

undefined

# Contratti complessi: così l'Oic 34 disciplina la ripartizione dei ricavi

## Contabilità

**Nuovo principio in vigore per i bilanci dal 2024: analisi degli elementi di variabilità**

**Dovranno essere individuate le diverse unità elementari di contabilizzazione**

Pagina a cura di  
**Vittorio Laus**  
**Andrea Vasapoli**

L'Oic 34 – che entrerà in vigore per i bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 – disciplina i contratti complessi: ossia quei contratti che regolamentano, a fronte di un corrispettivo unitario, la vendita congiunta di differenti beni e/o servizi o che contengono elementi di variabilità, quali incentivi e premi di risultato, sconti, abbuoni, penalità o resi.

Si pensi, ad esempio, a un contratto di vendita di un macchinario che preveda anche l'obbligo, per il venditore, di prestare il servizio di assistenza tecnica per un certo periodo, servizio che successivamente verrà reso a fronte della stipula di un separato contratto. In un simile caso l'Oic 34 prevede, in estrema sintesi, che il corrispettivo unitariamente negoziato venga ripartito tra le diverse prestazioni rese (vendita del macchinario, prestazione del servizio), che vengono considerate unità elementari di contabilizzazione. Tale corrispettivo così ripartito deve quindi essere contabilizzato coerentemente con la natura

delle singole prestazioni, rilevando alla data del trasferimento dei rischi solo la parte di corrispettivo imputabile alla vendita del macchinario.

### Le fasi dell'analisi

L'Oic 34 richiede una dettagliata analisi dei contratti di vendita, che si articola in più fasi.

❶ In primo luogo bisogna identificare se esiste un gruppo di contratti che – in quanto negoziato congiuntamente con il medesimo cliente con lo stesso obiettivo commerciale e/o in quanto contiene al suo interno contratti con prezzi dipendenti da altri contratti – debba essere trattato come un unico contratto.

❷ In secondo luogo, l'analisi del contratto deve essere volta a identificare e valorizzare gli eventuali elementi di variabilità, distinguendo i corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi, premi di risultato) dagli importi che invece possono andare a riduzione del ricavo (sconti, abbuoni, penalità e resi). I corrispettivi aggiuntivi devono essere valutati solo se divenuti ragionevolmente certi, facendo riferimento all'esperienza storica, agli elementi contrattuali e ai dati previsionali. Gli importi a riduzione del ricavo, invece, devono essere valutati sulla base della miglior stima possibile, tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche. Il prezzo complessivo del contratto è quindi pari a quanto desumibile dallo stesso tenendo conto della valorizzazione di tali elementi di variabilità.

❸ È a questo punto necessario individuare le diverse unità elementari di contabilizzazione disciplinate dal contratto e procedere alla separata valorizzazione di ciascuna di esse. Tale valorizzazione deve essere ef-

## IL CAMPO APPLICATIVO

### Il nuovo principio contabile

● L'Oic 34 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 nel conto economico. Restano esclusi i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione, cessioni di azienda, fitti attivi e ristori, perché trattati in altri principi contabili, e i ricavi derivanti dalle transazioni prive di finalità di compravendita.

● Alcune tecniche contabili semplificate sono state previste per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ex articolo 2435-bis del Codice civile e per le micro-imprese ex articolo 2435-ter.

● In presenza di «contratti non particolarmente complessi», cioè quei contratti dove la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione non produce effetti rilevanti, la società, indipendentemente dalle sue dimensioni, può non procedere alla segmentazione del contratto, rilevando il ricavo in modo unitario e valutando se effettuare un accantonamento a fondo rischi e oneri per un importo pari al costo che la società stima di sostenere per fornire al cliente le prestazioni non ancora rese alla data di chiusura dell'esercizio.

fettuata allocando il prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione in proporzione al rapporto tra il prezzo di vendita di ciascuna di esse e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione. Sia il numeratore che il denominatore di tale rapporto devono essere valorizzati al netto degli sconti normalmente praticati.

### L'attribuzione dei prezzi

Se il prezzo di vendita da attribuire alle singole unità elementari di contabilizzazione non è desumibile dal contratto, o nel caso in cui il prezzo contrattuale sia significativamente diverso dal listino prezzi, il prezzo di vendita da attribuire alle singole unità elementari di contabilizzazione può essere stimato tenendo conto dei loro prezzi di mercato, oppure dei costi complessivi per adempiere il contratto incrementati di un margine, o ancora con il metodo residuale, che consiste nell'imputare a una determinata unità elementare di contabilizzazione la differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a se stanti che è stato possibile attribuire agli altri beni e servizi inclusi nel contratto.

Con riferimento alla parte di prezzo complessivo attribuibile a servizi, i ricavi relativi a questi possono essere rilevati secondo lo stato di avanzamento se l'importo è misurabile in maniera attendibile e se l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo maturi via via che la prestazione è eseguita; altrimenti il ricavo dovrà essere rilevato una volta definitivamente ultimata la prestazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# La garanzia aggiuntiva (gratuita) va riportata come introito separato

## L'esempio

**Il prezzo del servizio va rilevato pro rata temporis negli anni in cui è prestato**

Si ipotizzi il caso di una società che abbia stipulato un contratto con un cliente per la vendita di 20 computer, il quale preveda l'estensione gratuita per ulteriori due anni della garanzia prevista ex lege. Tale contratto, inoltre, prevede che il pagamento del prezzo debba essere effettuato nel termine di 120 giorni dalla data della fattura. Il contratto di riferimento è quindi uno solo e non prevede espliciti elementi di variabilità.

Il prezzo complessivo del contratto è pari a 10mila euro e, essendo il termine di pagamento previsto entro i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, non si rende necessaria la valorizzazione secondo il criterio del costo ammortizzato (Oic 15 - Crediti).

Le garanzie non previste ex lege, come quella in esame, sono unità elementari di contabilizzazione da riportare come un ricavo separato. Pertanto, le unità elementari di contabilizzazione presenti all'interno del contratto sono due: una relativa alla vendita dei beni (20 computer) e una relativa alla prestazione di un servizio (la garanzia

aggiuntiva; mentre il prezzo di vendita relativo all'estensione di garanzia per ogni computer è pari a 100 euro. In termini complessivi, il prezzo di vendita dei computer è di 10mila euro (500 x 20), mentre il prezzo di vendita delle garanzie aggiuntive è di 2mila (100 x 20).

Il contratto prevede quindi uno sconto implicito di 2mila pari alla differenza tra la somma dei prezzi delle due unità elementari separatamente vendute (10mila + 2mila = 12mila) e il prezzo complessivo del contratto (10mila).

Il prezzo complessivo del contratto deve essere ripartito sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione e la somma dei prezzi di vendita (entrambi i fattori al netto degli sconti normalmente praticati), ossia:

- computer:  
 $10.000 \times (10.000 / 12.000) = 8.333$ ;
- garanzia:  
 $10.000 \times (2.000 / 12.000) = 1.666$

Dopo avere determinato i ricavi da contabilizzare per ciascuna unità elementare di contabilizzazione, si procede alla loro separata rilevazione contabile. I ricavi relativi alla vendita dei computer vanno rilevati al momento del trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita: nel nostro caso, al momento della spedizione. Mentre i ricavi relativi alla prestazione del servizio di garanzia aggiuntiva devono essere rilevati pro rata temporis nei due anni in cui la