

Spettabile

Organismo Italiano di Contabilità
c.a. Dr. Massimo Tezzon
Via Poli 29
00187 ROMA
staffoic@fondazioneoic.it

Roma, 17 luglio 2019

OGGETTO: Consultazione pubblica sul *Discussion Paper* sui ricavi.

Gentile Dottor Tezzon,

Vogliamo ringraziarVi, in primo luogo, per la possibilità che ci viene fornita di sottoporre alla Vostra attenzione il nostro contributo su un tema di così grande rilevanza.

La predisposizione di un principio contabile in tema di ricavi appare, allo stato attuale, un obiettivo che merita priorità rispetto ad altre iniziative di potenziale intervento sull'ordinamento contabile.

Le evidenze emerse dall'applicazione del nuovo *set* di principi introdotto nell'esercizio 2016, infatti, hanno reso chiara l'esigenza di introdurre disposizioni ad hoc per il trattamento di fattispecie ad oggi non regolate e di chiarire profili controversi nei quali le disposizioni contenute dei principi contabili non sembrano ispirate dalla stessa logica di fondo.

Riguardo al primo punto, segnaliamo l'opportunità di inserire regole volte a chiarire il comportamento da seguire in caso di:

- operazioni di vendita con trasferimento parziale di rischi e benefici;
- ricavi con corrispettivi variabili;
- trattamento delle modifiche contrattuali;
- ricavi da attività svolte nell'ambito di contratti di concessione (*rate-regulated activities*).

Con riguardo, invece, alle incongruenze riscontrabili nei diversi principi contabili, condividiamo le difficoltà – evidenziate anche nel *Discussion Paper* – di conciliare le disposizioni in tema di fondi, che impongono la rilevazione di un accantonamento a fronte di vendite con annesse campagne premi e di vendite con diritto di reso, con le disposizioni che subordinano la rilevazione del ricavo al trasferimento dei rischi e dei benefici oggetto della vendita (OIC 15) e con le disposizioni in tema di segmentazione del contratto (OIC 11):

Nel caso delle vendite con annesse campagne premi, un'applicazione ortodossa del principio che impone di segmentare il contratto nelle singole obbligazioni ad adempiere ai fini della rilevazione del ricavo dovrebbe implicare il differimento di una quota parte del ricavo conseguito con la vendita, piuttosto che l'accantonamento di un fondo.

Nelle vendite con diritto di reso, invece, dall'applicazione del principio generale che inibisce la rilevazione del ricavo in caso di mancato trasferimento dei rischi relativi alla proprietà del bene dovrebbe scaturire il divieto di iscrizione di ricavi laddove si ritenga significativo il rischio che il bene venga restituito o quando non si riesca a stimare in modo attendibile tale rischio. La rilevazione di un fondo a fronte del diritto di reso accordato al cliente dovrebbe essere ammessa soltanto quando il redattore del bilancio compia una valutazione “per masse” del proprio portafoglio vendite e sia in grado di determinare con un ragionevole grado di sicurezza la percentuale di vendite che non andrà a buon fine. L'OIC 31 non fa riferimento esplicito a nessuna di queste due cautele, e si limita a prevedere l'obbligo di rilevazione di un fondo senza alcun coordinamento con le disposizioni di cui all'OIC 15.

In considerazione degli aspetti dianzi ricordati, appare sicuramente opportuno predisporre un principio unico che riassume al suo interno regole sparse oggi in modo inorganico in principi diversi e, allo stesso tempo, completi il quadro normativo di riferimento.

Scelta del modello contabile di riferimento

Con riferimento ai due modelli proposti nel documento per la consultazione, riteniamo che, almeno per società di maggiori dimensioni, la scelta migliore sia quella di adottare

l'impianto normativo dell'IFRS 15, basato sul trasferimento del controllo e sulla segmentazione del contratto in distinte *performance obligations*.

Questa soluzione ha, prima di tutto, il pregio di consentire alle imprese che adottano i principi contabili nazionali e sono incluse in bilanci consolidati IAS/IFRS di utilizzare un unico approccio nella definizione della competenza dei ricavi per la reportistica interna e di gruppo. La scelta di non distanziare troppo le società su un fronte così delicato come quello dei ricavi appare opportuna anche se si considera l'esigenza di non differenziare in modo eccessivo, e ingiustificato, il trattamento contabile e fiscale dei soggetti OIC dai soggetti IAS-adopters.

Depongono a favore di questa soluzione anche altre considerazioni.

La prima è che la scelta di utilizzare il criterio fondamentale dell'IFRS 15 mette nelle condizioni di mutuare anche altre disposizioni dello stesso principio su profili attualmente non regolati ma che necessitano di un intervento normativo (è il caso, ad esempio, delle vendite a corrispettivo variabile e del trattamento delle modifiche contrattuali).

In più, il modello di determinazione della competenza basato sul trasferimento del controllo ha dato prova, nel primo anno di adozione da parte dei soggetti IAS-adopters, di non creare, almeno nel caso delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi, problemi applicativi superiori a quelli posti dall'OIC 15 nella sua attuale formulazione.

Ciò premesso, segnaliamo come il confronto con le imprese associate abbia evidenziato l'opportunità di non replicare tuttavia le disposizioni dell'IFRS 15 in tema di definizione dello stato avanzamento delle commesse e in tema di vendite con annesse campagne premio.

Per le commesse, i criteri di definizione dell'avanzamento oggi previsti dall'OIC 23 appaiono perfettamente in grado di individuare il corrispettivo contrattuale maturato e non sembra opportuno introdurre disposizioni quali quelle indicate nel paragrafo 35, lettera c), dell'IFRS 15 (la cui compatibilità con il codice civile, peraltro, appare dubbia).

Per le operazioni di vendita con annessa campagna premio, invece, l'obbligo di considerare l'attribuzione del premio come *performance obligation* distinta e, in quanto tale, generatrice di un autonomo "margine" economico, non riflette la sostanza effettiva di questi accordi, la cui marginalità è tutta da ricondurre alla prestazione principale del contratto. In queste circostanze, appare opportuno consentire alle imprese di rilevare ricavi soltanto a fronte della vendita del bene principale, mentre l'onere per la campagna dovrebbe essere gestito come componente di costo accessoria, da rilevare – tipicamente – attraverso l'utilizzo di un accantonamento. Peraltro, in molti casi questa campagna può avere una gestione molto peculiare, come nelle ipotesi in cui i punti-premio siano immessi in un circuito di scambio con quelli relativi a campagne indette da altre imprese.

Da un ultimo, con riguardo alla soglia dimensionale da considerare per rendere applicabile il modello concettuale dell'IFRS 15 – tenuto conto che si tratta di una soluzione che, con ogni probabilità, non complica il trattamento contabile rispetto ai criteri previsti attualmente – appare ragionevole che tale modello debba riguardare le società che superano i parametri dell'art. 2435-bis c.c. (imprese con bilancio in forma abbreviata). Rimane ferma, ovviamente, la possibilità di prevedere modalità di rappresentazione semplificate per i soggetti di minori dimensioni.

Tematiche ulteriori

Come già accennato in premessa, il nuovo principio sui ricavi rappresenta l'occasione per regolare fattispecie non disciplinate nell'attuale set di regole contabili.

A questo riguardo, in particolare, segnaliamo l'opportunità di affrontare nel nuovo principio i seguenti temi:

- inquadramento contabile dei contratti nei quali il soggetto che fattura la vendita agisce come agente;
- inquadramento contabile dei ricavi derivanti da accordi di concessione *rate-regulated*.

Rimanendo a disposizione per qualsiasi esigenza di chiarimento, l'occasione ci è gradita per porgere i più cordiali saluti.

Per Assonime

Per Confindustria

IL DIRETTORE GENERALE

IL DIRETTORE GENERALE

Stefano Micossi

Marcella Panucci

S. Micossi

Marcella Panucci