

BILANCIO

Le semplificazioni previste dall'OIC 34 per i bilanci “abbreviati” e “micro”

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori



Com'è noto, a partire dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio **dal 1° gennaio 2024**, o da data successiva, sarà applicabile il nuovo principio contabile che disciplina la **rilevazione dei ricavi**, ovverosia l'OIC 34.

L'Organismo Italiano di Contabilità, in risposta ai numerosi *stakeholders* che hanno segnalato come le disposizioni riguardanti i ricavi, contenute in diversi principi contabili già applicabili, non sempre fossero sufficienti per rappresentare le diverse, e talvolta complesse, tipologie di transazioni poste in essere dalle imprese, ha emanato, nell'aprile 2023, un **apposito principio contabile per disciplinare organicamente le modalità di rilevazione degli stessi**.

Nel farlo, a valle della pubblica consultazione, iniziata con una *survey* nel 2017, cui ha fatto seguito la diffusione di un *“discussion paper”* nel febbraio 2019, è stata adottata un'**impostazione molto simile a quella prevista nell'ambito dei principi contabili internazionali**, in particolare dell'IFRS 15.

In linea generale, infatti, è stato recepito il cd. **“five steps model”**, declinato, in estrema sintesi, nei seguenti passaggi:

1. raggruppamento dei contratti (eventuale): 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;

2. determinazione del prezzo complessivo;

3. identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione (UEC);

4. valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;

5. rilevazione dei ricavi.

Senza entrare, in questa sede, nel dettaglio di ciascuno dei passaggi sopra elencati, risulta evidente come un'applicazione generalizzata di un simile approccio comporterebbe un **significativo aggravio di oneri amministrativi**, soprattutto per le **imprese di minori dimensioni**.

Per tale motivo, come prefissato nel *discussion paper* – ove era stato evidenziato che il progetto sui ricavi dovesse essere condotto cercando di **ridurre al minimo gli oneri amministrativi per le imprese, in particolare, per quelle di minori dimensioni** – sono state previste **deroghe e semplificazioni** per le imprese che redigono il **bilancio in forma abbreviata** ai sensi dell'[articolo 2435-bis cod. civ.](#) e per le micro-imprese di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#).

Una prima semplificazione rivolta a tali categorie di imprese è prevista ai fini dell'individuazione del **prezzo complessivo del contratto**, laddove è stabilito che le stesse possono **evitare di attualizzarne i flussi finanziari futuri** al tasso di interesse di mercato anche nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi, senza corrispondere di interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di mercato.

Ciò, peraltro, coerentemente con la possibilità di valutare i crediti e i debiti al valore nominale e senza tener conto dell'attualizzazione concessa ai medesimi soggetti dagli [articoli 2435-bis](#) e [2435-ter cod. civ.](#).

Un'ulteriore deroga, invocabile, tuttavia, in tal caso, dalla generalità delle imprese, ivi comprese quelle di più rilevanti dimensioni, informata al cd. **“principio di rilevanza”** di cui all'[articolo 2423, comma 4, cod. civ.](#), riguarda **l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione**.

In particolare, al paragrafo 18 dell'OIC 34, viene previsto che, in presenza di **contratti non particolarmente complessi**, per i quali **la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe effetti irrilevanti**, l'impresa può **astenersi dall'analisi contrattuale** finalizzata a stabilire quali sono le unità elementari da contabilizzare separatamente.

In tal caso, come si legge nelle motivazioni poste alla base delle decisioni assunte dall'OIC, le imprese potranno **rilevare l'intero ricavo al momento della vendita e valuteranno l'iscrizione di un fondo per oneri futuri** a fronte del costo che prevedono di sostenere per le prestazioni che effettueranno negli esercizi successivi.

Nel medesimo paragrafo viene peraltro precisato che si presume che possano ricorrere a tale semplificazione le imprese che **redigono il bilancio in forma abbreviata o quello delle micro-imprese**.

Tuttavia, a tale specifico riguardo, sempre da quanto riportato nelle motivazioni poste alla base delle decisioni assunte, emerge come tale **“presunzione”** non venga data per **“assoluta”**.

Si legge, infatti, che *“La valenza del postulato della rilevanza risulta particolarmente avvertita nelle piccole e medie imprese. In linea generale ed astratta, infatti, i contratti da loro stipulati non dovrebbero essere particolarmente complessi considerando le caratteristiche della loro ordinaria operatività. Va da sé, quindi, che laddove le imprese di minori dimensioni che osservano il disposto dell'articolo 2435-bis e dell'articolo 2435-ter del cod. civ., dovessero stipulare contratti complessi di importo significativo dovranno procedere all'identificazione delle singole unità di contabilizzazione. In questo contesto, per contratti complessi si intendono quei contratti che prevedono che a fronte di un unico corrispettivo contrattuale la società debba effettuare più prestazioni che verranno svolte in esercizi futuri conseguendo un'elevata marginalità. In simili circostanze la separazione delle unità di contabilizzazione assume un ruolo dirimente ai fini della correttezza e trasparenza del bilancio, perché consente di contabilizzare i margini delle diverse prestazioni negli esercizi in cui le stesse sono effettuate”*.

Viene così **lasciato al redattore del bilancio l'onere di valutare la significatività dell'importo e l'elevata marginalità**, ricorrendo le quali anche le imprese di minori dimensioni dovrebbero procedere con l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione.

Un'altra semplificazione che il principio contabile prevede per le imprese di minori dimensioni è quella inherente alla **contabilizzazione delle vendite con diritto di reso**.

In linea generale, infatti:

- nel caso di vendite con diritto di reso **che non si prestano a una valutazione “per masse” del rischio di restituzione**, i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene;
- nel caso in cui l'impresa effettui, invece, una **valutazione “per masse” del rischio di restituzione**, la stessa determina l'ammontare della passività classificata tra i fondi per oneri futuri e, in contropartita, il ricavo;

tenendo conto che, in entrambe le ipotesi, **ciò comporta l'iscrizione in una voce separata tra le rimanenze, se rilevante, dei beni venduti al valore contabile originario al quale risultavano iscritti a magazzino**.

Tuttavia, il principio contabile consente alle imprese di minori dimensioni di **contabilizzare i resi in un apposito fondo per oneri futuri** per un ammontare pari alla sola differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo dei beni venduti che si prevede

verranno restituiti, ovverosia per il solo margine.

Pertanto, per le **imprese di minori dimensioni** che si avvalgano dell'opzione, **non si rende necessario il ripristino, tra le giacenze di magazzino, dei beni venduti** che si prevede verranno restituiti.