

VENDITA DI BENI E SERVIZI

OIC 34, approvato il nuovo principio contabile sui ricavi

VITTORIO LAUS

I principi contabili nazionali nulla prevedevano in merito alla separata rilevazione dei ricavi provenienti dalla vendita di beni rispetto a quelli derivanti dalla prestazione di servizi. A tale lacuna ha posto rimedio il nuovo OIC 34, per i bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva, disciplinando i criteri di rilevazione del prezzo complessivo del contratto o del gruppo di contratti, degli elementi di variabilità, delle unità elementari di contabilizzazione, distinguendo tra rilevazione dei ricavi da vendita di beni o da prestazioni di servizi.

Contesto di riferimento e finalità del principio

Nel 2016, durante il percorso di revisione dei principi contabili nazionali, vari stakeholder dell'Organismo Italiano di Contabilità ("OIC") hanno posto in evidenza la necessità di chiarire, ordinare ed aggiornare le regole contabili sui ricavi per stare al passo con la complessità ed eterogeneità delle transazioni che le società sono solite porre in essere. L'OIC, dopo averlo pubblicato in bozza il 9 novembre 2021, in data 17 ottobre 2022 ha approvato il nuovo principio contabile OIC 34 – Ricavi, reso ufficialmente pubblico nella sua versione finale dal 19 aprile 2023. La sua applicazione è stata prevista con riferimento ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva per accogliere le esigenze degli operatori, che hanno manifestato la necessità di disporre di tempistiche adeguate a strutturarsi per accogliere l'applicazione di un principio contabile invasivo e pervasivo come quello sui ricavi.

Finalità del nuovo principio contabile sui ricavi è evitare che si riscontrino comportamenti difformi tra le società per il trattamento contabile di transazioni identiche o analoghe. Tali differenze sono state frutto dell'incertezza interpretativa e della non esaustività delle previsioni contabili. Prima dell'introduzione dell'OIC 34 – Ricavi, infatti, non esisteva un principio contabile dedicato alla rilevazione dei ricavi e le disposizioni che riguardavano tali voci erano desumibili in modo disorganico dal Codice civile e da alcune previsioni contenute in taluni principi contabili¹. In particolare:

1. Si tenga presente che all'interno del nuovo principio contabile è presente un'appendice dedicata agli emendamenti ad altri principi contabili nazionali, resisi necessari al fine di evitare incoerenze con le disposizioni del nuovo principio. In particolare, i principi contabili che hanno subito gli emendamenti introdotti dal nuovo OIC 34 – Ricavi sono stati: l'OIC

11 - Finalità e postulati di bilancio, l'OIC 12 – Composizione e schemi di bilancio, l'OIC 13 - Rimanenze, l'OIC 15 - Crediti, l'OIC 16 - Immobilizzazioni materiali, l'OIC 19 - Debiti, l'OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione, l'OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto, e l'OIC 33 - Passaggio ai principi contabili nazionali.

- › l'art. 2423-bis comma 1-bis c.c., dispone che “la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto”.
- › l'OIC 11 – Finalità e postulati del bilancio d'esercizio, rammenta il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, chiarendo che “da un unico contratto possono scaturire più diritti e obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria”.
- › l'OIC 15 – *Crediti*, dettava le regole di rilevazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi, senza fornire tuttavia indicazioni riguardo ai casi in cui in un unico contratto fossero state presenti entrambe le tipologie di operazioni. In relazione alla vendita di beni, i ricavi dovevano essere rilevati al sussistere delle due seguenti condizioni: il processo produttivo dei beni doveva essere stato completato e doveva verificarsi il passaggio sostanziale e non formale dei rischi e dei benefici². Mentre, per le prestazioni di servizi, la rilevazione del ricavo doveva avvenire quando il servizio era stato reso, ossia quando la prestazione era stata effettuata³.
- › l'OIC 23 – *Lavori in corso su ordinazione*, prende in considerazione l'unità elementare di contabilizzazione, prevedendo l'aggregazione o la suddivisione dei lavori in corso su ordinazione al verificarsi di determinate condizioni⁴.
- › l'OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e TFR*, prevede l'iscrizione di un fondo rischi ed oneri per tener conto dell'impegno assunto laddove la società abbia già rilevato per intero il ricavo, ma non abbia ancora eseguito tutte le prestazioni promesse al cliente.

I principi contabili nazionali nulla prevedevano quindi in merito alla separata rilevazione dei ricavi provenienti dalla vendita di beni rispetto a quelli derivanti dalla prestazione di servizi, qualora bene e servizio fossero stati venduti allo stesso cliente per un unico valore complessivo. Di conseguenza nella prassi, in presenza della vendita di un bene e della prestazione di un servizio con un unico corrispettivo, alcune società rilevavano contabilmente un unico ricavo, mentre altre ripartivano il compenso unitario tra ciascuna attività, registrando quindi i ricavi in modo

2. Risultava e risulta tutt'ora incerta la gestione contabile di quelle fattispecie in cui all'acquirente vengono trasferiti i rischi prima che gli vengano trasferiti, in tutto o in parte, anche i benefici.

3. Non era chiaro se tutti i ricavi per servizi dovessero essere rilevati solo dopo aver terminato

la prestazione o se in alcuni casi potessero o dovessero essere contabilizzati pro-rata temporis.

4. Il presente principio ha subito degli emendamenti, introdotti dall'OIC 34 – Ricavi, per evitare incongruenze in tema di combinazione di contratti e di corrispettivi aggiuntivi.

separato⁵. Le due categorie di imprese, di fronte alla medesima operazione, contabilizzavano gli effetti economici in maniera differente, rendendo disomogenea la rappresentazione in bilancio qualora la vendita del bene e la prestazione del servizio fossero state realizzate in momenti distinti e in esercizi contabili differenti.

Al fine di rendere omogenei e confrontabili fra loro i bilanci, il nuovo OIC 34 - Ricavi disciplina i criteri per la rilevazione e valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da fornire in nota integrativa (OIC 34, §1). Si tenga presente che in sede di redazione del nuovo principio contabile sui ricavi, un punto di riferimento e di ispirazione per il nostro standard setter è stato sicuramente fornito dall'omologo principio contabile internazionale *IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers*⁶.

Ambito di applicazione

Il principio contabile OIC 34 – Ricavi si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni o dalla prestazione di servizi, a prescindere dalla loro classificazione all'interno del conto economico⁷. Restano escluse dall'applicazione del principio i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione⁸, cessioni di azienda, fitti attivi, e ristorni, perché trattate in altri principi contabili, e i ricavi derivanti dalle transazioni prive di finalità di compravendita⁹. Data la complessità ed onerosità amministrativa legata all'applicazione pratica del nuovo OIC 34, sono state previste alcune tecniche contabili per certi versi semplificate per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata di cui all'art. 2435-*bis* c.c. e per le micro-imprese di cui all'art. 2435-*ter* c.c.

5. Si tenga presente che la contabilizzazione unitaria dell'operazione può avere, in larga scala, effetti notevoli sull'entità dei ricavi e sui margini rilevati nei diversi esercizi di competenza.

6. Per un approfondimento sul tema si rimanda al contributo di S. Montanari, "I contratti di licenza, la competenza economica dei ricavi secondo l'IFRS 15 e la sua applicabilità ai bilanci OIC compliant", in questa Rivista, maggio-giugno 2022.

7. Differentemente da quanto previsto dalla bozza del principio, che prevedeva di escludere le transazioni che avrebbero comportato l'iscrizione di un valore nella voce di conto

economico A.5) - Altri ricavi, l'OIC ha infine deciso di includerle all'interno dell'ambito di applicazione dell'OIC 34 - Ricavi.

8. I ricavi da lavori in corso su ordinazione continueranno ad essere disciplinati dall'OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione (OIC 34, §3).

9. Laddove per transazioni che non hanno finalità di compravendita si intendono quelle operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo (OIC 34, §7). In altre parole, ci si riferisce alle operazioni di permuta del medesimo quantitativo di beni identici o analoghi.

Approccio per fasi

Nella sezione dedicata alle “motivazioni alla base delle decisioni assunte”, che non costituisce parte integrante del principio contabile, si fa riferimento a quattro fasi per la rilevazione del ricavo:

1. determinazione del prezzo complessivo¹⁰;
2. identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
3. valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;
4. rilevazione dei ricavi.

In questa sede tuttavia, al fine di una migliore chiarezza espositiva, si articolerà il ragionamento in un maggior numero di passaggi utili a scomporre il processo di rilevazione dei ricavi.

STEP 1 - INDIVIDUARE IL CONTRATTO O IL GRUPPO DI CONTRATTI

Ai fini di una rappresentazione sostanziale dei ricavi è necessario individuare il contratto di riferimento, considerando che vi è l'obbligo di trattare un gruppo di contratti negoziati simultaneamente con il medesimo cliente come un singolo contratto al ricorrere di almeno una delle due seguenti condizioni:

1. il gruppo di contratti deve essere stato negoziato congiuntamente¹¹ e con lo stesso obiettivo commerciale, inoltre la sussistenza di tale requisito deve essere supportata da apposita documentazione; e/o
2. il prezzo di un contratto deve dipendere dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti.

Pertanto, dal momento che un gruppo di contratti, a determinate condizioni, deve essere trattato come un singolo contratto, d'ora in avanti si farà riferimento a “contratto” intendendo anche il gruppo di contratti.

10. Prezzo complessivo del contratto: l'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nella determinazione del prezzo complessivo la società tiene conto di tutti i corrispettivi variabili previsti dal contratto (OIC 34, §5). Laddove per corrispettivo variabile si intende l'importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile: incentivi, premi di risultato, sconti (diversi da

quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi (OIC 34, §6).

11. Perplesità permangono sul termine “congiuntamente”, dal momento che nel testo del principio viene utilizzato anche il termine “simultaneamente”. Tuttavia, si ritiene che porre un vincolo all'aggregazione dei contratti per il solo fatto che gli stessi siano frutto di negoziazioni avvenute non nello stesso istante temporale, non sia in linea con una rappresentazione sostanziale delle operazioni sottostanti.

—

STEP 2 - INDIVIDUARE GLI ELEMENTI DI VARIABILITÀ ALL'INTERNO DEL CONTRATTO

Gli elementi di variabilità (o anche “corrispettivi variabili”) sono raggruppabili in due macro-categorie:

1. corrispettivi aggiuntivi (ad es. incentivi e premi di risultato);
2. importi a riduzione del ricavo (sconti¹², abbuoni, penalità e resi).

Se non sono presenti elementi di variabilità si può passare direttamente allo step 4.

—

STEP 3 - SE SONO PRESENTI UNO O PIÙ ELEMENTI DI VARIABILITÀ, BISOGNA PROCEDERE ALLA LORO VALUTAZIONE

La valutazione dei corrispettivi variabili differisce in base alla macrocategoria di appartenenza. Nel rispetto del principio di prudenza, infatti, i ricavi devono essere iscritti in bilancio solo se ragionevolmente certi, mentre i costi (o importi che vanno a riduzione dei ricavi) devono essere iscritti in bilancio anche se probabili. Pertanto, gli incentivi e i premi di risultato devono essere considerati per la determinazione del prezzo complessivo del contratto quando e solo se divenuti ragionevolmente certi¹³, a tal fine dovendo fare riferimento all'esperienza storica, agli elementi contrattuali e ai dati previsionali. Mentre, per quanto riguarda sconti¹⁴, abbuoni, penalità e resi, questi devono essere contabilizzati secondo l'approccio della miglior stima possibile¹⁵, considerando l'esperienza storica e/o elaborazioni previsionali statistiche. Per tale ultima macro-categoria, i metodi di stima applicabili sono: la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo (se i possibili scenari sono più di due), o l'importo più probabile (se gli scenari sono due). È infine previsto che il metodo di stima selezionato venga applicato uniformemente lungo l'intera durata del contratto.

-
12. Si noti che anche gli importi dovuti al cliente che sono assimilabili a sconti dovranno essere identificati e valutati ai fini della loro contabilizzazione in riduzione del prezzo complessivo del contratto. Mentre, gli importi dovuti al cliente a fronte dei quali la parte venditrice riceverà in cambio delle prestazioni dovranno essere rilevati come costi.
 13. A titolo esemplificativo, qualora la componente variabile dipenda della performance del cliente o dell'andamento di indici di mercato, non si ritiene soddisfatta la condizione di ragionevole certezza.

14. Devono essere considerati anche gli importi pagati al cliente che sono assimilabili agli sconti, e che di conseguenza devono essere contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo del contratto. Mentre gli importi pagati al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono contabilizzati come costo (OIC 34, §10).
15. Se entro la data di chiusura del bilancio tali componenti variabili si sono effettivamente manifestate è naturale che non ci troveremo più di fronte ad una stima, ma ad un dato certo.

—

STEP 4 - DETERMINARE IL PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO,
TENENDO CONTO DELLA VALORIZZAZIONE DEGLI ELEMENTI DI
VARIABILITÀ OVE PRESENTI

Il prezzo complessivo del contratto¹⁶ è in linea generale desumibile dalle clausole contrattuali. Se sono presenti elementi di variabilità, bisogna tener conto della loro valutazione¹⁷. Inoltre, in perfetta continuità con quanto già previsto dall'OIC 15 – Crediti, se il contratto prevede termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato¹⁸.

—

STEP 5 - IDENTIFICARE LE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

Premesso che da un contratto di vendita possono derivare più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente, nella presente fase occorre segmentare il contratto in ogni singola unità elementare di contabilizzazione, avendo riguardo ai singoli beni, servizi e altre prestazioni contrattualmente previste promesse al cliente. È tuttavia fatta salva la possibilità di non segmentare il contratto limitatamente ai casi in cui¹⁹:

- › ciascuna prestazione prevista dal contratto viene effettuata all'interno del medesimo esercizio; oppure
- › i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti²⁰; oppure
- › le prestazioni previste dal contratto esulano dall'attività caratteristica della società²¹.

16. Se il contratto prevede il regolamento del corrispettivo attraverso attività diverse dalle disponibilità liquide, il prezzo complessivo del contratto deve essere determinato con riguardo al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività (OIC 34, §13).

17. Sul punto si faccia riferimento al precedente Step 3.

18. La valutazione dei crediti secondo il criterio del costo ammortizzato può (su opzione) non essere effettuata dalle società che redigono il bilancio in forma abbreviata e dalle micro-imprese (OIC 34, §12).

19. Si noti che i beni e/o servizi integrati, interdipendenti, o non facenti parte dell'attività caratteristica svolta dalla società possono

rappresentare un "di cui" del più ampio contratto.

20. In altre parole, quando i singoli beni o servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente, ma solo in combinazione gli uni agli altri (OIC 34, §17).

21. In particolare, si fa riferimento alle operazioni e concorsi a premio in cui il venditore attribuisce al cliente il diritto a ricevere beni o servizi diversi da quelli venduti nel corso della gestione dell'attività caratteristica della società. In tali fattispecie, l'OIC 34 – Ricavi prevede che non debbano essere rettificati i ricavi, bensì che si debba rilevare un accantonamento a fondo oneri per un importo pari al costo che la società prevede di dover sostenere per la corresponsione del premio.

In presenza di “contratti non particolarmente complessi”, intendendosi per tali quei contratti che non producono effetti rilevanti, la società può, indipendentemente dalle sue dimensioni, non procedere alla segmentazione del contratto. Tuttavia, le società che non effettuano la segmentazione del contratto rilevano il ricavo per intero e valutano se effettuare l'accantonamento a fondo rischi e oneri; in caso affermativo l'importo deve essere pari al costo che la società stima di sostenere per fornire al cliente le prestazioni non ancora rese alla data di chiusura dell'esercizio. Inoltre, il nuovo principio contabile ha inserito una presunzione relativa, secondo la quale si presume che le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le società che redigono il bilancio delle micro imprese stipulino contratti “non particolarmente complessi” e non suscettibili di produrre effetti rilevanti a seguito della loro segmentazione. Tuttavia, se le stesse società dovessero stipulare un contratto complesso, intendendosi per tale quel contratto che prevede che a fronte di un unico corrispettivo contrattuale la società debba effettuare prestazioni che verranno svolte in esercizi futuri conseguendo un'elevata marginalità, la presunzione verrebbe meno, rendendo necessario contabilizzare separatamente le singole unità elementari al fine di una corretta e trasparente rappresentazione in bilancio, permettendo così di identificare i margini delle diverse prestazioni negli esercizi in cui le stesse sono effettuate.

Se il contratto è un contratto semplice, cioè con una sola unità elementare di contabilizzazione, si può passare direttamente allo step 8.

STEP 6 - DETERMINARE IL PREZZO DI VENDITA DELLE SINGOLE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

Se sono presenti più unità elementari di contabilizzazione, una volta individuate occorre determinarne il prezzo di vendita al netto degli sconti normalmente praticati. Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è quello contrattuale, salvo si discosti in misura significativa dal prezzo di listino, tenuto conto degli sconti normalmente praticati. In mancanza di un prezzo di riferimento, deve essere stimato secondo uno dei seguenti metodi²²:

1. metodo della valutazione dei prezzi di mercato: ove non sia riscontrabile il prezzo di vendita della transazione avente ad oggetto la singola unità elementare di contabilizzazione tra la società e una terza parte, consente di fare riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti per beni o servizi simili, includendo un aggiustamento di prezzo che tenga conto dei costi e dei margini della società;

22. Si noti che non è prevista una gerarchia di utilizzo tra i diversi metodi.

2. metodo dei costi attesi più margine: prevede che venga aggiunto ai costi sostenuti, o da sostenere, per adempiere il contratto un markup idoneo per il bene o servizio in questione;

metodo residuale: il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione è pari alla differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi inclusi nel contratto.

Infine, il ricavo relativo a quelle unità elementari di contabilizzazione per cui non è stato possibile eseguire una stima ragionevole si considera pari al costo sostenuto²³.

STEP 7 - ALLOCARE IL PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO ALLE SINGOLE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

In questa fase si rende necessario allocare il prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione al netto degli sconti normalmente praticati e la somma dei prezzi di vendita, sempre al netto degli sconti normalmente praticati, di tutte le unità elementari di contabilizzazione.

STEP 8 - RILEVARE IL RICAVO SECONDO MODALITÀ DISTINTE A SECONDA CHE CI SI RIFERISCA AD UNA VENDITA DI BENI O AD UNA PRESTAZIONE DI SERVIZI

Per rilevare il ricavo nel pieno rispetto del principio di competenza economica è necessario distinguere le unità elementari di contabilizzazione tra vendita di beni e prestazione di servizi. Pertanto, i ricavi da vendita di beni devono essere rilevati quando sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

1. è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi²⁴ e dei benefici²⁵ connessi alla vendita; e

23. In accordo con quanto espresso dall'ODCEC di Milano nei commenti alla bozza, si ritiene sarebbe stato preferibile che il nuovo principio OIC 34 - Ricavi avesse fatto riferimento al costo sostenuto o da sostenere.

24. Per valutare il trasferimento sostanziale dei rischi occorre tenere conto sia dei fattori qualitativi (ad es. le clausole contrattuali) sia dei fattori quantitativi (ad es. l'esperienza storica). Inoltre, il principio ricorda che non si deve tener conto del rischio di credito, che già incide sulla valutazione

della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio ai sensi dell'OIC 15 - Crediti (OIC 34, §24).

25. Il trasferimento sostanziale dei benefici avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenere i relativi benefici in via definitiva (OIC 34, §25). Permangono perplessità in merito ai casi in cui il trasferimento sostanziale dei rischi (o di una parte di essi) avvenga antecedentemente il trasferimento sostanziale dei benefici.

2. l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

Mentre, i ricavi per prestazione di servizi devono essere rilevati in base allo stato di avanzamento²⁶ se sono rispettate entrambe le condizioni che seguono:

1. l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita; e
2. 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, lo stesso si rileva quando definitivamente ultimata la prestazione del servizio.

Valutazioni successive, informazioni da fornire in nota integrativa e disposizioni di prima applicazione

Con riferimento alle valutazioni successive, qualora vengano riviste le stime effettuate la società è tenuta ad aggiornare il valore delle stesse. Invece, se viene operata una modifica al contratto, prevedendo una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, tale prestazione deve essere rilevata separatamente. Infine, laddove intervenga esclusivamente una modifica del corrispettivo o delle prestazioni da svolgere, tali effetti devono essere contabilizzati andando ad allocare il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

In merito alle informazioni da fornire in nota integrativa, particolare attenzione va riposta nel richiamato art. 2423, comma 4, c.c., il quale dispone che per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata “non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta”. Non prevedendo esplicitamente la possibilità per le società di non procedere alla segmentazione del contratto per unità elementari di contabilizzazione di modico valore, si ritiene che lo standard setter abbia voluto evitare che le società che pongono in essere una moltitudine di contratti che racchiudono al loro interno unità elementari di contabilizzazione di modico valore, possano soprassedere dall'obbligo di segmentazione del contratto laddove gli effetti complessivi sul bilancio vadano ad intaccare la rappresentazione veritiera e corretta dello stesso.

26. Per valutare lo stato di avanzamento lavori, il principio fornisce tre modalità: 1) proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro; o 2) proporzione tra i costi

sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati; o 3) proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio ed i servizi totali previsti nel contratto (OIC 34, §32).

In tema di disposizioni di prima applicazione, il nuovo principio rimanda alle previsioni dell'OIC 29 – Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, Infine, è consentita anche l'applicazione prospettica, in tal caso le disposizioni previste dall'OIC 34 – Ricavi devono essere applicate solo ai contratti di vendita che verranno stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del principio.

Guida applicativa ed esemplificazioni

In Appendice al principio contabile è presente una guida applicativa, parte integrante dello stesso principio, che indica il trattamento contabile di alcune specifiche transazioni che hanno impatto sui ricavi. In particolare, viene indicato il trattamento contabile da riservare alle seguenti casistiche: vendita con garanzia, cessione di licenze, vendite con obbligo di riacquisto, società che agisce per conto proprio o per conto di terzi, vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate, costi per l'ottenimento del contratto, e contratti onerosi. L'OIC ha fornito anche esempi illustrativi, che tuttavia non sono parte integrante del principio e neppure tengono conto delle componenti fiscali. Negli esempi illustrativi si trovano le seguenti fattispecie: vendite con diritto di reso²⁷, operazioni e concorsi a premio, vendite con garanzia ex lege, vendite con garanzia aggiuntiva ed allocazione sconto, sconto ed allocazione sconto, importo da pagare al cliente, licenze, vendite con consegna differita, vendite di beni e servizi²⁸.

Conclusioni

L'introduzione del nuovo OIC 34 – Ricavi è stata fortemente voluta dai vari *stakeholder* per esigenze di certezza, chiarezza, e miglior comparabilità tra i bilanci, ma dalla stessa conseguono una serie di problematiche, tra le quali:

- › la rilevazione contabile dei costi in base al principio di correlazione;
- › la valutazione delle rimanenze che accompagnano le vendite con diritto di reso;
- › i limiti previsti per le semplificazioni per le società che redigono il

27. Distinguendo tra società che redigono il bilancio in forma ordinaria, società che redigono il bilancio in forma abbreviata e micro-imprese.

Si tenga presente che oltre negli esempi illustrativi, anche all'interno del principio è stato dedicato apposito spazio alle "vendite con

diritto di reso" (OIC 34, §26-30), in virtù della rilevanza che tali operazioni rivestono per molte società.

28. Distinguendo tra società che redigono il bilancio in forma ordinaria, società che redigono il bilancio in forma abbreviata e micro-imprese.

bilancio in forma abbreviata e per le società che redigono il bilancio delle micro imprese;

- › la rilevazione di un importo a riduzione di ricavo con contropartita un fondo rischi e oneri;
- › gli impatti sulla fiscalità, sulla revisione, sulle valutazioni, e sugli indici di bilancio;
- › la difficoltà per molte società nell'effettuare le stime e nella predisposizione dei nuovi contratti;
- › l'eventuale gestione di un doppio binario civilistico e fiscale;
- › le molteplici difficoltà interpretative.

Pubblicato on line il 24 aprile 2023

**L'autore
di questo articolo**

VITTORIO LAUS

Associate presso Vasapolli & Associati, è Dottorando di ricerca in Business and Management e Cultore della materia di Finanza aziendale presso l'Università degli Studi di Torino, Dipartimento di Management.