



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la circoscrizione del Tribunale di Pisa

OIC 34 ricavi: Novità apportate a seguito dell'aggiornamento 2023

Commissione Bilancio,
principi contabili, collegio
sindacale e revisione

Consigliere Delegato
Dott. Pasquale Romano

Presidente
Rag. Rita Doccini

Segretario
Dott.ssa Eugenia Martino

Componenti alla data di
redazione della presente
circolare

Dott. Massimo Antonini
Dott. Francesco Baicchi
Dott. Federico Benvenuti
Dott.ssa Miriam Burchi
Dott.ssa Carol Costa
Dott. Tommaso Daddi
Dott.ssa Eleonora D'Arrigo
Dott. Marco Figlini
Dott.ssa Diletta Giacomelli
Dott. Simone Lepori
Dott. Giuseppe Mangano
Dott. Roberto Mazzetti
Dott.ssa Eliana Mello
Dott. Francesco Morelli
Dott. Matteo Orazzini
Dott. Andrea Orsini
Dott. Lorenzo Rosi
Dott. Simone Sartini
Dott. Samuele Susini

Sede
Piazza Vittorio Emanuele II, 2
56127 Pisa

Telefono
050 – 503318

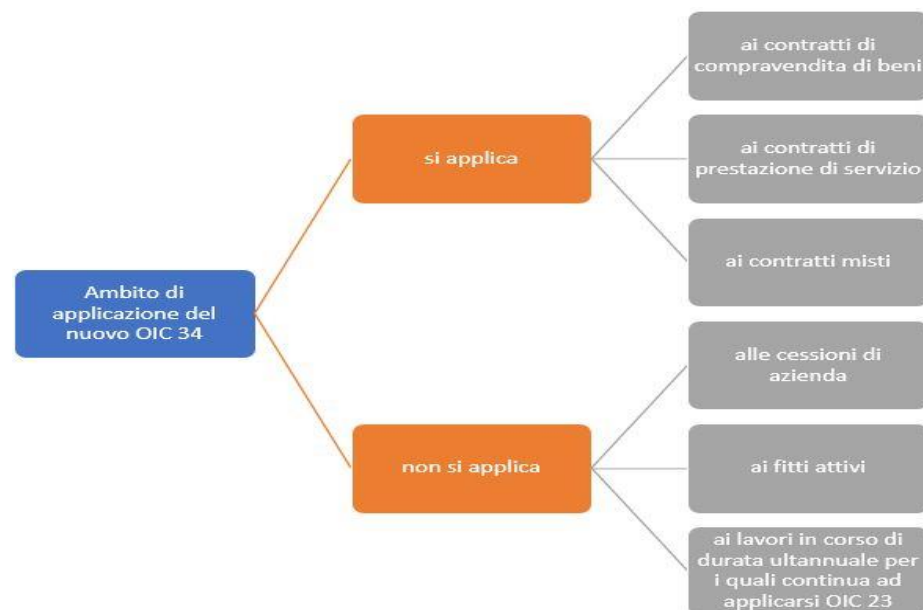
@-mail
segreteria@odcecpisa.it

Lo scorso 19 aprile l'Organismo Italiano di contabilità (OIC) ha pubblicato la versione definitiva del principio contabile OIC 34, documento che disciplina i criteri per la rilevazione e la valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

La formulazione del nuovo principio si è resa indispensabile per uniformare i comportamenti, spesso divergenti, tenuti dalle imprese in presenza di operazioni contraddistinte da caratteristiche simili, con particolare riguardo a situazioni che contemplano la simultanea presenza di cessioni e prestazioni.

La registrazione contabile di ricavi generati da operazioni complesse, contraddistinte da cessioni di beni e prestazioni di servizi contemporanea o strettamente collegata, risultava infatti carente di una "disciplina ad hoc", delineata da un principio contabile dedicato.

Il presente documento tratta gli aspetti salienti del nuovo OIC 34.



Gli aspetti che verranno approfonditi nella presente circolare riguarderanno:

- ✓ **Determinazione del prezzo complessivo del contratto**
- ✓ **Identificazione unità elementare di contabilizzazione**
- ✓ **Valorizzazione unità elementari di contabilizzazione**
- ✓ **Rilevazione dei ricavi**
- ✓ **Valutazioni successive e decorrenza dell'OIC 34**
- ✓ **Implicazioni fiscali**

Determinazione del prezzo complessivo del contratto

Per la corretta contabilizzazione dei ricavi in base al nuovo OIC 34 è anzitutto necessario determinare il prezzo totale del contratto, ovvero l'importo pattuito contrattualmente per i beni/servizi trasferiti al cliente.

A questo scopo, è essenziale:

- considerare gli importi dovuti al cliente assimilabili a sconti, che vanno contabilizzati come riduzione del prezzo totale (gli importi dovuti dal cliente relativi a controprestazioni ricevute devono essere registrati come costi);
- aggiornare i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato, nel caso in cui si prevedano termini di pagamento oltre i 12 mesi dalla rilevazione iniziale, senza l'applicazione di interessi o con interessi significativamente diversi da quelli di mercato.

In virtù del postulato della prudenza, le componenti variabili che comportano un incremento dei ricavi devono ritenersi incluse nel prezzo complessivo del contratto soltanto nel momento in cui divengono ragionevolmente certi.

Sconti, abbuoni, penalità e resi invece devono essere registrati come riduzione dei ricavi sulla base della stima più accurata del corrispettivo, considerando l'esperienza storica e/o analisi statistiche (anche se non completamente certi). Per questo, è possibile scegliere il metodo che meglio consente di prevedere l'importo variabile del corrispettivo:

- Media ponderata degli importi possibili del corrispettivo, nel caso in cui si prevedano più di due scenari (come ad esempio una penale variabile in base ai giorni di ritardo);
- Importo più probabile, nel caso in cui il contratto abbia solo due risultati possibili (come una penale fissa per la consegna ritardata). È essenziale applicare coerentemente lo stesso metodo per l'intera durata del contratto.

Identificazione unità elementare di contabilizzazione

L'OIC 34 introduce significative innovazioni, tra cui l'adozione di pratiche contabili mirate all'individuazione e valutazione delle unità elementari di registrazione. Questo perché da un singolo contratto di vendita possono derivare molteplici diritti e obbligazioni che richiedono una registrazione separata.

La suddivisione in unità elementari diventa rilevante quando ciascuna delle prestazioni previste dal contratto di vendita viene eseguita con modalità e tempistiche differenziate, come nel caso della vendita di un'automobile con la fornitura di tagliandi gratuiti negli anni successivi.

Si ricorda che la segmentazione del contratto non è necessaria se:

- le diverse prestazioni sono effettuate nello stesso esercizio: si pensi ad esempio ai casi di servizi di manutenzione offerti ai clienti che decidono di acquistare un determinato prodotto. In questo caso qualora il servizio sia offerto entro lo stesso esercizio in cui ha avuto luogo la compravendita del bene sarà possibile rilevare complessivamente il ricavo di cessione e quello riferito alla manutenzione
- i beni e i servizi previsti sono integrati tra di loro, ovvero non possono essere usati separatamente dal cliente

Esempio: La ABC Spa vende un software ad un cliente che richiede una personalizzazione fornita dal venditore stesso. Il software è consegnato nell'esercizio n e il servizio di personalizzazione è effettuato nell'esercizio n+1.

Poiché i beni e servizi risultano integrati ed interdipendenti, il cliente non può utilizzarli separatamente e pertanto il venditore non deve procedere con la segmentazione

- le prestazioni previste non rientrano all'interno del core business della società, si pensi ad esempio ai gadget offerti al cliente al raggiungimento di un certo quantitativo di acquisti che vengono premiati dall'azienda quali clienti fedeli
- non comporta una rappresentazione sostanziale dell'operazione. Secondo l'OIC 34 si "presume che possano ricorrere a tale disposizione ... le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ... oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese

Garanzie

In caso di prestazione di garanzie a favore del cliente bisogna adoperare una distinzione a seconda che esse siano previste ex-lege o meno.

- Garanzie ex-lege: onere che il venditore deve sostenere per legge, non costituiscono unità elementari di contabilizzazioni distinte.

Esempio: La ABC S.r.l, che produce e vende elettrodomestici, stipula con un cliente un contratto di fornitura di n. 300 beni al prezzo di euro 250 ciascuno. Il costo unitario di ciascun bene è pari a euro 220. La società concede al cliente l'assistenza gratuita per i primi 2 anni dalla vendita, valutando il rischio relativo alla richiesta della stessa da parte del cliente per il 20% dei prodotti. In tal caso rileva:

- euro 75.000 (300* euro 250) quale ricavo di vendita al momento della consegna dei beni
 - euro 13.200 (300*20%* euro 220) quale accantonamento a fondo rischi e oneri
- Altre garanzie: sono considerate unità elementari di contabilizzazione, da rilevare quale ricavo separato.

Esempio: La ABC Spa, che produce e vende PC, stipula con un cliente un contratto di fornitura di un computer. La società concede al cliente l'assistenza gratuita per i primi 2 anni dalla vendita. Il prezzo complessivo del PC e dell'assistenza è pari a euro 6.000, così ripartito: euro 4.600 per il computer e euro 1.400 per l'assistenza. In tal caso la società rileva:

- euro 4.600 per il computer
- euro 1.400 per l'assistenza

Valorizzazione unità elementari di contabilizzazione

Dopo aver individuato le unità elementari di contabilizzazione, è necessario procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse. Il prezzo complessivo del contratto è allocato a ciascuna singola unità e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto. Il prezzo delle singole unità elementari è quello previsto contrattualmente, a meno che questo non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente applicati.

Esempio: La ABC Spa stipula un contratto con un cliente per la vendita di un macchinario e di alcuni pezzi di ricambio al prezzo complessivo di euro 40.000. Il macchinario è consegnato nell'esercizio n, mentre i pezzi di ricambio, in quanto "ingombranti" e quindi non ritirabili dal cliente a causa di mancanza di spazio per la relativa collocazione, restano presso il venditore per 2 anni; i rischi e benefici riferiti a questi ultimi, analogamente a quanto avvenuto per il macchinario, risultano comunque trasferiti al cliente, che ne ha pieno titolo legale. Il venditore è responsabile esclusivamente del relativo rischio di furto. In relazione a tale vendita la società individua 3 unità elementari di contabilizzazione, con conseguente allocazione del prezzo complessivo come segue.

Macchinario	Pezzi di ricambio	Servizio di custodia	Totale
euro 25.000	euro 10.000	euro 5.000	euro 40.000

Al 31.12.n la società rileva ricavi per euro 35.000 (25.000 + 10.000) per la vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio. I ricavi del servizio di custodia (euro 5.000)

sono rilevati pro-quota nei 2 esercizi successivi.

Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è individuato:

- nel prezzo previsto dal contratto:
- nel prezzo desumibile dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati, se il prezzo contrattuale è significativamente diverso da quello di listino.

Esempio: Una società alla data del 01.01.2024 conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un'automobile per euro 25.000. Il prezzo dell'automobile include 4 tagliandi gratuiti per i successivi 4 anni. Ai sensi del par.17 del principio OIC 34 la società procede con l'analisi contrattuale e individua due distinte unità elementari di contabilizzazione:

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

Una volta individuate le due unità elementari di contabilizzazione, la società deve procedere con l'allocazione del prezzo complessivo alle singole componenti. Ai sensi dei par.20-22 dell'OIC34, poiché il contratto non stabilisce in modo chiaro il prezzo di ciascuna unità elementare di contabilizzazione, la società procede con la valorizzazione delle singole componenti tenendo conto del proprio listino prezzi (par. 22). Sulla base del listino prezzi della società, il valore di un singolo tagliando è pari ad euro 500, mentre il valore dell'automobile è pari ad euro 23.000. Pertanto, per quanto riguarda la vendita dell'automobile, la società rileva il ricavo al momento del trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici per un importo pari a euro 23.000. Tale momento coincide con la consegna del bene al cliente. Per quanto riguarda la prestazione del servizio la società rileverà i ricavi negli esercizi in cui effettuerà i relativi tagliandi

Bilancio al 31.12.2024		Dare	Avere
A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni			23.000
CIV) Disponibilità liquida		25.000	
E) Risconti Passivi			2.000

Bilancio al 31.12.2025		Dare	Avere
A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni			500
E) Risconti Passivi		500	

In assenza di un prezzo di riferimento, il prezzo di vendita delle singole unità elementari di registrazione può essere stimato attraverso diverse modalità:

- **Metodo della Valutazione dei Prezzi di Mercato:** La società stima il prezzo di vendita basandosi sui prezzi del mercato in cui opera. Questo approccio può contemplare il confronto con i prezzi praticati dai concorrenti per beni o servizi simili, con opportuni aggiustamenti per riflettere i costi e i margini della società.
- **Metodo dei Costi Attesi più Margine:** La società stima il prezzo di vendita considerando i costi sostenuti o da sostenere per adempiere al contratto, a cui aggiunge un margine adeguato per il bene o servizio in questione.
- **Metodo Residuale:** La società stima il prezzo di vendita separato del bene o servizio come la differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi osservabili di altri beni o servizi inclusi nel contratto.



Nel caso in cui la società non riesca a stimare in modo affidabile il prezzo di vendita delle unità elementari di registrazione, il prezzo di vendita di tali unità è considerato pari al costo sostenuto.

Rilevazione dei ricavi

L'ultima fase del processo è la rilevazione dei ricavi, e ciò implica l'identificazione del momento in cui tale rilevazione deve avvenire. Tale momento varia a seconda che si tratti di cessione di beni o di prestazione di servizi.

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

- Avvenimento del trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita
- L'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile
- Il processo produttivo dei beni è completato



Trasferimento benefici: quando avviene?

Quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere nell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva. Ovvero dispone dei possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente. I benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre liberamente, rivendendoli in totale e in completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria abitazione.

Trasferimento rischi



Vanno considerati sia i fattori qualitativi (ad esempio, valutazione delle clausole del contratto), sia i fattori quantitativi (valutazione dell'esperienza storica).

Non va considerato il rischio di credito, che ha effetto ai fini della valutazione della recuperabilità del credito e non sull'iscrizione del ricavo.

Il trasferimento dei rischi e benefici, condizione determinante per la rilevazione del ricavo, dovrà essere puntualmente disciplinata nelle vendite internazionali, nelle quali si dovrà tenere conto di quelle che sono le clausole contrattuali che influiscono sul trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici.

Queste clausole sono:

- la clausola sul passaggio del rischio, da regolare secondo gli Incoterms 2020 della Camera di commercio;
- la clausola sul passaggio di proprietà;
- la presenza di patti accessori;
- di condizioni sospensive o risolutive.

In definitiva, per la corretta applicazione del nuovo OIC 34, e per la conseguente corretta informativa agli investitori, finanziatori e creditori è necessaria una valutazione, tramite il dialogo congiunto con l'avvocato e il commercialista di fiducia, del processo di formazione dei contratti, dell'adeguatezza dei metodi e modelli contrattuali in uso in azienda e delle relative clausole, cogliendo anche l'occasione per rilevare le aree di rischio commerciale per adottare eventuali azioni correttive sotto il profilo della tutela aziendale.

Ricavi per prestazione di servizi:

Sono rilevati a conto economico in base allo stato di avanzamento, a condizione che siano presenti le seguenti condizioni:

- L'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore matura via via che la prestazione è eseguita
- L'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Lo stato di avanzamento è valutabile con diversi metodi, i quali possono essere rappresentati da:

- Proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro
- Proporzione tra costi sostenuti alla data di bilancio e costi totali dell'operazione stimati
- Proporzione tra servizi effettuati alla data di bilancio e servizi totali previsti nel contratto

Valutazioni successive

- Successivamente alla rilevazione iniziale, la società rivede le proprie stime, essa procede ad aggiornare 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;
- Incasso di sola modifica del corrispettivo di sola modifica della prestazione da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare

Decorrenza dell'OIC 34

I principi delineati nell'OIC n. 34 devono essere implementati, come chiaramente indicato, per i bilanci relativi agli esercizi che iniziano a partire dal 1° gennaio 2024 o successivamente. In caso di cambiamenti nella prima applicazione, è essenziale seguire le disposizioni dell'OIC n. 29 riguardo ai cambiamenti nei Principi contabili. In questa circostanza:

- Non è richiesta alcuna rettifica dei dati comparativi.
- Il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso (2024) deve essere adeguato.

È possibile adottare un approccio prospettico nell'applicare il nuovo OIC n. 34. In questo contesto, le nuove disposizioni si applicano esclusivamente ai contratti di vendita stipulati dall'1.1.2024 in avanti; le transazioni registrate in esercizi precedenti continuano ad essere presentate in bilancio conformemente alle precedenti normative.

Implicazioni fiscali

L'introduzione delle nuove regole contabili, dettate dall'OIC 34, in tema di ricavi rende necessaria la valutazione delle possibili implicazioni fiscali derivanti dalla loro adozione, alla luce del principio cardine, introdotto ormai da tempo nel nostro ordinamento tributario, della derivazione rafforzata.

Tale principio, disciplinato nell'art 83 del TUIR, si applica sia alle società che redigono il bilancio con i principi internazionali IAS ma anche per quelle entità che redigono in bilancio seguendo le regole del Codice Civile ma che non abbiano adottato la redazione in forma ordinaria, ad esclusione delle microimprese.

Il principio di "derivazione rafforzata" stabilisce il pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma, mediante la disattivazione delle regole di competenza fiscale. In pratica, si imputano i costi e i proventi a Conto Economico nel rispetto dei principi contabili, derogando a quanto previsto dal TUIR.

In tali fattispecie, indipendentemente dalla rappresentazione adottata in bilancio, le regole fiscali prevalgono e generano disallineamenti tra valori civilistici e fiscali, con conseguente necessità di gestione di un doppio binario.

In riferimento all'aspetto fiscale, Assonime fa notare che il legislatore non si è ancora avvalso della facoltà, prevista dall'art. 3, comma 7- *quinquies*, del D. Lgs. n. 38 del 2005 e valevole anche per i principi OIC di nuova introduzione, di emanare apposite disposizioni di coordinamento tra le nuove regole contabili e quelle che si rendono operanti ai fini della determinazione dell'imponibile IRES ed IRAP.

Proprio in virtù delle strette analogie con l'IFRS 15, ci si attende, dunque, che vi sia il pieno riconoscimento fiscale, in applicazione del principio di derivazione rafforzata, degli aspetti valutativi che sono insiti nell'applicazione del principio e, quindi, dei fenomeni di *combinig* e *segmenting* e degli aggiornamenti delle stime effettuate per la valorizzazione di alcune poste contabili.

In particolare, così come accade per l'IFRS 15, il procedimento di rilevazione dei ricavi si articola in una serie di fasi ciascuna delle quali è caratterizzata da aspetti valutativi che sono tali da potere incidere non solo sull'an e sul quantum dei ricavi stessi ma anche sul timing della loro imputazione a conto economico.

Tali limitazioni e deroghe sono contenute sia in specifiche disposizioni del T.U.I.R. che in decreti emanati ad hoc che dettano regole di attuazione e di coordinamento delle norme in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti all'adozione dei principi contabili nazionali ed internazionali (si veda D.M. n. 48/2009; D.M. 8 giugno 2011).

Inoltre, con l'introduzione del comma 7-*quinquies*, all'art. 4 del D. Lgs. n. 38/2005, il legislatore fiscale si è tenuto la possibilità di emanare, in occasione dell'approvazione o aggiornamento dei principi contabili da parte dell'OIC, nuove disposizioni di coordinamento (c.d. decreti di endorsement) per la determinazione della base imponibile IRES ed IRAP.

Con riguardo all'OIC 34 il legislatore non si è, ad oggi, ancora avvalso di detta facoltà.

Considerato che le nuove regole dell'OIC 34 replicano in gran parte la disciplina prevista dall'IFRS 15, e che con il D.M 18 gennaio 2018 sono state introdotte disposizioni di coordinamento delle novità contabili con le regole di determinazione della base imponibile IRAP e IRES molti operatori attendono che le norme contenute nel D.M 18 gennaio 2018 possano essere estese anche all'OIC 34.

È importate però sottolineare che tra OIC 34 e IFRS 15 esistono anche delle differenze e quindi è auspicabile che il nuovo decreto di coordinamento possa avere un approccio più articolato di una mera estensione anche all'OIC 34 del D.M 18 gennaio 2015.