PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI OIC,
NOVITÀ E SVILUPPI FUTURI

OIC 34 - RICAVI

Dott.ssa Nadia De Santis
Technical Manager OIC

31 gennaio 2024

AGENDA

- Il progetto sui ricavi
- Ambito di applicazione
- Rilevazione iniziale
  - Raggruppamento dei contratti e determinazione prezzo complessivo
  - Identificazione delle unità elementari di contabilizzazione
  - Valorizzazione e allocazione delle unità elementari di contabilizzazione
  - Ricavi per vendita di beni
  - Ricavi per prestazioni di servizi
- Valutazioni successive
- Nota Integrativa
- Guida applicativa

Il progetto dei ricavi

IL PROGETTO SUI RICAVI

2017 – pubblicazione survey

2019 pubblicazione Discussion Paper

Novembre 2021 – pubblicazione Exposure Draft

Marzo 2022 – termine consultazione su ED Riesame

decisione del CdG di posticipare data di entrata in vigore a partire dal

A – pubblicazione Nuovo OIC

IL PROGETTO SUI RICAVI

Perché un Principio sui ricavi	• Numerosi stakeholder hanno segnalato che le disposizioni sui ricavi, contenute nei principi contabili, non sempre sono state ritenute sufficienti per rappresentare le diverse, e talvolta complesse, tipologie di transazioni poste in essere dalle società.
Finalità	• Il principio contabile OIC 34 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione e valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.
Pubblicazione e data di entrata in vigore	• Il principio è stato pubblicato il 19 aprile 2023. • Si applica ai bilanci 2024.
Disposizioni di prima applicazione	• Eventuali effetti derivanti dall'applicazione dello stesso sono rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 per i cambiamenti di principi contabili. È consentita la possibilità di non rettificare i dati comparativi ma solo il PN. • È inoltre consentita l'applicazione prospettica.

Ambito di applicazione

AMBITO DI APPLICAZIONE

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*.

Rilevazione iniziale

RILEVAZIONE INIZIALE - FASI

- Raggruppamento dei contratti
- Determinazione del prezzo complessivo
- Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione (UEC)
- Valorizzazione delle UEC
- Rilevazione dei ricavi

Nel caso di contratti semplici non è necessario effettuare tutte le valutazioni previste dal principio.

RAGGRUPPAMENTO DEI CONTRATTI E DETERMINAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO

Determinazione del prezzo complessivo:

desumibile dal contratto e considerando tutti gli elementi di variabilità

Raggruppamento 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:

- 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.

Importi pagati al cliente

Considerare gli importi pagati al cliente. Quelli assimilabili a sconti vanno 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

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.

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).

RAGGRUPPAMENTO DEI CONTRATTI E DETERMINAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO

ESEMPIO

Contabilizzazione importo da pagare al cliente

Caso	Analisi
Una società che produce elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 1 milione. Il cliente è una società di retail a cui è riconosciuto un importo iniziale di euro 50.000 per adeguare i propri negozi ai prodotti acquistati dalla società.	La società nel determinare il prezzo complessivo del contratto, valuta che l'importo pagato al cliente è assimilabile ad uno sconto e pertanto lo contabilizza in riduzione dei ricavi.

RAGGRUPPAMENTO DEI CONTRATTI E DETERMINAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO

Determinazione del prezzo complessivo:

Attualizzazione dei flussi

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

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese possono non applicare le previsioni sull'attualizzazione dei flussi.

Regolamento con altra attività

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.

IDENTIFICAZIONE DELLE UNITA' ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

La **segmentazione** del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente (OIC 11). Ci sono però delle eccezioni:

- i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti tra loro (ie non possono essere utilizzati separatamente dal cliente)
- una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società (eg concorsi a premio)
- garanzie ex lege
- contratti non complessi dove la separazione produce effetti irrilevanti (presunzione per le imprese di minori dimensioni)

ECCEZIONI

IDENTIFICAZIONE DELLE UNITA' ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

ESEMPIO Contabilizzazione operazioni a premio:	**Esenzione** Il redattore del bilancio non procede con la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando: … - una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società
	Caso I clienti di un Supermercato ottengono un punto per ogni euro speso ed è previsto che ogni 100 punti il cliente ha diritto ad avere 1 euro di sconto su acquisti futuri oppure al raggiungimento di 1.000 punti ha la possibilità di ottenere un premio in natura (per esempio giocattoli).
	Rappresentazione contabile dell'operazione Durante l'esercizio 202X i clienti acquistano prodotti per euro 1.000.000. La società al 31.12.202X effettua una propria valutazione e assume, per semplicità, che tutti i clienti opteranno per lo sconto su acquisti futuri. Pertanto a fine esercizio rettifica i ricavi per euro 10.000. Se invece al termine della raccolta punti, il cliente può solo ottenere un premio in natura la società stima il costo che prevede di sostenere per acquistare i giocattoli che regalerà ai clienti che raggiungono i 1.000 punti e rileva un fondo oneri senza rettificare i ricavi.

VALORIZZAZIONE E ALLOCAZIONE DELLE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

- Il prezzo complessivo è allocato sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto.
- Il prezzo di vendita delle singole unità è quello previsto contrattualmente a meno che non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati.
- In assenza di un prezzo di riferimento, il prezzo di vendita è stimato con i seguenti metodi:
  - metodo della valutazione dei prezzi di mercato
  - metodo dei costi attesi più margine
  - metodo residuale

VALORIZZAZIONE E ALLOCAZIONE DELLE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

ESEMPIO

Contabilizzazione sconto ed allocazione dello sconto

Caso

Una società che produce e vende i prodotti A, B C stipula un contratto con un cliente per un prezzo totale pari ad euro 1.000. Da listino prezzo gli stessi hanno i seguenti prezzi:

Prodotto	Prezzo
A	400
B	350
C	350
Totale	**1.100**

Il contratto include quindi uno sconto implicito di euro 100 che la società, alloca proporzionalmente alle singole unità elementari di contabilizzazione. Tuttavia, poiché la società è solita vendere insieme i prodotti B e C per un prezzo pari ad euro 600 ed il prodotto A ad un prezzo pari ad euro 400, la società alloca lo sconto di euro 100 ai soli prodotti B e C.

RICAVI PER VENDITA DI BENI

- I **ricavi da vendita di beni** sono rilevati quando è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita e l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.
- **Rischi - il principio**:
  - non specifica quali rischi devono essere considerati e quali no;
  - richiede al redattore di bilancio di fare una propria valutazione dei rischi attraverso l'analisi delle clausole contrattuali e dell'esperienza storica;
  - esclude il rischio di credito.
- **Benefici**:
  - sono i possibili flussi di cassa che si possono ottenere dal bene;
  - sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporne liberamente, rivendendoli, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione.

RICAVI PER VENDITA DI BENI

ESEMPIO Contabilizzazione vendite con consegna differita	**Caso** Una società alla data del 01.01.202X conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un macchinario e di alcuni pezzi di ricambio particolarmente ingombranti. Il prezzo complessivo del contratto è pari a euro 60.000. Al 31.12.202X la società consegna il macchinario al cliente che ne prende pieno possesso. Tuttavia, i pezzi di ricambio, per accordi con il cliente, rimangono presso la società venditrice per 2 anni. Al 31.12.202X il cliente ha pieno titolo legale sui pezzi di ricambio e la società venditrice non può utilizzare quei beni. La società venditrice non è responsabile per il deterioramento fisico e tecnologico dei pezzi di ricambio, è responsabile solo in caso di furto dei pezzi di ricambio. **Analisi** La società individua tre unità elementari di contabilizzazione e procede alla seguente allocazione: Macchinario: euro 40.000 Pezzi di ricambio: euro 15.000 Servizio di custodia per due anni: euro 5.000 **Contabilizzazione** Alla data di chiusura del bilancio la società venditrice conclude che è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio (l'unico rischio che resta in capo alla società venditrice è il rischio di furto). Pertanto al 31.12.202X la società rileva ricavi per euro 55.000 per la vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio. I ricavi relativi al servizio di custodia, saranno rilevati pro-quota nei due esercizi successivi.

RICAVI PER 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), la società:
  - iscrive un fondo oneri per l'importo che si prevede di dover rimborsare al cliente;
  - riduce i ricavi in contropartita del fondo oneri e
  - rileva una attività tra le rimanenze ripristinando il costo del bene venduto che si prevede sarà restituito.
- **Modello semplificato per piccole e micro imprese** - il fondo oneri è pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare e il costo del bene venduto. Non avviene lo stanziamento dell'attività.

RICAVI PER VENDITA DI BENI - RESI

ESEMPIO 1
Contabilizzazione vendite con diritto di reso:

Caso

Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di 100 euro ciascuno, nel corso del 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)

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C) IV	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.

RICAVI PER VENDITA DI BENI - RESI

ESEMPIO 1 Contabilizzazione vendite con diritto di reso:

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.

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.500	
B)	Fondo per rischi ed oneri		2.500
C) 16)	Attività per resi attesi	1.750	
A)2)	Variazioni delle rimanenze		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

RICAVI PER VENDITA DI BENI - RESI

ESEMPIO 2
Contabilizzazione vendite con diritto di reso:

Caso

Una società che produce beni vende ad un cliente 100 unità del prodotto A, 150 unità del prodotto B e 70 unità del prodotto C ad un prezzo unitario rispettivamente di euro 43, euro 51 e euro 65. Il costo unitario del prodotto A è di euro 30, del prodotto B di euro 40 e del prodotto C è di euro 50.
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.

Identificazione, valorizzazione e allocazione delle UEC

PRODOTTO	COSTO MAGAZZINO	QUANTITA'	PREZZO VENDITA	RICAVO	VALORE RESO	VALORE ATTIVITA'
A	30	100	43	4.300 = 43 x 100	430 = 43 x 10	300 = 30 x 10
B	40	150	51	7.650 = 51 x 150	765 = 51 x 15	600 = 40 x 15
C	50	70	65	4.550 = 65 x 70	455 = 65 x 7	350 = 50 x 7
TOTALE				16.500	1.650	1.250

RICAVI PER VENDITA DI BENI - RESI

ESEMPIO 2 Contabilizzazione vendite con diritto di reso

Rilevazione dei ricavi

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		16.500
C) IV	Disponibilità liquide	16.500	

Stanziamento del fondo oneri per resi e iscrizione attività

La società iscrive un ricavo da vendita pari ad euro 16.500 ed un fondo oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di euro 1.650) in contropartita del ricavo.

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.650	
B)	Fondo per rischi ed oneri		1.650

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 1.250) in contropartita della variazione

31.12.202X		Dare	Avere
C) 16)	Attività per resi attesi	1.250	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze		1.250

RICAVI PER PRESTAZIONE DI SERVIZI

- I ricavi per prestazione di servizi sono rilevati in base allo stato di avanzamento se:
  - Il contratto prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore matura via via che la prestazione è eseguita; e
  - l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.
- Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi:
  - 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.
- Se la società non può rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.

RICAVI PER VENDITA DI BENI E PRESTAZIONE DI SERVIZI

ESEMPIO Contabilizzazione vendite di beni e servizi:

Contabilizzazione nel bilancio in forma ordinaria

Una società alla data del 01.01.202X conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un'auto per euro 25.000. Il prezzo dell'automobile include 4 tagliandi gratuiti per i successivi 4 anni.
La società individua 2 unità elementari di contabilizzazione:

- Vendita del bene
- Prestazione del servizio (4 tagliandi)

Procede con la valorizzazione delle componenti tenendo conto del proprio listino prezzi, per cui il valore dei tagliandi è di euro 500 ciascuno, mentre l'auto vale euro 23.000.

Per quanto riguarda la vendita dell'auto, rileva il ricavo al momento della consegna del bene per euro 23.000 ed iscrive un risconto per i futuri tagliandi che verranno effettuati.

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		23.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
E	Risconto passivo		2.000

31.12.202X+1		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		500
E	Risconto passivo	500	

Quest'ultima scrittura viene effettuata nei tre esercizi successivi.

RICAVI PER VENDITA DI BENI E PRESTAZIONE DI SERVIZI

ESEMPIO Contabilizzazione vendite di beni e servizi:

Contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata e micro imprese

Poiché si tratta di un contratto non complesso la cui separazione in singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe effetti irrilevanti, la società valuta di poter usufruire dell'opzione prevista dal PC.

Pertanto la società rileva il ricavo relativo all'unica unità elementare di contabilizzazione (la vendita dell'auto) per euro 25.000 ed iscrive un fondo oneri pari al costo che stima di dover sostenere per adempiere alla propria obbligazione di effettuare i tagliandi. Stima di sostenere costi per euro 1.200.

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		25.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
B)13)	Accantonamento a fondi rischi e oneri	1.200	
B)	Fondo per rischi e oneri		1.200

Valutazioni successive

VALUTAZIONI SUCCESSIVE

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

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

Nota Integrativa

NOTA INTEGRATIVA – BILANCIO IN FORMA ORDINARIA

Con riferimento ai ricavi, 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*"; e

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

Nel fornire le informazioni di cui al numero 1 comma 1 dell'articolo 2427 codice civile 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 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.

Guida applicativa

GUIDA APPLICATIVA

- Vendita con garanzia
- Cessione di licenze
- Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi
- Vendite con obbligo di riacquisto
- Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate
- Costi per l'ottenimento del contratto
- Contratti onerosi

VENDITA CON GARANZIA

La contabilizzazione delle vendite con garanzia si differenzia a seconda che si tratti di garanzia ex lege o meno:

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

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

VENDITA CON GARANZIA

ESEMPIO Contabilizzazione vendite con garanzia ex lege:

Contabilizzazione 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 euro 300 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 primi due anni successivi alla vendita.
La società procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che il cliente richiederà assistenza per il 10% dei prodotti (pari a 10 unità di prodotti) e quindi valuta di aver trasferito sostanzialmente tutti i rischi. Pertanto, la società a fronte del ricavo da vendita pari ad euro 30.000 iscrive un fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto (pari a euro 2.200).

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		30.000
C) IV)	Disponibilità liquide	30.000	
B I 3)	Accantonamento a fondi rischi e oneri	2.200	
B)	Fondo rischi e oneri		2.200

VENDITA CON GARANZIA

ESEMPIO Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva:

Contabilizzazione 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 primi due anni successivi alla vendita.
La società determina che il prezzo complessivo è pari a euro 5.000 ed alloca tale importo alle singole unità elementari di contabilizzazione. Ai fini dell'allocazione la società considera quanto indicato nel proprio listino prezzi in relazione al bene fornito ed all'assistenza. Rispettivamente, l'uno è venduto solitamente ad euro 4.000 euro e l'assistenza ad euro 2.000 per due anni. Poiché la società è solita vendere insieme le due forniture ad un prezzo di euro 5.000, la società considera uno sconto implicito di euro 1.000 ed alloca così il prezzo complessivo:

Prodotto	Prezzo
Fornitura bene	3.333 (4.000 : 6.000 x 5.000)
Assistenza	1.667 (2.000 : 6.000 x 5.000)

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.

CESSIONE DI 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

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.

CESSIONE DI LICENZE

ESEMPIO 1 **Cessione licenze**	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. 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 2 **Cessione licenze**	Una società di software concede ad una società una licenza per l'utilizzo di un software per i successivi 5 anni ad un canone mensile di euro 2.000. La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza. Il cliente per utilizzare la licenza software ha necessità di aggiornamenti periodici. La società conclude che deve effettuare ulteriori attività (per esempio la realizzazione degli aggiornamenti periodici) per permettere l'uso della licenza al cliente e pertanto rileva i ricavi proporzionalmente lungo la durata del contratto.
ESEMPIO 3 **Cessione licenze**	Una società di moda concede ad un'altra società la licenza per l'utilizzo del marchio X per i successivi 4 anni. Il contratto prevede che la società venditrice si impegni a continuare a pubblicizzare il marchio per i successivi 4 anni. La società che acquisisce la licenza deve pagare un canone mensile di euro 3.000 e royalties pari al 2% del totale delle vendite annue del prodotto con marchio X. La società conclude che deve rilevare i ricavi derivanti dalla cessione della licenza lungo la durata del contratto. Infatti, al momento della cessione della licenza, la società deve continuare a pubblicizzare il marchio per i prossimi 4 anni, e quindi il cliente in tale momento non ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza stessa.

SOCIETÀ CHE AGISCE PER CONTO PROPRIO O PER CONTO DI TERZI

Quando in una transazione è coinvolta una terza parte oltre al venditore ed al cliente, è necessario che la società venditrice proceda con una valutazione di tutti gli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o per conto di terzi

Principal (sta agendo per conto proprio)	Agent (sta agendo per conto di terzi)
► **Ricavo della vendita al lordo dei costi sostenuti per l'acquisto del bene**	► **Ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene**

Gli elementi da prendere in considerazione, anche disgiuntamente, per determinare se una società agisce per conto proprio sono i seguenti:

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

VENDITE CON OPZIONE/OBBLIGO DI RIACQUISTO

Cfr. Artt. 2424-bis, 2425-bis C.c.

- Obbligo di riacquisto a termine da parte del venditore (***forward***)
- **Opzione *call*** di riacquisto a termine esercitabile dal venditore
- **Opzione *put*** di rivendita a termine esercitabile dal cliente

Il venditore è **ragionevolmente certo** che l'opzione **NON** verrà esercitata?

SI

L'operazione è un vendita di beni e il ricavo è riconosciuto a conto economico

NO

Se il prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto, **l'operazione ha la natura di una locazione** e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e 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 per competenza in quote costanti come provento operativo (voce A5 – Altri ricavi e proventi).

Se il prezzo di vendita è inferiore al prezzo di riacquisto, **l'operazione ha natura finanziaria** e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito di finanziamento verso il venditore a termine. La differenza tra prezzo di riacquisto (maggiore) e prezzo di vendita (minore) è imputata a conto economico per competenza come onere finanziario (voce C17 – Interessi e altri oneri finanziari) in contropartita al 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)

VENDITE CON OPZIONE/OBBLIGO DI RIACQUISTO

2 **Opzione *call*** di riacquisto a termine esercitabile dal venditore

3 **Opzione *put*** di rivendita a termine esercitabile dal cliente

Il venditore è **ragionevolmente certo** che l'opzione **NON** verrà esercitata?

OIC34. A.12: La valutazione della ragionevole certezza tiene conto, se rilevante: dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali. **Nel caso di vendite con opzioni *call* o *put*, tra gli elementi contrattuali particolare rilievo assume il prezzo di esercizio dell'opzione**

VENDITE CONDIZIONATE

Condizione sospensiva	Condizione risolutiva
► Il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione si verifichi e ha effettuato la prestazione (ad esempio la vendita di un bene è condizionata all'autorizzazione di una terza parte)	► il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione non si verifichi (ad esempio la vendita di un bene è annullata ed il bene è restituito se si verifica un determinato evento)

COSTI PER L'OTTENIMENTO DEL CONTRATTO

I costi per l'ottenimento del contratto di vendita sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se

Sono sostenuti specificatamente per un contratto di vendita

L'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo

I costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita

Se si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante gli stessi possono essere rilevati come costo direttamente a conto economico quando sostenuti.
I costi che saranno recuperati tramite il contratto di vendita nello stesso esercizio in cui sono sostenuti sono rilevati a conto economico.
I costi per l'ottenimento del contratto che sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto sono contabilizzati a conto economico.

CONTRATTI ONEROSI

In presenza di un contratto di vendita oneroso (i.e. quando i costi attesi per adempiere ad un contratto di vendita sono superiori al prezzo complessivo del contratto stesso), la società rileva la perdita attesa secondo le disposizioni dell'OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*.

GRAZIE