

OIC 34, IL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE CHE DISCIPLINA I RICAVI

Per i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2024 dovrà applicarsi il nuovo principio contabile relativo alla contabilizzazione dei ricavi, l'OIC 34.

Informativa n. 20/2023

Riferimenti normativi OIC 34



Per i bilanci relativi agli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2024 sarà necessario applicare le nuove disposizioni introdotte dal nuovo principio contabile che disciplina ricavi, l'OIC 34, i cui tratti salienti vengono riepilogati nella presente informativa.

Tale novità interesserà tutte le società che redigono il bilancio di esercizio in base alle disposizioni del codice civile e riguarderà tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi, sia per la vendita di beni che per la prestazione di servizi.

Restano escluse dall'ambito dell'applicazione del nuovo principio contabile le transazioni quali i fitti attivi, i ristorni, i ricavi derivanti da cessioni di azienda ed i lavori in corso su ordinazione.

Il nuovo OIC 34 ha, in primis, lo scopo di disciplinare sia i criteri per la rilevazione che la valutazione dei ricavi.

La rilevazione iniziale dei ricavi

Secondo il nuovo principio contabile la rilevazione iniziale dei ricavi rappresenta la fase conclusiva di un processo che si compone delle seguenti fasi:

1) *Il raggruppamento dei contratti*

Il nuovo OIC 34 dispone che se, tra i contratti in essere della società, vi sono **gruppi di contratti** che sono stati **negoziati simultaneamente con medesimo cliente, e tale negoziazione è avvenuta sulla base di un obiettivo commerciale unitario**, ovvero i prezzi dei contratti dipendono dai prezzi, o dalle prestazioni, di altri contratti, **è necessario trattare contabilmente tale gruppo di contratti come un unico contratto**.

2) *La determinazione del prezzo complessivo del contratto*

Successivamente alla fase 1) sarà necessario attribuire all'"unico contratto" un prezzo complessivo facendo riferimento alle clausole contrattuali in esso contenute.

Per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria (sono escluse quindi le società che redigono il bilancio in forma abbreviata¹ o le microimprese²), il nuovo OIC 34 dispone anche che, qualora il contratto preveda dei termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale e senza interessi, ovvero con interessi significativamente diversi dal tasso di interesse del mercato, il prezzo complessivo dovrà essere determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse del mercato.

3) *L'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione*

Una volta determinato il prezzo complessivo sarà necessario definire le c.d. "unità elementari di contabilizzazione" per poter allocare tra le diverse obbligazioni e diritti, che possono scaturire dal contratto, il corrispettivo unitario.

Nello specifico vanno trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono offerti al cliente.

4) *La valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione*

Determinate le unità elementari di contabilizzazione la società deve procedere alla relativa valorizzazione allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità identificata sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità incluse nel contratto.

Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è quello previsto contrattualmente a meno che questi non sia significativamente diverso dal listino prezzi.

¹ Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

² Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

5) *Il momento di rilevazione dei ricavi*

Determinato il valore delle unità elementari di contabilizzazione, l'OIC 34, fornisce chiarimenti in merito all'individuazione del momento in cui rilevare i ricavi a bilancio sulla base del principio di competenza economica.

A tal fine viene confermata l'attuale distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi; pertanto:

- per le unità elementari di contabilizzazione che si riferiscono a vendite di beni, i ricavi sono rilevati quando le seguenti condizioni risultano soddisfatte:
 - è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita;
 - e l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.
- per le unità elementari di contabilizzazione che si riferiscono a prestazioni di servizi, i relativi ricavi sono rilevati a conto economico in base allo stato di avanzamento se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:
 - l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita; e
 - l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.

In allegato si propongono alcuni esempi pratici che possono essere di supporto per la comprensione delle nuove disposizioni introdotte.

Le valutazioni successive

L'OIC 34 prevede inoltre che, se successivamente la società dovesse rivedere le proprie stime poste alla base della rilevazione iniziale di un ricavo, essa dovrà aggiornarne il valore per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito.

Qualora dovesse intervenire una modifica contrattuale che prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa dovrà essere contabilizzata separatamente.

In caso di sola modifica del corrispettivo o di sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento saranno contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

Disposizioni di prima applicazione

Eventuali effetti derivanti dall'applicazione del presente principio contabile sono rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" per i cambiamenti di principi contabili.

In tal caso, la società può decidere di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

È inoltre consentita l'applicazione prospettica. In tal caso, le disposizioni del presente principio si applicano solo ai contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del presente principio contabile.

Considerato quanto sopra esposto, si invitano i gentili Clienti a verificare i propri contratti in essere al fine di identificare eventuali situazioni che richiedano una modifica nelle modalità di contabilizzazione ai sensi del nuovo OIC 34

Rimaniamo a disposizione per offrire il necessario supporto sia in termini di consulenza sia per l'applicazione pratica degli strumenti operativi.

Cordiali saluti.

Allegato

Esempio 1— vendite con diritto di reso

Per diritto di reso si intende il diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato.

Nel caso in cui la società, che redige il bilancio in forma ordinaria, effettui una valutazione per massa del rischio di reso, dovrà:

- determinare l'ammontare della passività che andrà iscritta tra i fondi rischi ed oneri con contropartita la rettifica dei ricavi;
- iscrivere, in una voce separata tra le rimanenze, se rilevante, il valore del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata o le microimprese possono, invece, iscrivere in riduzione dei ricavi un fondo rischi ed oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere.

Tale modello semplificato è una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le vendite con diritto di reso.

Posto quanto sopra si consideri una società che produce scarpe e che venda, nel corso dell'esercizio 202X, 200 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di euro 100 ciascuno, realizzando ricavi complessivi per euro 20.000. La società ha iscritto tali beni in magazzino ad un costo unitario 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.

Contabilizzazione nel bilancio ordinario

La società procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti.

Nel caso specifico si individua una sola unità elementare di contabilizzazione relativa alla fornitura dei beni/scarpe.

Pertanto, il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici. Alla data di chiusura del bilancio la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici e, nello specifico, reputa che i benefici siano stati completamente trasferiti, in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente già al momento della consegna.

Per quanto attiene i rischi, poiché la società ha mantenuto unicamente il rischio di reso, procede ad una valutazione dello stesso e reputa che i clienti restituiranno il 7,5% dei prodotti venduti (pari a 15 unità di prodotti). Conseguentemente, la società iscrive un ricavo da vendita pari ad euro 20.000 ed un fondo rischi ed oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di euro 1.500) in contropartita del ricavo.

Di seguito si riportano le scritture:

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		20.000
C) IV	Disponibilità liquide (Banca/Cassa)	20.000	
		20.000	20.000
31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.500	
B)	Fondo per Rischi ed Oneri		1.500
		1.500	1.500

Inoltre, il costo del bene che sarà oggetto di reso è iscritto in una voce separata delle rimanenze al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (importo di euro 1.050 pari al costo di euro 70 per 15 unità) in contropartita della variazione di magazzino.

31.12.202X		Dare	Avere
C) I 6)	Attività per resi attesi	1.050	
A) 2)	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti		1.050
		1.050	1.050

Contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata e microimprese

La società che si avvale della semplificazione prevista per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata, nonché per le microimprese, iscrive in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente (euro 1.500) e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere (euro 1.050).

Le scritture contabili sono le seguenti:

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		20.000
C) IV	Disponibilità liquide (Banca/Cassa)	20.000	
		20.000	20.000

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	350	
B)	Fondo per Rischi ed Oneri		350
		350	350

Esempio 2 – vendite con garanzia aggiuntiva ed allocazione sconto

Con riferimento all'esempio che segue, è necessario considerare che la garanzia di assistenza al cliente prevista per legge e non aggiuntiva quindi, non è separata dal bene venduto e deve essere trattata come se non fosse un'unità elementare di contabilizzazione distinta.

In tal caso, la società rileva il ricavo per l'intera vendita e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto.

Diversamente tutte le altre garanzie prestate al cliente, di natura aggiuntiva, sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come ricavi separati ai sensi del principio contabile in oggetto.

Posto quanto sopra si consideri una società che produce e vende macchinari, la quale ha stipulato un contratto con un cliente che prevede la consegna di uno di essi alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 10.000.

La società concede inoltre al cliente la possibilità di assistenza gratuita aggiuntiva per i primi due anni successivi alla vendita. La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti.

Nel caso specifico si individuano due unità elementari di contabilizzazione, una relativa alla fornitura del bene e l'altra relativa all'assistenza gratuita.

Il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici e tale valutazione viene effettuata per ciascuna unità elementare di contabilizzazione.

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici e solo in relazione alla fornitura del bene conclude che sono stati trasferiti sostanzialmente sia i rischi che i benefici.

Per quanto attiene l'assistenza gratuita, la società valuta che non ha trasferito i rischi ed i benefici, e non trattandosi di una garanzia ex lege procede con la contabilizzazione di un'unità elementare di contabilizzazione separata

La società determina che il prezzo complessivo è pari a euro 10.000 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 8.000 euro e l'assistenza ad euro 4.000 per due anni.

Poiché la società è solita vendere insieme le due forniture ad un prezzo di euro 10.000, la società considera uno sconto implicito di euro 2.000 ed alloca così il prezzo complessivo:

<i>Prodotto</i>	<i>Prezzo</i>	
Fornitura bene	6.666	(8.000 : 12.000 x 10.000)
Assistenza	3.333	(4.000 : 12.000 x 10.000)

I ricavi relativi alla fornitura dei beni vengono rilevati al momento della consegna.

I ricavi relativi all'assistenza gratuita vengono invece rilevati pro-rata nei due anni.

Esempio 3 — vendite con consegna differita

Una società alla data del 01.01.202X conclude un contratto con un 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 80.000. 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, in quanto il cliente al momento non ha spazio nel proprio magazzino.

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.

La società effettua una valutazione del contratto e individua tre unità elementari di contabilizzazione:

- Vendita del macchinario;
- Vendita dei pezzi di ricambio;
- Servizio di custodia dei pezzi di ricambio.

La società alloca il prezzo complessivo del contratto alle 3 unità elementari di contabilizzazione utilizzando il proprio listino prezzi. L'allocazione è la seguente:

- Macchinario: euro 50.000;
- Pezzi di ricambio: euro 20.000;
- Servizio di custodia per due anni: euro 10.000.

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 valutato come remoto).

Pertanto, al 31.12.202X la società rileva ricavi per euro 70.000 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.