

7. APPROVATO IL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE OIC 34 "RICAVI"

In data 19 aprile 2023, l'Organismo italiano di contabilità ha pubblicato la versione definitiva del Principio contabile n. 34 sui ricavi che:

1. disciplina il corretto trattamento di tutte le operazioni che comportano la rilevazione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi, indipendentemente dalla loro classificazione nel Conto economico;
2. troverà applicazione a partire dal bilancio d'esercizio avente inizio dal 1° gennaio 2024.

La principale novità concerne l'introduzione di tecniche contabili volte all'identificazione e valorizzazione delle "*unità elementari di contabilizzazione*" applicabili, ad esempio, in presenza di un unico contratto di vendita comprensivo di prestazioni diverse (ad esempio contratto di vendita di un cespite comprensivo di un servizio di manutenzione ultrannuale); al ricorrere di tale fattispecie, occorre contabilizzare separatamente il ricavo derivante dalla cessione del prodotto da quello derivante dalla manutenzione che, sebbene offerta gratuitamente, deve comunque essere valorizzata.

Il nuovo Oic 34 contiene, infine, alcune semplificazioni contabili a favore delle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o che redigono il bilancio nella forma prevista per le micro imprese.

Premessa

In data 19 aprile 2023, l'Organismo italiano di contabilità ha pubblicato la versione definitiva del Principio contabile n. 34 che disciplina, per la prima volta, i ricavi, in considerazione del fatto che l'impostazione degli Oic era prevalentemente basata sulla contabilizzazione delle attività e passività di bilancio.

Entrata in vigore

Il nuovo principio contabile, che entrerà in vigore per i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2024, prende il posto dei riferimenti contenuti nel Principio contabile n. 15 (crediti) redatto dello stesso OIC ed è funzionale a risolvere i diversi problemi applicativi sorti in passato.

Principali novità dell'Oic 34

Le principali novità introdotte dall'Oic 34 - che impatteranno sui bilanci a partire dal 1° gennaio 2024 - riguardano:

- l'ambito di applicazione del principio contabile e delle prescritte esclusioni;
- le modalità di determinazione del prezzo complessivo del contratto;
- l'identificazione e valorizzazione delle "unità elementari di contabilizzazione" mediante opportune tecniche contabili;
- la contabilizzazione dei ricavi per le prestazioni di servizi;
- la previsione di semplificazioni per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese.

N.B.

L'Oic 34 comprende anche un'Appendice - che non è parte integrante del principio contabile - in cui sono proposti un certo numero di casi ed esempi che si propongono di chiarire le implicazioni operative.

Ambito di applicazione ed esclusioni

L'Oic 34 si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel Conto economico (voce A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni o voce A.5 - Altri ricavi).

Esclusioni

Sono esclusi dal perimetro dell'Oic 34 i seguenti componenti positivi di conto economico:

- i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione che seguono le disposizioni di cui all'Oic 23 "*Lavori in corso su ordinazione*";
- i ricavi derivanti da cessioni di azienda;
- i fitti attivi;
- i ristorni;
- le transazioni che non hanno finalità di compravendita, ossia le operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo.

Determinazione del prezzo complessivo del contratto

Il principio contabile Oic 34 prescrive che il prezzo complessivo di vendita si desume dalle clausole contrattuali.

N.B.

In particolare è necessario, in prima battuta, attualizzare i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale.

L'Oic 34 fornisce delle particolari indicazioni in presenza di contratti di compravendita che presentano elementi di variabilità che impattano sulla corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto.

A questo proposito, il principio contabile in argomento distingue:

N.B.

- corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi e premi risultato) inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi;
- corrispettivi che riducono il prezzo del contratto (ad esempio sconti, abbuoni, penalità e resi) da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche e utilizzando uno dei seguenti metodi di stima:
 - la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo. Tale metodo si applica quando la società prevede che possano realizzarsi più di due scenari (ad esempio una penale che varia in funzione del numero di giorni di ritardo);
 - l'importo più probabile, quando il contratto ha soltanto due risultati possibili (ad esempio il contratto prevede una penale di importo fisso in caso di ritardata consegna).

Momento di rilevazione del ricavo

Una volta quantificato il ricavo, occorre individuare il momento in cui rilevare lo stesso in bilancio sulla base del principio di competenza economica distinguendo tra:

- ricavi derivanti dalla vendita di beni;
- ricavi per prestazione di servizi.

Ricavi derivanti dalla vendita di beni

Per quanto concerne i ricavi derivanti dalla vendita di beni, questi debbono essere rilevati quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita;
- l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile;
- il processo produttivo dei beni è completato.

Ricavi per prestazione di servizi

Per quanto concerne la contabilizzazione dei ricavi per la prestazione di servizi, l'Oic 34 definisce a quali condizioni tali ricavi debbano essere rilevati in Conto economico in base allo stato di avanzamento. In particolare, coerentemente con quanto previsto dall'Oic 23 per i lavori in corso su ordinazione, l'Oic 34 prevede che tali ricavi siano rilevati in base allo stato di avanzamento, quando sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- a) l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore matura via via che la prestazione è eseguita;
- b) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi che possono essere rappresentati dalla:

- N.B.**
- proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro;
 - proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati.

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

Vendite con diritto di reso

Una specifica regolamentazione è prevista per le vendite con diritto di reso. È previsto, infatti, che il ricavo rilevato a Conto economico sia ridotto per effetto della stima di quanto la società ritiene probabile di dover riconoscere al cliente come forma di rimborso, rilevando in contropartita una passività classificata tra i fondi oneri.

Valutazioni successive

Nel principio contabile Oic 34 sono state illustrate le regole per le valutazioni successive, prevedendo che è necessario procedere all'aggiornamento del valore iscritto inizialmente per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.

N.B.

Nel caso in cui intervenga una modifica contrattuale che prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa è contabilizzata separatamente. In caso di sola modifica del corrispettivo o di sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

Unità elementari di contabilizzazione

L'Oic 34 detta, inoltre, specifiche indicazioni circa l'individuazione della unità elementare di rilevazione, consentendo la contabilizzazione distinta dei singoli beni, servizi o altre prestazioni inclusi in un unico contratto di vendita, allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione identificata.

N.B.

Può essere questo il caso, ad esempio, della vendita di un macchinario associata alla prestazione di un servizio di manutenzione per un certo numero di anni. In quell'eventualità il ricavato della vendita del bene - secondo il nuovo principio contabile - deve essere separato dal corrispettivo del servizio di manutenzione e contabilizzato a parte.

Eccezioni

il principio contabile Oic 34 prevede che non occorre procedere con la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando:

- i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti tra loro, ovvero non possono essere utilizzati separatamente dal cliente, ma solo in combinazione gli uni agli altri oppure;
- una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società e sono prestate gratuitamente.

La valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione

Individuate le singole unità elementari di contabilizzazione, occorrerà procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse allocando il prezzo complessivo del contratto, come determinato nel paragrafo precedente, ad ogni unità elementare di contabilizzazione identificata.

N.B.

L'Oic 34 prevede che possano essere raggruppati in un singolo contratto tutti quei contratti che sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e quando si verifica una delle seguenti condizioni:

- il gruppo di contratti è stato negoziato in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale ed esiste apposita documentazione di ciò;
- il prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti.

Semplificazioni per i bilanci in forma abbreviata e delle micro imprese

Il principio Oic 34 prevede poi una serie di semplificazioni nell'applicazione delle indicate regole per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le microimprese. In particolare, tali imprese:

- possono non aggiornare il ricavo nel caso in cui il contratto prevede termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale.
- possono adottare una contabilizzazione semplificata per le vendite con diritto di reso, iscrivendo in riduzione dei ricavi un fondo 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.