

OIC 34 – I ricavi

Rita Nalli e Mauro Tosato

OIC 34 – I ricavi

- **Pubblicazione** 19 aprile 2023
- **Decorrenza** Applicabile dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva
- **Finalità del principio** Disciplinare i criteri per la rilevazione e la valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare in nota integrativa
- **Struttura** Corpo del principio, Appendice con guida applicativa ed Esempi illustrativi
- **Concetto chiave** Identificazione e valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione di schemi contrattuali complessi

OIC 34 – I ricavi

Ambito di applicazione

Sono destinatarie tutte le società che redigono il bilancio in base al codice civile. Si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi per vendite di beni e/o prestazioni di servizi.

Esclusioni

- i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione (vedi OIC 23)
- cessioni di azienda, fitti attivi, ristorni
- transazioni che non hanno finalità di compravendita

OIC 34 – I ricavi

Raggruppamento di contratti

Un gruppo di contratti è trattato come un singolo contratto quando:

- sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente
- e
- si verifica una delle seguenti condizioni:
 - a) negoziazione congiunta con un unico obiettivo commerciale (ed esiste di ciò apposita documentazione);
 - b) il prezzo del contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti (c.d. prezzi interdipendenti).

OIC 34 – I ricavi

Il procedimento di rilevazione dei ricavi

1. Determinazione del prezzo complessivo del contratto
2. Identificazione delle *unità elementari di contabilizzazione*
3. Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione mediante allocazione del prezzo complessivo a ciascuna di esse
4. Rilevazione dei ricavi applicando il principio della competenza economica

OIC 34 – I ricavi

1. Determinazione del prezzo complessivo del contratto (1/2)

È quello desumibile dalle clausole contrattuali, tenendo conto di:

-  corrispettivi aggiuntivi (incentivi, premi di risultato), da includere nel prezzo complessivo solo quando divengono «ragionevolmente certi»

-  sconti, abbuoni, penalità e resi, da contabilizzare in riduzione dei ricavi secondo la migliore stima, secondo uno dei seguenti metodi:
 - ✓ media ponderata dei possibili importi del corrispettivo
 - ✓ importo più probabile

OIC 34 – I ricavi

1. Determinazione del prezzo complessivo del contratto (2/2)

Altri elementi da considerare:

- termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi, senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente bassi rispetto ai tassi di mercato (valutare di procedere attualizzando i flussi finanziari)
- importi dovuti al cliente relativi a prestazioni ricevute (da contabilizzare come costo)

OIC 34 – I ricavi

2. Identificazione delle unità (1/5)

- **Cosa sono?** Le singole cessioni e prestazioni contenute nel contratto
- **Quando** le devo identificare? Al momento della rilevazione iniziale
- **Come?** Trattandole separatamente
- **Eccezioni:**
 - i beni e servizi interdipendenti
 - le prestazioni che non rientrano nelle attività caratteristiche
 - le prestazioni effettuate tutte nello stesso esercizio
- **Semplificazioni:**
 - il principio di rilevanza
 - bilanci in forma abbreviata e micro-imprese
 - le garanzie fornite per legge

OIC 34 – I ricavi

2. Identificazione delle unità (2/5)

- **Vendita con garanzia obbligatoria per legge**

Un rivenditore vende un pc con garanzia obbligatoria per legge di 1 o 2 anni.

Rilevazione del ricavo ⇒ alla consegna

Eventuale accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che dovrà sostenere.

- **Vendita con garanzia aggiuntiva**

Un rivenditore vende un pc a 5.000 euro e concede al cliente assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita.

Rilevazione del ricavo di vendita del pc ⇒ alla consegna

Rilevazione del ricavo per la prestazione di assistenza ⇒ pro-rata nei due anni

OIC 34 – I ricavi

2. Identificazione delle unità (3/5)

- Vendita di beni e servizi (Esempio illustrativo 12)

Il concessionario vende un'auto a 25.000 euro. Il prezzo include 4 tagliandi gratuiti, uno all'anno per i successivi 4 anni.

Analisi contrattuale ⇒ due distinte unità di contabilizzazione (vendita del bene e prestazione di servizi)

Sulla base del listino, identifico in 23.000 euro il corrispettivo dell'auto e in 500 euro il corrispettivo per ciascun tagliando.

OIC 34 – I ricavi

2. Identificazione delle unità (4/5)

Nel bilancio ordinario



Di seguito si riportano le scritture:

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	

La stessa scrittura viene effettuata nei tre esercizi successivi.

OIC 34 – I ricavi

2. Identificazione delle unità (5/5)

Nel bilancio
abbreviato o micro
imprese



Di seguito si riportano le scritture:

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

OIC 34 – I ricavi

3. Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione mediante allocazione del prezzo complessivo a ciascuna di esse (1/4)

Prezzo complessivo contratto (PCC) \Rightarrow Unità elementare contabilizzazione (UEC)

Allocazione su **base proporzionale**:

- Rapporto tra prezzo di vendita della singola UEC e somma dei prezzi di vendita di tutte le UEC incluse nel contratto (al netto degli sconti normalmente praticati);
- Prezzo di vendita della singola UEC:
 - se non significativamente diverso dal listino prezzi \Rightarrow prezzo da contratto;
 - se significativamente diverso dal listino prezzi \Rightarrow prezzo listino prezzi;
 - se assente (nel contratto o nel listino prezzi) \Rightarrow utilizzo di metodi alternativi.

OIC 34 – I ricavi

3. Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione mediante allocazione del prezzo complessivo a ciascuna di esse (2/4)

Esempio illustrativo 5 Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva.

- Consegna di un pc al prezzo di 5.000 euro e con possibilità di assistenza gratuita per i due anni successivi.
- **Nota bene:** l'assistenza «gratuita» rappresenta una unità elementare di contabilizzazione autonoma ⇨ utilizzare il prezzo risultante dal listino prezzi
- Prezzo complessivo contratto (PCC) = 5.000 euro
- Unità elementari di contabilizzazione:
 1. fornitura del PC, con prezzo di 4.000 euro (da listino prezzi);
 2. assistenza per due anni, con prezzo di 2.000 euro (da listino prezzi).

OIC 34 – I ricavi

3. Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione mediante allocazione del prezzo complessivo a ciascuna di esse (3/4)

Esempio illustrativo 5 Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva

- Consegna di un pc al prezzo di 5.000 euro e con possibilità di assistenza gratuita per i due anni successivi.
- Valorizzazione di ciascuna unità elementare di contabilizzazione
 1. Fornitura del bene PC = 3.333 euro = $5.000 * \frac{4.000}{4.000+2.000}$
 2. Assistenza per i due anni successivi = 1.667 euro = $5.000 * \frac{2.000}{4.000+2.000}$

OIC 34 – I ricavi

3. Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione mediante allocazione del prezzo complessivo a ciascuna di esse (4/4)

Prezzo complessivo contratto (PCC) \Rightarrow Unità elementare contabilizzazione (UEC)

Assenza di prezzo di riferimento (contratto o listino) \Rightarrow Metodi alternativi:

- a) metodo della valutazione dei prezzi di mercato;
- b) metodo dei costi attesi più margine;
- c) metodo residuale (differenza tra prezzo complessivo del contratto e somma di ciascun prezzo di vendita osservabile).

Nota bene: se nessuno dei metodi consente l'individuazione di una stima del prezzo di vendita, questo si considera pari al costo sostenuto.

OIC 34 – I ricavi

4. Rilevazione dei ricavi applicando il principio della competenza economica (1/4)

Vendite di beni

a) è avvenuto il trasferimento sostanziale
+ e dei rischi
+ e dei benefici

b) l'ammontare dei ricavi può essere
determinato in modo attendibile (prudenza)

Prestazioni di servizi

In base allo stato di avanzamento
(in presenza della condizioni previste)

Al momento della ultimazione della
prestazione (negli altri casi)

Nota bene: incide sulle regole di competenza richiamate in altri principi contabili (es. OIC 15 «Crediti», OIC 19 «Debiti»)

OIC 34 – I ricavi

4. Rilevazione dei ricavi applicando il principio della competenza economica (2/4)

Vendite di beni ⇒ trasferimento sostanziale:

- dei rischi, sulla base di:
 - fattori qualitativi = valutazione delle clausole contrattuali;
 - fattori quantitativi = valutazione dell'esperienza storica;
- dei benefici:
 - quando la società trasferisce la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenere i relativi benefici (= flussi di cassa) in via definitiva;
 - esempi: utilizzo per la produzione di altri beni o prestazione di servizi, per aumentare il valore di altri beni, per estinguere passività o ridurre oneri, vendita o scambio.

OIC 34 – I ricavi

4. Rilevazione dei ricavi applicando il principio della competenza economica (3/4)

Prestazioni di servizi ⇒ stato di avanzamento (regola) oppure ultimazione

- Stato di avanzamento (regola), se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni (cumulative):
 - a) l'accordo tra le parti **prevede** che il diritto al corrispettivo maturi via via che la prestazione è eseguita;
 - b) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente:
 - a) criterio delle ore di lavoro svolte;
 - b) criterio del costo sostenuto (cost-to-cost);
 - c) criterio dei servizi o delle prestazioni effettuate.
- Ultimazione: eccezione / criterio residuale, quando non è applicabile il criterio dello stato di avanzamento.

OIC 34 – I ricavi

4. Rilevazione dei ricavi applicando il principio della competenza economica (4/4)

Principio contabile OIC 34 «Ricavi»

Vendite di beni:

- a) è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici;
- b) l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

Prestazioni di servizi:

- in base allo stato di avanzamento (se sono rispettate le relative condizioni);
- → quando la prestazione è stata definitivamente completata (se il criterio dello stato di avanzamento non è applicabile).

Principio contabile OIC 15 «Crediti»

Vendite di beni: quando si verificano entrambe le condizioni:

- + il processo produttivo dei beni è stato completato;
- + si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà (assumendo quale parametro il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici).

Prestazioni di servizi: quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata.

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (1/10)

Vendite con diritto di reso (par. 26-30, Esempio illustrativo 1)

Cessioni di licenze (Appendice A.3)

Vendite condizionate (Appendice A.10, A.11)

Costi per l'ottenimento del contratto (Appendice A.13)

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (2/10)

Vendite con diritto di reso (par. 26-30, Esempio illustrativo 1)

- Diritto di reso: diritto del cliente di restituire il bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato; incide sul «trasferimento sostanziale».
- Valutazione del «**rischio di restituzione**»:
 - per singolo bene (non effettuata per masse) ⇒ ricavo rilevato nel momento in cui il venditore è «ragionevolmente certo» che il cliente non restituirà il bene;
 - per masse ⇒ ricavo rilevato al momento della vendita operando una rettifica con contropartita «Fondo oneri».
- Iscrizione di un «magazzino virtuale» (se rilevante) per i beni venduti con diritto di reso, al valore contabile originario in cui erano iscritti a magazzino.

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (3/10)

Vendite con diritto di reso (par. 26-30, Esempio illustrativo 1)

Semplificazioni

- Bilancio ordinario: applicazione del principio di rilevanza per evitare l'iscrizione (non rilevante) del «magazzino virtuale».
- Bilancio in forma abbreviata e micro-imprese:
 - disapplicazione della rilevazione del «magazzino virtuale»;
 - iscrizione di un «Fondo oneri» (con contropartita ricavi) per un importo pari alla differenza tra rimborso al cliente e costo del bene restituito.

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (4/10)

Vendite con diritto di reso (par. 26-30, Esempio illustrativo 1)

Esempio illustrativo 1

Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di euro 100 ciascuno, nel corso dell'esercizio 202X. La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene sia di euro 70.

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.

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (5/10)

Vendite con diritto di reso (par. 26-30, Esempio illustrativo 1)

Esempio illustrativo 1

- L'analisi contrattuale porta ad identificare una unica unità elementare di contabilizzazione relativa alla vendita del bene.
- Competenza del ricavo della vendita del bene: al momento di trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici \Rightarrow si verifica alla consegna del bene.
- Il venditore mantiene il rischio di reso (per masse) \Rightarrow valutato nel 5% (25 unità).
- Ricavo = 100 euro * 500 unità = 50.000 euro
- Fondo rischi e oneri = 100 euro * 25 unità = 2.500 euro
- Attività per resi attesi («magazzino virtuale») = 70 euro * 25 unità = 1.750 euro

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (6/10)

Vendite con diritto di reso (par. 26-30, Esempio illustrativo 1)

Esempio illustrativo 1 – Scritture contabili nel bilancio ordinario

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	
31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.500	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		2.500
31.12.202X		Dare	Avere
C) I 6)	Attività per resi attesi	1.750	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		1.750

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (7/10)

Vendite con diritto di reso (par. 26-30, Esempio illustrativo 1)

Esempio illustrativo 1 – Scritture contabili nel bilancio in forma abbreviata e micro imprese

		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	
		31.12.202X		
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		750	
B)	Fondo per Rischi e Oneri			750

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (8/10)

Cessioni di licenze (Appendice A.3)

- Caso 1: cessione per un periodo di tempo determinato ⇒ ricavo rilevato proporzionalmente lungo la durata contrattuale (a meno che non siano identificabili altri criteri).
- Caso 2: il cliente ottiene immediatamente tutti i benefici senza necessità di alcuna altra attività (es. aggiornamenti periodici) ⇒ ricavo rilevato al momento della consegna della licenza (attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato).

OIC 34 – I ricavi

Alcune transazioni specifiche (9/10)

Vendite condizionate (Appendice A.10, A.11)

- Vendite con condizione sospensiva: il venditore rileva il ricavo quando è **ragionevolmente certo** che la condizione si verifichi e ha effettuato la prestazione (es. autorizzazione di una certa parte).
- Vendite con condizione risolutiva: il venditore rileva il ricavo quando è **ragionevolmente certo** che la condizione non si verifichi.
- Valutazione della «**ragionevole certezza**» ⇒ tiene conto di: esperienza storica, elementi contrattuali, dati previsionali, «costo» dell'esercizio di eventuali opzioni.

OIC 34 – I ricavi

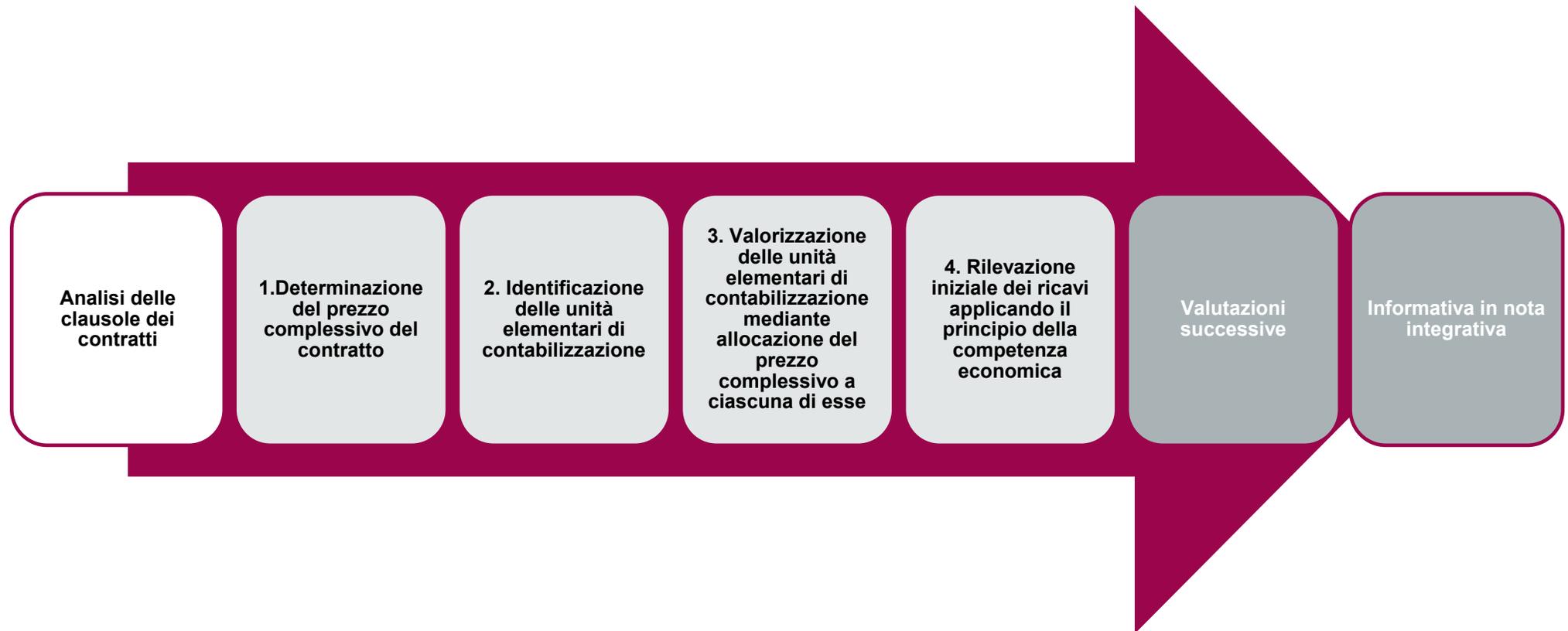
Alcune transazioni specifiche (10/10)

Costi per l'ottenimento del contratto (Appendice A.13)

- Sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali se:
 1. sono sostenuti specificamente per un contratto di vendita;
 2. l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo;
 3. tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.
 - Se si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante possono essere rilevati direttamente a conto economico quando sostenuti.
- Sono rilevati a conto economico se: saranno recuperati tramite il contratto di vendita nello stesso esercizio in cui sono sostenuti; sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto.

OIC 34 – I ricavi

Il procedimento di rilevazione dei ricavi



OIC 34 – I ricavi

Disposizioni di prima applicazione

1. Applicazione retroattiva

- Ai soli fini comparativi, si rideterminano gli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo (vedi OIC 29).

2. Applicazione parzialmente retroattiva

- Non vengono rettificati i dati comparativi ma esclusivamente il saldo di apertura dell'esercizio in corso.

3. Applicazione prospettica

- OIC 34 applicato ai soli contratti di vendita stipulati a partire dall'anno del primo esercizio di applicazione.

OIC 34 – I ricavi

Riflessi fiscali: prime considerazioni

- **Principio di derivazione rafforzata** (art. 83 TUIR):
 - applicabile ai soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile (diversi dalle micro-imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria);
 - attribuzione di rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio.
- **Disposizioni di coordinamento fiscale** (c.d. «decreti di endorsement» ai sensi dell'art. 4, c. 7-quinquies, D.lgs. 38/2005): ad oggi non ancora emanate.

OIC 34 – I ricavi

Riflessi fiscali: prime considerazioni

- **Come spunto, si può esaminare il DM 10 gennaio 2018** di recepimento fiscale del principio IFRS 15 (ove analogo al principio OIC 34):
 - raggruppamento dei contratti e individuazione delle unità elementari di contabilizzazione ⇒ pieno riconoscimento fiscale;
 - corrispettivi variabili ⇒ differimento della rilevanza fiscale all'avveramento delle condizioni di certezza ed obiettiva determinabilità (art. 109 TUIR);
 - vendite con diritto di reso ⇒ equiparazione delle riduzione dei ricavi ad accantonamenti (art. 107, c. 4, TUIR);
 - attività per resi attesi con ragionevole certezza («magazzino virtuale») ⇒ irrilevanza fiscale fino a quando la restituzione non divenga certa.

OIC 34 – I ricavi

Implicazioni e profili di attenzione in sede di applicazione del principio

Alcuni spunti operativi per la prima applicazione dell'OIC 34:

- analisi dei contratti di vendita e valutazione delle implicazioni contrattuali/legali (covenants, incentivazione del personale) e delle implicazioni contabili/fiscali;
- valutazione degli impatti sui sistemi informativi (a partire dalla gestione del doppio binario contabile e IVA);
- analisi dei costi di acquisizione della clientela per l'eventuale capitalizzazione;
- valutazione degli impatti contabili e fiscali;
- modifica delle modalità operativo/gestionali interne (es. coinvolgimento della funzione commerciale «in ottica» contabile).



CORTELLAZZO&SOATTO

Grazie.