ricevuta maggiorata dei relativi oneri).

La bozza dell'OIC 34

.../.../n	Banca	1.000	
.../.../n	Debito verso X		1.100
.../.../n	Oneri finanziari	100	
31/12/n	Oneri finanziari		...
31/12/n	Risconti attivi	...	

La bozza dell'OIC 34

b) **prezzo di vendita superiore al prezzo di riacquisto**: l'operazione avrà **natura operativa** e pertanto il venditore iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale:

- un debito verso la controparte corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto;
- un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo di vendita ed il prezzo di riacquisto.

Tale risconto, che rappresenta il corrispettivo ricevuto per aver concesso l'uso del bene al compratore, sarà rilasciato a conto economico in **quote costanti come provento operativo** (voce A5 – Altri ricavi e proventi).

La bozza dell'OIC 34

.../.../n	Banca	1.000	
.../.../n	Debito verso X		900
.../.../n	Risconto passivo		100
31/12/n	Risconto passivo	...	
31/12/n	Altri ricavi e proventi		...

La bozza dell'OIC 34

CASO 3: VENDITE CON GARANZIA [OIC 31, Esempi, § 16]

La **garanzia di assistenza al cliente**, **prevista per legge**, può non essere separata dal bene **venduto** e quindi trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta. In tal caso la società **rileva il ricavo per l'intera vendita** e **valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione** che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto secondo le previsioni dell'OIC 31.

Tutte le altre garanzie prestate al cliente **sono unità elementari di contabilizzazione** da contabilizzare come un ricavo separato ai sensi del par. 17 del presente principio contabile.

La bozza dell'OIC 34

ESEMPIO 1: VENDITA CON GARANZIA EX LEGE

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

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

Analisi del contratto: una sola unità elementare di contabilizzazione:

- Vendita del bene

Valutazione afferente al trasferimento dei rischi e benefici:

- **Benefici:** trasferiti al cliente

- **Rischi:** esiste un rischio assistenza, stimato nel 10% dei prodotti venduti (10 unità)

La bozza dell'OIC 34

.../.../n	Ricavi di vendita		30.000
.../.../n	Clienti	30.000	
31/12/n	Accant. fondo rischi e oneri	2.200	
31/12/n	Fondo per rischi e oneri		2.200

La bozza dell'OIC 34

ESEMPIO 2: VENDITA CON GARANZIA AGGIUNTIVA

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

Analisi del contratto: due unità elementari di contabilizzazione:

- Vendita del bene
- Servizio di assistenza gratuita

Valutazione afferente al trasferimento dei rischi e benefici:

- vendita: hp trasferiti entrambi
- Servizio di assistenza: hp non trasferiti

La bozza dell'OIC 34

Determinazione del prezzo complessivo:

- **Vendita: 4.000**
- **Assistenza: 2.000 x 2 anni**

Vendita congiunta a 5.000 => sconto 1.000

Voce	Prezzo	%	Sconto	Prezzo
Vendita bene	4.000	66,7%	667	3.333
Assistenza	2.000	33,3%	333	1.667
Totale	6.000	100,0%	1.000	5.000

La bozza dell'OIC 34

.../.../n	Cliente	5.000	
.../.../n	Ricavi di vendita		3.333
.../.../n	Servizio di assistenza		1.667
31/12/n	Servizio di assistenza	...	
31/12/n	Risconti passivi		...

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.

La bozza dell'OIC 34

4) La rilevazione dei ricavi: vendita di beni

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.**

In contropartita la società iscrive una passività classificata tra i fondi oneri.

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

La bozza dell'OIC 34

ESEMPIO 1: VENDITA CON DIRITTO DI RESO

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

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

Analisi del contratto: una sola unità elementare di contabilizzazione

Valutazione afferente al trasferimento dei rischi e benefici:

- **Benefici:** trasferiti al cliente
- **Rischi:** esiste un rischio reso, stimato nel 5% dei prodotti venduti (25 unità)

La bozza dell'OIC 34

.../.../ n	Ricavi di vendita		50.000
.../.../ n	Clienti	50.000	
31/12/ n	Ricavi di vendita	2.500	
31/12/ n	Fondo per rischi e oneri		2.500
31/12/ n	Rimanenze di PF	1.750	
31/12/ n	Variazione di rimanenze di PF		1.750

La bozza dell'OIC 34

4) *La rilevazione dei ricavi: vendite di beni*

Bilancio
abbreviato e
micro-imprese

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro-imprese **possono non applicare quanto previsto in merito alla contabilizzazione delle vendite con diritto di reso.**

Tali società possono iscrivere in riduzione dei ricavi un **fondo oneri** per un importo pari alla **differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere.**

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

La bozza dell'OIC 34

.../.../	Ricavi di vendita		50.000
.../.../	Clienti	50.000	
31/12/	Ricavi di vendita	750	
31/12/	Fondo per rischi e oneri		750

La bozza dell'OIC 34

4) La rilevazione dei ricavi: prestazioni di servizi

I ricavi per prestazione di servizi sono rilevati al conto economico in base allo stato di avanzamento se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- a) l'accordo tra le parti prevede che il **diritto al corrispettivo per il venditore matura via via che la prestazione è eseguita**; e
- b) **l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.**

Lo **stato di avanzamento** può essere determinato con vari metodi. Il redattore di bilancio procederà con il metodo che conduce a una determinazione attendibile dei servizi prestati.

La bozza dell'OIC 34

4) La rilevazione dei ricavi: prestazioni di servizi

In relazione al tipo di operazione, i metodi possono essere rappresentati dalla:

a) proporzione tra **le ore di lavoro svolto** alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro; o [OIC 23, § 71 e ss.]

b) proporzione tra i **costi sostenuti** alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati [OIC 23, § 64 e ss.].

Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, **il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.**

La bozza dell'OIC 34

Valutazioni successive

Se, successivamente alla rilevazione iniziale, **la società rivede le proprie stime**, essa procede ad aggiornarne il valore per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.

Se interviene una modifica contrattuale che prevede una **prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa è contabilizzata separatamente**. In caso di sola modifica del corrispettivo o di sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

La bozza dell'OIC 34

Nota integrativa

Art. 2427, c. 1 del codice civile:

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

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

Art. 2423, c. 4, del codice civile:

“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia **effetti irrilevanti** al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.”

Ad esempio il redattore di bilancio può non effettuare la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti sull'ammontare complessivo dei ricavi.