

**CIRCOLARE N. 13/2024 DELL'11 GENNAIO 2025***OGGETTO***PRINCIPIO CONTABILE  
OIC 34 – RICAVI***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*

CIRCOLARE N. 73/2023 - IL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE OIC 34 – RICAVI

*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.

Quindi, a partire dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dall'1.1.2024, o da una data successiva (§43), le società che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali dovranno applicare i precetti dell'OIC 34.

In sede di prima applicazione, è consentita l'applicazione prospettica del nuovo Principio contabile, ovvero solamente ai contratti di vendita stipulati a partire dall'1.1.2024.

In ogni caso, è assolutamente raccomandabile che le imprese avvino con tempestività un'attenta disamina delle principali tipologie contrattuali che contraddistinguono il loro modello di business dal lato attivo, in modo da essere preparate rispetto alle esigenze contabili poste dai nuovi precetti contenuti nell'OIC 34.

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 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.

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.

<b>CORRISPETTIVI AGGIUNTIVI</b> (incentivi e premi di risultato)	<p>Sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita soltanto nel momento in cui divengono ragionevolmente certi.</p> <p>La ragionevole certezza è valutata sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e dati previsionali.</p>
<b>SCONTI, ABBUONI PENALITÀ E RESI</b>	<p>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).</p> <p>A tal fine è possibile scegliere quello tra i seguenti metodi che consente di prevedere meglio l'importo del corrispettivo variabile:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 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);</li><li>• importo più probabile, se il contratto ha soltanto due risultati possibili (ad esempio, una penale fissa in caso di ritardata consegna).</li></ul> <p>Per l'intera durata del contratto va applicato lo stesso metodo in modo uniforme.</p>

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;
- ⇒ 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.

<b>METODO DELLA VALUTAZIONE DEI PREZZI DI MERCATO</b>	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".
<b>METODO DEI COSTI ATTESI PIÙ MARGINE</b>	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.
<b>METODO RESIDUALE</b>	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:

- ✎ 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.

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

## ***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 per poter fornire una adeguata informativa in nota integrativa, tenuto conto della entrata in vigore del principio contabile OIC 34 a partire dal 2024, è necessario che vengano forniti allo Studio ADRIANI tutti i dati relativi alle modalità di rilevazione contabile dei ricavi (cessioni di beni/prestazioni di servizi) inerenti la vostra società idonei a poter rispettare il principio contabile in questione.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

### **STUDIO ADRIANI**

*Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

*(Un associato)*

**Dott.ssa Adriana ADRIANI**