

OGGETTO

IL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE OIC 34 – RICAVI

AGGIORNAMENTO

30 NOVEMBRE 2023

RIFERIMENTI NORMATIVI

PRINCIPIO CONTABILE OIC n. 34 (19 APRILE 2023) RICAVI

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

EA
OIC PRINCIPI CONTABILI
OIC 34 RICAVI

CODICE CLASSIFICAZIONE

40
100
OIC 34

COLLEGAMENTI

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

Nel mese di aprile 2023 è stato pubblicato il nuovo Principio contabile OIC n. 34 dedicato alla rilevazione dei ricavi derivanti dalle cessioni di beni / prestazioni di servizi.

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.

L'elaborazione del nuovo Principio si è resa necessaria al fine di evitare difformità di comportamento da parte delle imprese a fronte di operazioni aventi le medesime caratteristiche, con particolare riferimento a quelle che prevedono la coesistenza di cessioni / prestazioni.

Ancorché le novità in esame siano applicabili ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dall'1.1.2024 è opportuno esaminare anticipatamente i contratti in essere da cui possono desumersi più obbligazioni al fine di individuare le c.d. "unità elementari di contabilizzazione".

Il coordinamento delle nuove regole di rilevazione dei ricavi con la disciplina fiscale sarà oggetto di un Decreto di prossima emanazione.

Di seguito si riepilogano gli aspetti salienti del nuovo Principio contabile OIC n. 34.

PRINCIPIO CONTABILE OIC 34 – RICAVI

La mancanza di una disciplina organica e sistematica della rilevazione contabile dei ricavi derivanti dalle cessioni di beni / prestazioni di servizi ha determinato l'adozione, da parte delle imprese, di comportamenti disomogenei nella contabilizzazione dei ricavi derivanti da transazioni identiche / analoghe, soprattutto in caso di contestuale presenza di cessioni di beni e prestazioni di servizi oggetto dei c.d. "contratti complessi", a fronte di un unico corrispettivo.

La necessità di uniformare il trattamento contabile di tali fattispecie ha indotto l'OIC a predisporre il nuovo Principio contabile n. 34, approvato definitivamente ad aprile 2023.

In particolare tale Principio:

- ▶ è applicabile ai ricavi derivanti dalle cessioni di beni e prestazioni di servizi, indipendentemente dalla classificazione a Conto economico (così, rilevano sia i ricavi iscritti alla voce A.1 "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" sia quelli iscritti alla voce A.5 "Altri ricavi e proventi");
- ▶ non interessa i ricavi derivanti da:
 - lavori in corso su ordinazione oggetto, come sopra accennato, dell'OIC n. 23;
 - cessioni di azienda, fitti attivi, ristorni;
 - transazioni senza finalità di compravendita (permuta).

Al fine della rilevazione dei ricavi l'OIC n. 34 prevede 4 distinte fasi, così articolate:

1. determinazione del prezzo complessivo del contratto;
2. identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
3. valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;
4. rilevazione dei ricavi.

1. DETERMINAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO

Per contabilizzare i ricavi va innanzitutto determinato il prezzo complessivo del contratto, ossia l'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni / servizi trasferiti al cliente. A tal fine è necessario:

- ⇒ tenere conto degli importi dovuti al cliente assimilabili a sconti e quindi contabilizzati a riduzione del prezzo complessivo (gli importi dovuti al cliente relativi a controprestazioni ricevute vanno contabilizzati a costo);
- ⇒ aggiornare i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato qualora siano previsti termini di pagamento oltre 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente diversi da quelli di mercato.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 73/2023

PAGINA

3/7

Nei contratti che prevedono il regolamento del corrispettivo tramite un'attività diversa dalle disponibilità liquide il prezzo complessivo è pari al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività.

Il prezzo complessivo:

- ↳ è generalmente desumibile dalle clausole contrattuali;
- ↳ può non essere immediatamente riscontrabile dal contratto o presenta elementi di variabilità. In tal caso è necessario valorizzare i componenti variabili, come di seguito evidenziato.

CORRISPETTIVI VARIABILI

Nella determinazione del prezzo devono essere considerati i componenti variabili, che si distinguono nelle seguenti due fattispecie.

CORRISPETTIVI AGGIUNTIVI (incentivi e premi di risultato)	Sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita soltanto nel momento in cui divengono ragionevolmente certi. La ragionevole certezza è valutata sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e dati previsionali.
SCONTI, ABBUONI PENALITÀ E RESI	Devono essere contabilizzati a riduzione dei ricavi in base alla migliore stima del corrispettivo, tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche (sono contabilizzati anche se non ragionevolmente certi). A tal fine è possibile scegliere quello tra i seguenti metodi che consente di prevedere meglio l'importo del corrispettivo variabile: <ul style="list-style-type: none">• media ponderata dei possibili importi del corrispettivo, se è previsto che possono realizzarsi più di due scenari (ad esempio, una penale variabile in funzione del numero di giorni di ritardo);• importo più probabile, se il contratto ha soltanto due risultati possibili (ad esempio, una penale fissa in caso di ritardata consegna). Per l'intera durata del contratto va applicato lo stesso metodo in modo uniforme.

In assenza di premi, sconti o altri elementi di variabilità, la stima dei corrispettivi variabili non è necessaria.

2. IDENTIFICAZIONE UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

Il contratto di vendita può prevedere prestazioni diverse che possono richiedere una separata contabilizzazione.

È pertanto necessario procedere all'analisi dello stesso per individuare le unità elementari di contabilizzazione (c.d. "segmentazione") e trattare separatamente i singoli beni, servizi e altre prestazioni promessi al cliente.

La segmentazione del contratto è richiesta se da un unico contratto possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.

CASI DI NON SEGMENTAZIONE

La segmentazione del contratto non è richiesta se:

- ⇒ le “prestazioni” previste sono effettuate nello stesso esercizio
- ⇒ i beni e i servizi previsti sono integrati / interdipendenti tra loro, ossia non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma esclusivamente “in combinazione gli uni agli altri”.
- ⇒ le “prestazioni” previste non rientrano nelle attività caratteristiche della società, come ad esempio in presenza di operazioni / concorsi a premi in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società. In tale fattispecie, il costo che si prevede di sostenere per la corresponsione dei premi va rilevato in fondo oneri senza rettificare i ricavi.
- ⇒ il contratto non è particolarmente complesso e la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti. Secondo il Principio OIC n. 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

Qualora il contratto preveda la prestazione di garanzie a favore del cliente il trattamento è differenziato a seconda che le stesse siano previste o meno ex lege.

Le garanzie ex lege costituiscono un onere che il venditore deve sostenere per legge; non essendo considerate quale servizio aggiuntivo avente una propria profittabilità e, pertanto, non essendo separate dal bene venduto non costituiscono unità elementari di contabilizzazione distinte. Il relativo prezzo non è determinato separatamente rispetto a quello del bene.

Il venditore:

-  rileva il ricavo dell'intera vendita;
-  valuta l'iscrizione di un accantonamento ad un fondo oneri pari al costo di sostituzione / riparazione che stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto.

Le altre garanzie sono considerate unità elementari di contabilizzazione, da rilevare quale ricavo separato.

3. VALORIZZAZIONE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

Il prezzo complessivo del contratto deve essere allocato alle singole unità elementari di contabilizzazione in base al rapporto tra:

- ⇒ prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione;

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 73/2023

PAGINA

5/7

- ⇒ somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto.

I prezzi di vendita vanno considerati al netto degli sconti normalmente praticati.

PREZZO DI VENDITA DELLE SINGOLE UNITÀ ELEMENTARI

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

- ↳ nel prezzo previsto dal contratto:

ovvero

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

In mancanza di un prezzo di riferimento, il prezzo di vendita delle singole unità può essere stimato utilizzando uno dei seguenti metodi.

METODO DELLA VALUTAZIONE DEI PREZZI DI MERCATO	Il prezzo di vendita è stimato in base ai prezzi di mercato in cui la società opera. Tale metodo può prevedere il riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti per beni / servizi simili e l'aggiustamento degli stessi "per riflettere i costi e i margini della società".
METODO DEI COSTI ATTESI PIÙ MARGINE	Il prezzo di vendita è stimato in base ai costi sostenuti / da sostenere per adempiere al contratto; la società inoltre aggiunge un margine adeguato per il bene / servizio in questione.
METODO RESIDUALE	Il prezzo di vendita "a sé stante" del bene / servizio è stimato in misura pari alla differenza tra: → prezzo complessivo del contratto; → somma dei prezzi di vendita "a sé stanti" osservabili di altri beni / servizi inclusi nel contratto.

Tali metodi sono utilizzabili soltanto se non sono disponibili i prezzi effettivi (contrattuali o listino prezzi).

Se applicando uno dei suddetti metodi non è possibile stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, lo stesso è individuato in misura pari al costo sostenuto.

4. RILEVAZIONE DEI RICAVI

L'ultima fase è rappresentata dalla rilevazione dei ricavi, che richiede l'individuazione del momento in cui la stessa va effettuata, differenziato a seconda che trattasi di cessione di beni o prestazione di servizi.

RICAVI DA CESSIONI DI BENI

I ricavi connessi alla vendita di beni vanno rilevati nel momento in cui sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 73/2023

PAGINA

6/7

- ✎ l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile;
- ✎ è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi / benefici connessi alla vendita. Come evidenziato nell'OIC n. 34 nell'ambito delle citate Motivazioni, non sono specificatamente individuati i rischi da considerare, in quanto è richiesto "al redattore del bilancio di fare una propria valutazione delle tipologie di rischio cui incorre".

RICAVI DA PRESTAZIONI DI SERVIZI

I ricavi da prestazioni di servizi vanno rilevati in base allo stato di avanzamento, qualora siano rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- ↳ l'accordo tra le parti prevede la maturazione del diritto al corrispettivo via via che la prestazione è eseguita;
- ↳ l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Lo stato di avanzamento può essere individuato utilizzando quello tra i seguenti metodi che consente una determinazione attendibile dei servizi prestati. A seconda del tipo di operazione il metodo può essere rappresentato da:

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

Qualora non sia possibile l'utilizzo del criterio dello stato di avanzamento, il ricavo è iscritto a Conto economico nel momento in cui la prestazione è stata definitivamente completata.

VALUTAZIONI SUCCESSIVE

MODIFICA DELLA STIMA INIZIALE

Successivamente alla rilevazione iniziale dei ricavi, qualora siano state acquisite ulteriori informazioni in merito ai presupposti / fatti su cui era basata la stima iniziale, è possibile rivedere quest'ultima provvedendo ad aggiornare il relativo valore.

MODIFICHE CONTRATTUALI

Si possono verificare le seguenti fattispecie.

MODIFICA CONTRATTUALE CHE PREVEDE UNA PRESTAZIONE AGGIUNTIVA A FRONTE DI UN CORRISPETTIVO "AUTONOMO"	È necessario procedere ad una separata contabilizzazione.
MODIFICA DEL CORRISPETTIVO	I relativi effetti devono essere contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.
MODIFICA DELLE PRESTAZIONI DA EFFETTUARE	

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 73/2023

PAGINA

7/7

DECORRENZA DELL'OIC N. 34

I principi statuiti dall'OIC n. 34 devono essere applicati, per espressa previsione "ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva".

È stabilito che eventuali effetti derivanti dalla prima applicazione devono essere rilevati secondo quanto previsto dall'OIC n. 29 in materia di cambiamento dei Principi contabili. In tal caso:

- ▶ non è necessario rettificare i dati comparativi;
- ▶ va rettificato il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso (2024).

È ammessa l'applicazione prospettica del nuovo OIC n. 34. In tal caso lo stesso è applicabile esclusivamente ai contratti di vendita stipulati dall'1.1.2024; le operazioni rilevate in esercizi precedenti continuano ad essere esposte in bilancio in conformità a quanto previsto in precedenza.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Stante la complessità della normativa in questione, e tenuto conto della sua imminente entrata in vigore (esercizio avente inizio il 1 gennaio 2024), è necessario che si avvii quanto prima una puntuale analisi delle modalità di rilevazione contabile dei ricavi (cessioni di beni/prestazioni di servizi) inerenti la vostra società al fine di poter esaminare le quattro distinte fasi previste dal principio contabile OIC n. 34, necessarie per identificare con precisione gli strumenti e le procedure (sia software che organizzative) idonee a poter rispettare il principio contabile in questione.

I clienti per i quali la tenuta della contabilità è demandata allo STUDIO ADRIANI sarà fondamentale, già nelle prossime settimane, definire le modalità per adempiere ai nuovi adempimenti al fine di consentire allo Studio di acquisire in modo completo (senza rischio di dimenticanze o errori) i dati da elaborare.

Lo STUDIO ADRIANI, in ogni caso, invierà ai propri clienti una comunicazione per dare ulteriore disponibilità a fornire consulenza in materia, nonché per garantire assistenza specifica per la definizione delle modalità di rilevazione contabile dei ricavi in conformità a quanto previsto dal principio contabile OIC n. 34.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

Dott.ssa Adriana ADRIANI