

Bologna, 4 marzo 2022

Spett. Fondazione OIC
staffoic@fondazioneoic.it

Oggetto: Osservazioni sulla proposta del nuovo principio OIC 34 “Ricavi”

Considerazioni generali

Il documento posto in consultazione rappresenta l’evidente tentativo d’introdurre nell’ordinamento contabile italiano parte del contenuto dell’IFRS 15, che sostituisce i precedenti IAS 11 e 18.

Una sostanziale differenza fra IAS 18 e IFRS 15 consiste nella sostituzione del concetto di “passaggio dei rischi e benefici” con quello di “passaggio del controllo di attività”, mentre nella bozza di OIC 34 – a nostro avviso opportunamente - non si nota tale sostituzione.

Nella bozza si può riscontrare una sovrapposizione, fra i concetti di “minor ricavo” e di “costo”, che normalmente non possono essere predefiniti indipendentemente dal sottostante rapporto (esistente o meno) con l’impiego di fattori della produzione, nel senso che il componente negativo di reddito derivante dall’impiego di fattori della produzione ha normalmente la natura di costo e non di minore ricavo. In sostanza, la definizione non può prescindere dall’insindacabile apprezzamento del redattore del bilancio, che è basato sulle scelte gestionali operate dall’imprenditore.

Un esempio è rappresentato dal diverso trattamento riservato alle operazioni di vendita con garanzia, rispetto a quelle con diritto di reso: per le prime si prevede che il rischio comporti l’iscrizione di un costo con contropartita a fondo rischi ed oneri, anche in alcuni casi, nei quali la garanzia non sia prevista dalla legge, mentre per le seconde il rischio dovrebbe comportare una riduzione del ricavo, mentre la contropartita sarebbe il medesimo fondo oneri.

L’argomento è chiaramente ripreso dall’IFRS 15, che, ai paragrafi B25 e B28, tratta i resi e le garanzie; dalla loro lettura, però, si evince che vi sono diverse aree di sovrapposizione, tanto che, al paragrafo B27 (vendita con diritto di reso), è così previsto: *“B27 I contratti che prevedono che il cliente possa restituire un prodotto difettoso e ottenere in cambio un prodotto funzionante devono essere valutati secondo le indicazioni sulle garanzie di cui ai paragrafi B28-B33.”*

In merito alla rappresentazione in bilancio del componente negativo di reddito connesso al “rischio” è bene osservare che ogni rischio può – teoricamente – essere coperto attraverso un contratto di assicurazione: se ciò avviene, il relativo premio è sicuramente un tipico costo d’esercizio, non configurabile come minor ricavo. Seguendo questo ragionamento, si potrebbe escludere che, nella generalità dei casi, il rischio possa essere interpretato come rettifica dei ricavi¹.

Da un punto di vista generale, esiste una difficoltà oggettiva nel redigere un isolato principio contabile riguardante i ricavi, che rappresentano uno soltanto (seppur di grande rilievo) degli

¹ A questo proposito bisogna segnalare che l’art. 2425-bis c.c., allorché prevede che i ricavi devono essere iscritti in bilancio al netto dei resi, si riferisce, ovviamente, ai resi effettuati e non a quelli solo temuti, per i quali, invece, a nostro avviso, deve essere iscritto un costo, con contropartita un fondo rischi.

elementi del conto economico: non sembra infatti sufficiente definire il concetto di ricavo (o di minor ricavo), in assenza della definizione di costo, ma, soprattutto, non si può parlare di costi e ricavi d'esercizio, senza inquadrare il problema nell'ambito del principio di competenza economica, purtroppo ridimensionato nella pur ottima nuova versione dell'OIC 11.

Non giova, a tal proposito, averlo inserito nell'OIC 15, che nulla ha a che vedere con l'argomento.

L'auspicio è che, finalmente, l'OIC proceda a redigere uno o più documenti, atti a fornire suggerimenti sul trattamento contabile e l'iscrizione in bilancio dei vari elementi del conto economico, così come ha fatto per quelli dello stato patrimoniale, nel rispetto dei principi contenuti nell'art. 2423-*bis* del codice civile e della struttura obbligatoria del prospetto di conto economico, dettata dall'art. 2425, che risponde appieno al sistema contabile del reddito, secondo la dottrina economico aziendale dell'Europa continentale.

Commenti sui singoli punti

Nel capitolo "**Definizioni**" leggiamo il par. 8, che così recita:

"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."

Il paragrafo non è di facile interpretazione, senza aver letto le motivazioni alla base delle decisioni assunte. Da queste ultime si potrebbe evincere che tali operazioni non commerciali siano esclusivamente le permutate senza conguaglio. Trattandosi di definizione, essa ha un carattere generale e pertanto una specificazione in tal senso, se condivisa, sarebbe opportuna. In caso contrario, visto che le definizioni riguardano generalmente i ricavi, non è chiaro come si faccia a conseguire un ricavo, effettuando un'operazione con lo scopo di procurarsi un bene, tranne, come detto, nel caso di permutate. Inoltre, l'improprio (ma assai diffuso) utilizzo del termine "transazione" non consente di sapere se trattasi di acquisto, di vendita, o di altro contratto e da parte di chi; poi, non si sa a cosa siano "analoghe" le caratteristiche del bene, non meglio identificato.

Passando al capitolo "**Rilevazione iniziale**", possiamo osservare che il termine, contrapposto a quello di "*valutazioni successive*", ha riguardato sinora dei concetti riferibili agli elementi dell'attivo e del passivo. Essendo ora riferito ad un "flusso" (i ricavi), sarebbe auspicabile una precisazione sull'utilizzo dei termini "rilevazione iniziale" e "valutazione successiva", che potrebbero essere interpretati nel senso di "scritture contabili di gestione" il primo e "scritture di fine esercizio" il secondo.

Dal contesto, invece, si ritiene che l'aggettivo "iniziale" non riguardi soltanto il momento in cui viene rilevato il ricavo in contabilità generale, ma anche quello nel quale si operano le "valutazioni di fine esercizio", mentre le "valutazioni successive" sono quelle relative agli esercizi successivi a quello in chiusura e, quindi, non riguardano affatto la voce "ricavi" iscritta nel conto economico dell'esercizio precedente.

Il paragrafo 26, nel trattare i ricavi delle vendite con diritto di reso, così prevede:

"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".

L'argomento viene ripreso nell'esempio E11, nel quale sono riportate anche le scritture contabili (si ritiene tutte rientranti nel concetto di "rilevazioni iniziali"). Viene poi specificato che *"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".*²

La scrittura suggerita, quindi è: *dare* rimanenze finali, *avere* variazione delle rimanenze.

Per ben comprendere la *ratio* della scrittura è necessario inquadrarla nella tempistica delle registrazioni di fine esercizio riguardanti le rimanenze, nella fattispecie quelle di magazzino: il c/variazione delle rimanenze si apre in *dare* con la scrittura *"variazione delle rimanenze a rimanenze iniziali"*; le rimanenze finali risultanti dall'inventario vengono inserite con la scrittura *"rimanenze finali a variazione delle rimanenze"*, alla quale seguirà un'altra scrittura identica per l'importo relativo al costo stimato del bene che probabilmente verrà reso.

In definitiva, sul risultato del conto economico incide soltanto la differenza fra la diminuzione del ricavo ed il "rinvio di un costo virtuale", attraverso il c/variazione delle rimanenze, con effetto del tutto uguale a quanto viene previsto, molto più sobriamente, per i bilanci in forma abbreviata.

Bisogna però rilevare che, così facendo, nel bilancio ordinario appaiono in attivo delle rimanenze che comprendono anche elementi inesistenti; la soluzione proposta, quindi, oltre a presentare un'inutile complicazione, comporta anche la presenza nell'attivo di un valore sicuramente errato. Ci si domanda, infatti, in base a quale norma si possa iscrivere nell'attivo dello stato patrimoniale sotto la voce rimanenze di magazzino, il valore di un bene, non presente, che è solo probabile che entrerà in futuro.

Come detto, l'argomento è ripreso dall'IFRS 15; in particolare, il paragrafo B21 così prevede:

"B21 Per contabilizzare il trasferimento di prodotti con diritto di resa (e alcuni servizi che sono forniti con diritto di rimborso), l'entità deve rilevare tutti i seguenti elementi:

- a) i ricavi provenienti da prodotti trasferiti per l'importo del corrispettivo al quale l'entità prevede di avere diritto (pertanto non sono rilevati i ricavi provenienti dai prodotti per i quali è prevista la resa);*
- b) una passività per rimborsi futuri e*
- c) un'attività (e il corrispondente aggiustamento del costo delle vendite) per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri."*

Per ben comprendere la causa delle complesse modalità di registrazione suggerite nella bozza, è particolarmente significativo il passaggio dell'IFRS 15 contenuto alla lettera c) del paragrafo in precedenza riportato: dopo aver previsto che in bilancio non vadano indicati i ricavi relativi ai prodotti per i quali è prevista la possibilità di rimborso, viene testualmente richiesto *"il corrispondente aggiustamento del costo delle vendite"*. Si tratta di un evidente riferimento ad un modello contabile tipico del sistema patrimoniale, tuttora vigente in ambiente anglo americano³, normalmente destinato a rilevare l'utile lordo del prodotto, confrontando il ricavo di vendita con il "costo industriale del prodotto" oggetto della vendita. In quest'ultimo mastro vengono raccolti tutti i costi industriali riferibili al prodotto finito.

² Si fa notare che, se il bene è stato acquisito o prodotto nell'esercizio, nel sistema contabile del reddito adottato in Italia, esso non è mai stato iscritto nel conto magazzino.

³ In Italia è stato abbandonato nella prima metà del secolo scorso.

Nel paragrafo B23 viene chiaramente indicato che *“Per gli importi ricevuti (o ricevibili) ai quali non prevede di avere diritto, l’entità non deve rilevare i ricavi quando trasferisce i prodotti al cliente, ma deve rilevare gli importi ricevuti (o ricevibili) come passività per rimborsi futuri”*. Pertanto, la contropartita avere dell’entrata di liquidità o del sorgere del credito relativo alla vendita di tali beni non riguarda i ricavi, ma i debiti ipotetici verso i clienti.

Infine, il paragrafo B25 chiarisce che *“L’attività rilevata per rappresentare il diritto dell’entità a recuperare i prodotti dal cliente all’atto dell’estinzione della passività per rimborsi futuri deve essere valutata inizialmente in riferimento al precedente valore contabile del prodotto (per esempio, quando era inserito nelle rimanenze) diminuito di eventuali costi previsti per il recupero (comprese possibili riduzioni del valore dei prodotti resi).”*⁴

In altre parole, il principio internazionale non prevede che si debba fittiziamente aumentare il magazzino, ma chiede che si rilevi un’attività, che ha la natura di credito (anch’esso ipotetico)⁵, a parziale compensazione del debito previsto al paragrafo B23.

In definitiva, si suggerisce di non prevedere trattamenti differenziati fra società con bilancio ordinario e società con bilancio abbreviato e di mantenere la soluzione prevista per le seconde. Se, però, non si vuole fare a meno di riprendere il testo dell’IFRS 15, si suggerisce di seguire esattamente il modello di contabilizzazione indicato, pur tenendo conto che nel nostro sistema non esiste un conto di contabilità generale che rilevi il *“costo delle vendite”*.

Cordiali saluti,

Prof. Gianfranco Capodaglio
Dottore commercialista e revisore legale iscritto all’ODCEC di Bologna

Dott. Vanina Stoilova Dangarska
Dottore commercialista e revisore legale iscritto all’ODCEC di Rimini

⁴ Si suggerisce di riprendere l’ipotesi prevista dall’IFRS 15, che il bene reso possa avere un valore inferiore al suo costo.

⁵ Infatti, il principio prevede l’iscrizione di un’attività che rappresenta il diritto a ricevere un bene e non il bene stesso.