

# La contabilizzazione dei ricavi di esercizio nel rispetto delle indicazioni fornite nell'OIC 34

Prof. RAFFAELE MARCELLO - Dott. NICOLA LUCIDO<sup>(1)</sup>

*ABSTRACT: With OIC 34 Revenues, the Italian Accounting Body has the main objective is to regulate the criteria for recognizing and recording operating revenues for contracts that provide for several elementary units to be accounted for with a single price.*

*In this sense, with this contribution we want to focus on the indications provided by the OIC, trying to deepen some aspects concerning the elements characterizing the revenues and the phases of recording them in the financial statements, highlighting any correlations with international accounting standards, in particular with IFRS 15.*

KEYWORDS: Revenues – contracts - balance sheet

## 1. Le finalità e l'ambito di applicazione dell'OIC 34

L'organismo italiano di contabilità, con la bozza di principio contabile OIC 34 rubricato *Ricavi*, si pone come principale obiettivo quello di fornire risposte agli operatori commerciali, al fine di stabilire una rappresentazione uniforme nella rilevazione, e quindi nell'iscrizione, dei ricavi in bilancio relativamente ai contratti di vendita che prevedono più unità elementari, rappresentate da beni e/o servizi, a fronte di un unico prezzo. In tal senso, l'OIC ha voluto dar seguito ad una serie di segnalazioni convogliate sul *Discussion Paper* "Ricavi" pubblicato nel 2019 e ancor prima con la *survey* del 2017<sup>(2)</sup>, alla luce della circostanza che non sempre i principi contabili nazionali in vigore riuscivano a fornire risposte valide sui c.d. "ricavi misti". Il filo conduttore ancora una volta è rappresentato dal principio della *comparabilità* e della *rappresentazione sostanziale* del bilancio di esercizio così come ribadito all'interno del documento *Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 11*, ovvero "[...] per ottenere una determinata posizione finanziaria o economica sono necessari una serie di contratti, oppure uno solo, ciò non può fare la differenza in termini di rappresentazione in bilancio. In entrambi i casi la rappresentazione del bilancio deve essere la stessa. Il postulato della rappresentazione sostanziale tende a ridefinire i confini dei contratti restringendoli oppure ampliandoli, laddove necessario, per far sì che vi sia la corretta distinzione degli elementi di bilancio sulla base della sostanza economica".

L'OIC 34 vuole, in altri termini, risolvere la provata esigenza di uniformare la registrazione di un ricavo relativo a più unità elementari presenti in un contratto, da cui scaturisca-

---

<sup>(1)</sup> Il presente lavoro è frutto di un'elaborazione congiunta, tuttavia i paragrafi 1, 3 e 5 sono da attribuire a Raffaele Marcello e i paragrafi 2, 4 e 6 a Nicola Lucido.

<sup>(2)</sup> Nel mese di giugno 2017, la Fondazione OIC ha sottoposto agli operatori un questionario (*survey*), finalizzato ad individuare i problemi e le difficoltà applicative in tema di rilevazione dei ricavi. Dalla *survey* è emersa la necessità, principalmente nell'ambito delle imprese di maggiori dimensioni, che pongono in essere transazioni più complesse, di predisporre regole contabili più adeguate. Nel febbraio 2019 è stato pubblicato in consultazione un *discussion paper*, nell'ambito del quale sono state prospettate alcune possibili soluzioni per la contabilizzazione dei ricavi misti.

no diritti ed obbligazioni differenti o, comunque, per cui occorre una separata contabilizzazione. A titolo esemplificativo e non esaustivo, si pensi ad un contratto di vendita di un macchinario nel cui prezzo è inclusa la manutenzione pluriennale dello stesso, per il quale è necessario valutare la distinzione tra l'unità elementare rappresentata dalla vendita del bene (macchinario) e quella descritta dalla prestazione del servizio (manutenzione). Potrebbe, infatti, accadere come ribadito nell'OIC 11, al paragrafo 28, che "[...] da un unico contratto possono scaturire più diritti ed obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata". Ciò comporta che se il contratto annovera più diritti o obbligazioni, ciascuna delle quali con tempi e modi differenti, le medesime devono essere rilevate in tempi e modi diversi.

Stabilito lo scopo ultimo del principio contabile oggetto della presente trattazione, si passa a definire i suoi confini di applicazione. Secondo quanto indicato al paragrafo 2, con richiamo in appendice, l'OIC 34 trova applicazione per tutte le imprese che redigono il bilancio di esercizio nel rispetto delle disposizioni codicistiche previste per i bilanci ordinari, bilanci in forma abbreviata (*ex art. 2435-bis* del codice civile) e per le micro-imprese (*ex art. 2435-ter* del codice civile), seppur per le ultime due tipologie di imprese sono previste semplificazioni<sup>(3)</sup>.

La posta di bilancio interessata è la voce A)1 *Ricavi delle vendite e delle prestazioni*, che rappresenta una componente della gestione caratteristica. Mentre non rientrano nell'ambito di applicazione:

- le somme dei ricavi classificati nella voce A) 5 *Altri ricavi e proventi*, poiché in essa, in funzione di quanto indicato dall'OIC 12, sono ricompresi i ricavi di natura accessoria, quali, ad esempio, fitti attivi, canoni attivi, *royalties*, ricavi provenienti da un'attività agricola, ecc.;
- i ricavi che attengono i lavori in corso su ordinazione, trattati dall'OIC 23 *Lavoro in corso su ordinazione*, poiché ricavi da commessa;
- i ricavi le cui transazioni non sottendono operazioni di natura commerciale, ovvero tutte quelle operazioni che permettono di procurarsi un "bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo" (OIC 34, paragrafo 8). A titolo esemplificativo si pensi alla permuta menzionata nell'OIC 16, paragrafo 83.

## 2. Il contratto di vendita

Alla base del processo di contabilizzazione dei ricavi<sup>(4)</sup>, vi è sicuramente il contratto di vendita.

<sup>(3)</sup> In particolare, per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese non è necessaria la separazione e la valorizzazione delle diverse unità elementari di contabilizzazione. Tali imprese, in caso di contratti che a fronte di un unico corrispettivo prevedono la vendita di un bene e la prestazione di un servizio in un esercizio successivo, potranno continuare a rilevare l'intero ricavo al momento della vendita del bene e valuteranno l'iscrizione di un fondo per rischi ed oneri a fronte del costo che prevedono di sostenere per il servizio.

<sup>(4)</sup> In relazione alla rilevazione dei ricavi, l'OIC ha confermato l'attuale distinzione tra vendita dei beni e prestazione di servizi e che i ricavi da vendita di beni sono rilevati quando è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici. Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, invece, si prevede, coerentemente con quanto stabilito dall'OIC 23 per i lavori in corso su ordinazione, che i ricavi siano rilevati in base allo stato di avanzamento se il diritto al corrispettivo per

In tal senso, similmente a quanto accade per IFRS 15<sup>(5)</sup> al paragrafo 9, l'OIC 34, al par. 17, stabilisce che “*Al momento della rilevazione iniziale il redattore di bilancio deve procedere con l'analisi del contratto di vendita [...]; per cui è evidente la necessità, in prima istanza, di soffermarsi sui contenuti del documento contrattuale, poiché da esso derivano informazioni utili alla rilevazione e di iscrizione del ricavo in bilancio. Dall'attenta analisi del contratto scaturiscono, infatti, elementi che traducono il postulato della “sostanza sulla forma” dell'operazione; condizione indispensabile per l'iscrizione o meno di una posta di bilancio.*”

Facendo seguito a quanto sinora esposto, nell'indagine degli elementi contrattuali, il redattore del bilancio deve preliminarmente individuare le parti coinvolte, ovvero, coloro i quali maturano propri diritti, in funzione di obbligazioni che la controparte decide di adempiere. Pertanto, se da un lato l'impresa si obbliga a trasferire i diritti relativi ai beni e servizi, dall'altro vi è il cliente che, invece, si obbliga a pagare un corrispettivo per i beni e i servizi ricevuti.

Qualora l'analisi preliminare dovesse interessare un “gruppo di contratti”, è importante che il “gruppo” venga trattato come “singolo” nel caso in cui si verificano le seguenti due condizioni (OIC 34, paragrafo 10)<sup>(6)</sup>:

- a) il gruppo dei contratti, da un punto di vista negoziale, emerge da un'apposita documentazione da cui si evinca che il medesimo è trattato in modo *congiunto*, avente un *unico* obiettivo commerciale;
- b) il prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni che derivano da altri contratti<sup>(7)</sup>.

È quanto risulta anche dall'OIC 11, paragrafo 28 in cui si legge “[...] *Viceversa, da più contratti possono discernere effetti sostanziali che richiedono contabilizzazione unitaria*”.

La lettura del contratto, favorisce la strutturazione di quelle che l'OIC 34 definisce le fasi che caratterizzano l'iscrizione in bilancio dei ricavi, ovvero:

1. la determinazione del prezzo complessivo del contratto;
2. l'individuazione delle unità elementari da contabilizzare;
3. la valorizzazione delle unità elementari da contabilizzare;
4. la rilevazione dei ricavi.

---

il venditore matura in proporzione alla prestazione eseguita e se l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

<sup>(5)</sup> Dal 1° gennaio 2018 le società IAS *adopter* hanno adeguato i propri bilanci in relazione alle indicazioni riportate nell'IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti. Si tratta di un principio contabile emanato dall'*International Accounting Standard Board* (IASB) il 28 maggio 2014 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale Europea l. 295 del 29 ottobre 2016, con regolamento di adozione UE n. 2016/1905. L'approccio dello IASB in molti casi si sostanzia nell'iscrivere il ricavo in funzione della manifestazione dell'evento che determina verosimilmente la sua realizzazione. Ciò comporta, in taluni casi, una iscrizione “differita” o “parziale” del ricavo rispetto a quanto in precedenza effettuato con i principi contabili internazionali. Per un approfondimento Cfr. R. Marcello, M. Pozzoli, N. Lucido, IFRS 15 – *Ricavi provenienti da contratti con i clienti: gli effetti sul bilancio di esercizio*, Documento di ricerca CNDCEC-FNC, febbraio 2021.

<sup>(6)</sup> Il paragrafo 10 presenta delle analogie con quanto indicato nell'OIC 23, paragrafo 50, in tema di raggruppamento tra commesse.

<sup>(7)</sup> A titolo esemplificativo, si pensi alla realizzazione di un parco giochi, a cui sono correlate anche la prestazione relativa all'installazione dell'illuminazione o l'esecuzione di un'area giochi per bimbi che lo frequenteranno.

### 3. La determinazione del prezzo complessivo del ricavo

Il prezzo stabilisce il corrispettivo pagato dal cliente sulla scorta di quanto riportato nel contratto di vendita. Esso può essere definito o variabile. In quest'ultima circostanza, qualora il prezzo non sia immediatamente riscontrabile dalle clausole contrattuali, necessiterà procedere, alla valorizzazione delle componenti variabili (OIC 34, paragrafo 11). A questo proposito, l'OIC 34, ai paragrafi 15 e 16, fornisce indicazione sui corrispettivi ritenuti variabili, ovvero:

- *corrispettivi aggiunti*, che sono inclusi nel prezzo del contratto, correlati al verificarsi di eventi futuri "ragionevolmente certi", quali, ad esempio, i premi di risultato per il raggiungimento di obiettivi a *budget*. La "ragionevole certezza" richiama al principio della prudenza riportato nell'art. 2423-bis, comma 1, n.1, del codice civile, e nell'OIC 11, al paragrafo 16, in cui si legge "La valutazione delle voci secondo prudenza comporta la ragionevole cautela nelle stime in condizioni di incertezza". Si parla di corrispettivo aggiuntivo anche qualora il medesimo sia riconducibile a *performance* del cliente o dipenda dall'andamento degli indici di mercato. In entrambe le situazioni, la "ragionevole certezza" si ritiene soddisfatta solo dal momento in cui l'"elemento variabile" si sia verificato (OIC 34, paragrafo 15);
- *sconti, abbuoni, penalità e resi*, per i quali si deve procedere mediante una stima a rettifica del ricavo sulla scorta dell'esperienza storica e/o mediante elaborazioni statistiche (OIC 34, paragrafo 16). La stima può essere determinata secondo:
  - *la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo*. Si tratta di una metodologia che è possibile utilizzare qualora la società riesca ad ipotizzare più di due scenari (ad esempio contratto che prevede differenti penali nel caso di ritardi di consegna a stato di avanzamento);
  - *l'importo più probabile*. Racchiude la casistica del contratto in cui sono preventivabili solamente due possibili risultati (ad esempio contratto con una penale, non ricalcolata sui giorni di ritardo a scadenze pre-stabilite, bensì sulla sola unica mancata consegna alla scadenza prevista).

La scelta del primo, piuttosto che del secondo metodo, deve essere fatta considerando quale dei due possa meglio esprimere il corrispettivo variabile.

Fermo restando quanto indicato argomentando di corrispettivi variabili, l'OIC 34, al paragrafo 11, pone l'accento su altri particolari contratti che richiedono una particolare analisi nella determinazione del prezzo. Nello specifico, abbiamo:

- *contratti con importi da pagare al cliente*, in relazione ai quali l'impresa venditrice, che non ha ricevuto una controprestazione dal cliente, contabilizza gli importi pagati al cliente al pari di uno sconto e, quindi, a riduzione del prezzo complessivo. Ad esempio, la società XX vende dei prodotti alla società di *retail* YY, che necessita di una riorganizzazione degli spazi all'interno dei propri punti vendita. Per fare ciò, la società XX sostiene i costi per l'adeguamento dei locali della società YY. Da un punto di vista contabile registra il ricavo al netto dei costi sostenuti per il riadeguamento, che nella sostanza sono assimilabili ad uno sconto (OIC 34, Appendice, EI7).

- In senso opposto, nel caso in cui l'impresa venditrice riceve una controprestazione, ovvero un servizio, gli importi corrisposti al cliente sono contabilizzati come un costo;
- *contratti con termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi*, per i quali se non è stato previsto l'interesse oppure, ove previsto, il medesimo presenta un saggio inferiore rispetto a quello di mercato, per la determinazione del prezzo bisogna procedere mediante l'attualizzazione dei flussi finanziari futuri al tasso di mercato;
- *contratti con corrispettivo attraverso attività diversa dalle disponibilità liquide*, in cui si stabilisce un prezzo del bene e/o servizio pari al valore corrente realizzabile relativo a detta attività.

#### 4. L'individuazione delle unità elementari da contabilizzare

L'individuazione dell'unità elementare da contabilizzare rappresenta la seconda fase nel processo di iscrizione dei ricavi in bilancio<sup>(8)</sup>.

L'OIC 34 si sofferma abbondantemente sul concetto di unità elementare, poiché con essa si identifica il bene e/o servizio ceduto al cliente, in cambio di una controprestazione che costituisce il corrispettivo.

Affinché si possa giungere ad una chiara identificazione delle unità elementari, così come già detto in precedenza, il primo *step* è sicuramente dato dall'attenta analisi del contratto, al fine di individuare, prima e trattare, ove necessario da un punto di vista contabile, in modo separato i singoli beni e/o servizi, poiché ciascuna delle unità elementari origina diritti e obbligazioni.

Rappresentano delle vere e proprie eccezioni al processo di segmentazione del contratto, le seguenti casistiche:

- a) *contratti con unità elementari, ovvero beni e servizi, integrati ed interdipendenti* (OIC 34, paragrafo 18, lett. a), per i quali il cliente non ha la possibilità di utilizzare separatamente le unità elementari, ma in combinazione tra loro<sup>(9)</sup>. Si pensi, a titolo esemplificativo, al *software* (bene), consegnato nell'esercizio 202X, il cui utilizzo è condizionato da un'attività di personalizzazione (servizio) che viene eseguita in epoca successiva rispetto alla vendita e installazione del *software*. Per cui, anche nel caso di unità elementari riferite a due periodi amministrativi, le medesime sono considerate un'unica unità elementare di contabilizzazione;

<sup>(8)</sup> Le regole di rilevazione dei ricavi contenute nel principio OIC 15 *Crediti* non si occupano della compresenza di prestazioni differenti all'interno di un unico contratto (né del caso di contratti separati ma con prestazioni sinallagmaticamente collegate) e di conseguenza un bene venduto insieme al relativo servizio di manutenzione a prezzo totale non trova separazione di rilevazione di ricavo fra le due differenti unità elementari, fatta salva la applicazione del principio OIC 31 per la rilevazione di eventuali oneri futuri. Ove invece il prezzo fosse sin dall'origine identificato per le differenti prestazioni contrattuali si avrebbe immediata separazione di rilevazione dei ricavi. Due imprese, quindi, pur avendo in sostanza concluso contratti identici, rappresentano oggi i relativi ricavi nei propri bilanci in due modi diversi creando un effetto di doppia rappresentazione "veritiera".

<sup>(9)</sup> Per una più compiuta lettura delle ipotesi previste dall'OIC 34 al paragrafo 18, si fa richiamo, seppur in modo "indiretto", a quanto previsto dall'IFRS 15 ai paragrafi 27-29.

- b) *contratti di beni e servizi con annessa cessione di attività accessoria prestata gratuitamente* (OIC 34, paragrafo 18, lett. b), per i quali l'impresa abbina alla vendita del prodotto principale un prodotto accessorio ceduto gratuitamente. È il caso, ad esempio, di una vendita di un bene a cui è correlata una raccolta punti con un regalo finale. Ipotizziamo che al completamento della raccolta punti, la società XX cede al cliente un oggetto (ad esempio un libro, un oggetto di arredo, ecc.). In questa circostanza, il valore dell'oggetto accessorio, ceduto al cliente, viene considerato come costo di pubblicità e, pertanto, registrato in un fondo senza rettificare i ricavi (OIC 34)<sup>(10)</sup>;
- c) *contratti con garanzie fornite per legge* (OIC 34, paragrafo 15 delle motivazioni), per i quali, secondo quanto indicato nell'OIC 31, necessita un accantonamento ad un fondo oneri pari al valore stimato di eventuali sostituzioni e/o riparazioni. Diversa è la posizione delle garanzie non prestate per legge, c.d. aggiuntive, per le quali si procede mediante rilevazione separata del ricavo tra il bene ceduto e la garanzia offerta<sup>(11)</sup>.

Per evidenziare come l'analisi del contratto possa stabilire una differente rappresentazione in bilancio dei ricavi, può essere preso come esempio l'operazione di cessione di una licenza (OIC 34, Appendice paragrafo A.3), nell'ipotesi in cui una società venditrice nell'anno 202X cede una licenza che abbraccia un arco temporale di cinque esercizi. Il pagamento della licenza prevede un canone fisso (o eventualmente proporzionato ad esempio al fatturato) per cinque anni a partire dall'anno 202X. La lettura del contratto prevede altresì un intervento annuale della società venditrice, affinché il cliente possa beneficiare dell'utilizzo della licenza. Pertanto, l'importo da attribuire a conto economico (ricavo) è proporzionale alla durata de contratto (OIC 34, Appendice E19 e E20) pro-quota per ciascun esercizio amministrativo. Altra ipotesi è quella in cui, la concessione delle licenze abbraccia sempre un arco temporale di cinque esercizi, con la differenza che non è richiesto l'intervento della società venditrice nel corso degli esercizi futuri. In questo caso, la società venditrice procede alla registrazione del ricavo in un'unica soluzione nell'esercizio in cui la licenza viene assegnata, poiché la società identifica nel contratto un'unica unità elementare contabilizzata al momento della cessione (OIC 34, Appendice E18).

Con riferimento alla segmentazione del contratto in unità elementari, le indicazioni contabili fornite dall'OIC 34 al paragrafo 19 non trovano applicazione per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata (*ex art. 2435-bis* del codice civile) e per le micro-imprese (*ex art. 2435-ter* del codice civile), a meno che, dall'analisi del contratto o di atti legati alla vendita, non si riescano facilmente ad identificare e valorizzare le prestazioni (unità) presenti e pertanto distinguibili.

Una volta definita l'unità elementare, prima di procedere all'iscrizione del ricavo in bilancio, occorre valorizzare l'unità individuata. A questo proposito l'OIC 34 fornisce una serie di indicazioni (paragrafi 20-22), in base a quali, a partire da un prezzo complessivo contrattuale, è indispensabile assegnare a ciascuna unità elementare il valore, che è dato dal rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità e la somma di tutti i prezzi di vendita

<sup>(10)</sup> Una particolare forma di concorso potrebbe garantire come premio uno sconto piuttosto che un bene in natura. In questa ipotesi i ricavi verrebbero ridotti del valore dello sconto preventivabile.

<sup>(11)</sup> Nel paragrafo 6 del presente lavoro è riportata un'esemplificazione numerica.

riferiti alle differenti unità incluse nel contratto; ciò considerando che i prezzi di vendita devono essere sempre al netto degli sconti<sup>(12)</sup>. Inoltre, nel caso in cui il prezzo di vendita contrattuale dell'unità discosti in modo significativo dal prezzo di listino riferito alla stessa unità, il principio contabile richiede di utilizzare quest'ultimo. Così come, qualora non sia possibile identificare un prezzo di riferimento per l'unità in modo attendibile, si può procedere mediante una stima scegliendo tra tre differenti metodologie (OIC 34, paragrafo 22):

- a) *metodo della valutazione dei prezzi di mercato*, in funzione del quale la stima viene fatta avendo come riferimento i prezzi del mercato in cui l'impresa svolge la sua attività economica. Rientrano tra i valori di mercato anche quelli praticati dai principali concorrenti per beni e servizi simili, debitamente rimodulati in considerazione dei costi e dei margini della società venditrice;
  - b) *metodo dei costi attesi più margine*, con cui l'impresa parte dai costi sostenuti e da sostenere ed aggiunge un mark-up per arrivare a determinare il prezzo di vendita;
- metodo residuale*, con cui il prezzo viene definito quale differenza tra il prezzo complessivo del contratto ed i prezzi di altri beni o servizi che sono inclusi nello stesso contratto.

Se, nonostante i metodi sopra descritti, non si riuscisse a stimare il prezzo dell'unità elementare, secondo l'OIC 34, il ricavo da contabilizzare è pari al costo.

## 5. L'iscrizione dei ricavi in bilancio

L'iscrizione del ricavo di esercizio in bilancio, secondo il principio della competenza, viene trattato dall'OIC 34 facendo un distinguo tra i ricavi per la vendita di beni rispetto a quelli per prestazione di servizi.

### 5.1. L'iscrizione dei ricavi relativi alla vendita di beni

Con riferimento alla vendita dei beni, gli elementi caratterizzanti sono sostanzialmente tre, ovvero:

- 1) l'avvenuto trasferimento dei rischi e dei benefici concernenti la vendita dei beni;
- 2) l'attendibilità nella fase di determinazione del valore dei ricavi;
- 3) il completamento del processo produttivo dei beni.

Pertanto, l'iscrizione iniziale del ricavo richiede la valutazione del momento in cui si sia verificato il passaggio sostanziale, e non formale, della proprietà, ovvero il momento in cui si concretizzi il trasferimento dei rischi e dei benefici concernenti la vendita dei beni.

Escludendo il concetto di rischio di credito, cioè di mancata recuperabilità, trattato nell'OIC 15, il principio contabile OIC 34 non fornisce chiare indicazioni su quali rischi debbano essere considerati e quali no. Infatti il principio richiede al redattore di bilancio di fare una propria valutazione delle tipologie di rischio cui incorre attraverso l'analisi delle clausole contrattuali e dell'esperienza storica.

Oltre a ciò, con riferimento più specifico al concetto di "beneficio", l'OIC 34 pone come criterio di valutazione i flussi di cassa che derivano dall'utilizzo diretto o indiretto del

<sup>(12)</sup> La presente indicazione si ritiene in linea con quanto indicato nell'IFRS 15 al paragrafo 74.

bene. Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre del bene oggetto della compravendita in una delle modalità previste dal principio (ad esempio: l'uso del bene oppure la vendita del bene). Diversamente dall'IFRS 15, nell'OIC 34 la vendita del bene non si realizza con il trasferimento dei soli benefici, ma anche con il trasferimento del rischio correlato all'unità elementare che passa dalla società venditrice al cliente.

A titolo esemplificativo, si ipotizzi che la società XX nell'anno 202X vende un macchinario per imballaggi, oltre a dei pezzi di ricambio, che a seguito di un accordo con il cliente restano nel magazzino della società venditrice per i successivi tre anni, senza che ciò comporti, in capo alla società venditrice, il rischio di deterioramento, ma solo il rischio per furto. Dall'analisi del contratto, il redattore individua quindi tre unità elementari, di cui la prima è data dal macchinario venduto, la seconda è data dalla vendita dei pezzi di ricambio, la terza dal servizio di custodia dei pezzi di ricambio, attribuendo un valore a ciascuna di esse.

Analizzando il tutto ai fini della rilevazione del ricavo in bilancio, è evidente che se per il macchinario ed i pezzi di ricambio si configura il trasferimento sostanziale del rischio e del beneficio, l'unico rischio non trasferito attiene l'eventuale furto. Ne consegue che la società XX provvede a registrare il ricavo della vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio, per i loro rispettivi valori, nell'anno 202X. Per i servizi di custodia, la società XX ripartisce il ricavo pro-quota per i tre esercizi successivi, ovvero 2020X, 202X+1 e 202X+2 (OIC 34, Appendice EI11).

Per concludere le vendite con reso, per le quali, dopo aver valutato la probabilità che il reso si possa realizzare, il redattore di bilancio deve accantonare ad un fondo oneri futuri l'equivalente del valore che si presume di dover rimborsare al cliente (OIC 34, paragrafo 26). In questa circostanza, il fondo che esprime il potenziale mancato trasferimento del rischio e del beneficio ha come contropartita contabile la riduzione del valore dei ricavi, in ottemperanza anche a quanto si legge nell'art. 2425-bis, comma primo del codice civile<sup>(13)</sup>.

Il valore del fondo non viene definito in modo dettagliato per ciascuna vendita, ma rispondendo alle indicazioni riportate nell'OIC 34, al paragrafo 16 lettera a), viene determinato quale media ponderata dei possibili importi. Sempre da un punto di vista di trattamento contabile del reso, l'OIC 34 suggerisce che, nel caso si dovesse prevedere il reso, occorre procedere al ripristino del costo del bene in bilancio. Il che vuol dire iscriverlo in una voce separata dell'attivo circolante al valore contabile a cui il bene era valorizzato in precedenza in magazzino<sup>(14)</sup>.

## 5.2. L'iscrizione dei ricavi per la vendita di prestazione di servizi

La contabilizzazione dei ricavi relativi alle prestazioni dei servizi segue lo stato di avanzamento lavori, a condizione che (OIC 34, paragrafi 29-31):

- 1) vi sia un accordo tra le parti in relazione al quale a mano a mano che la prestazione sia eseguita, matura il diritto a percepire il corrispettivo da parte dell'impresa venditrice;
- 2) l'ammontare dei ricavi sia valorizzato in modo attendibile.

<sup>(13)</sup> L'art. 2425 bis del codice civile recita "ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi".

<sup>(14)</sup> Per una più compiuta lettura delle ipotesi previste dall'OIC 34 al paragrafo 18, si fa richiamo, seppur con una rilettura, a quanto previsto dall'IFRS 15 ai paragrafi 27-29.

Per quantificare in modo affidabile lo stato di avanzamento lavori e, quindi, valorizzare l'ammontare dei ricavi, è possibile utilizzare due metodologie:

- la percentuale di avanzamento derivante dal rapporto tra le ore del lavoro alla data di bilancio e il monte ore previste alla data di conclusione del lavoro;
- la percentuale di avanzamento dato dal rapporto tra i costi registrati alla data di bilancio e i costi complessivi stimati a conclusione del lavoro.

Nel caso in cui non sia possibile procedere nella determinazione del valore in proporzione allo stato di avanzamento seguendo le metodologie appena descritte, necessita attendere la chiusura dei lavori. In definitiva, per iscrivere il ricavo di competenza necessiterà attendere il completamento dell'intera prestazione.

## 6. Alcune esemplificazioni numeriche

Per completezza appare opportuno riportare alcune tra le esemplificazioni numeriche richiamate in appendice dall'OIC 34, al fine di approfondire alcune particolari casistiche tra cui:

- la vendita con diritto di reso;
- la vendita con garanzia *ex lege* e garanzia aggiuntiva.

Negli esempi numerici per semplicità non si considerano gli effetti fiscali e tanto meno l'imposta sul valore aggiunto.

### 6.1. La vendita con diritto di reso

La società XX vende alla società ZZ il prodotto A, il prodotto B e il prodotto C. per ciascuno dei suddetti prodotti, viene identificato il quantitativo di vendita a cui si correla il costo di produzione (valore di magazzino) ed il prezzo di vendita. Inoltre, avendo concesso la possibilità di reso, la società XX definisce la percentuale di probabilità di reso della quantità venduta. La tabella che segue riassume quanto detto:

Prodotto venduto	Costo di produzione (a)	Quantità venduta (b)	Prezzo di vendita (c)	Ricavo di vendita (a)*(b)	% di reso (d)	Valore del reso (b)*(c)*(d)	Valore attività (a)*(b)*(d)
A	40	150	60	9.000	5%	450	300
B	50	200	75	15.000	10%	1.500	1.000
C	70	250	90	22.500	10%	2.250	1.750
TOTALI	160	600	225	46.500		4.200	3.050

Pertanto, la società XX registra al momento della vendita con reso:

**30.06.202X**

	DARE	AVERE
A) 1) - Ricavi delle vendite e delle prestazioni		46.500
C) IV - Disponibilità Liquide	46.500	

A fine esercizio, la società XX procede all'analisi del trasferimento del rischio e decide di accantonare la probabilità di reso in uno specifico fondo, oltre a registrare il costo del bene oggetto del reso tra le attività come segue:

**31.12.202x**

	DARE	AVERE
A) 1) - Ricavi delle vendite e delle prestazioni	4.200	
B) - Fondo per rischi ed oneri		4.200

**31.12.202x**

	DARE	AVERE
C) I) 4) - Rimanenze di prodotti finiti e merci	3.050	
A) 2) - Variaz. delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		3.050

**6.2. La vendita con garanzia ex lege e garanzia aggiuntiva**

Nel caso di vendita con garanzie è necessario fare una distinzione tra garanzia *ex lege* e garanzia aggiuntiva.

In tal senso, nella prima ipotesi, in relazione a quanto indicato al paragrafo 17, si rileva una unica unità elementare valutando il trasferimento dei rischi e dei benefici, seppur fattivamente il trasferimento dei benefici è immediato al momento della vendita del bene, mentre i rischi sono distribuiti su due anni in relazione all'erogazione della garanzia.

Nell'ipotesi di garanzia aggiuntiva, invece, la società offre la possibilità di una garanzia al cliente e nella valutazione del contratto procede alla segmentazione delle unità elementari, individuando la vendita del bene, per la quale si registra regolarmente il ricavo considerando che il trasferimento del rischio e del beneficio coincide con il momento della consegna del bene, rispetto alla vendita della garanzia aggiuntiva in cui il trasferimento del beneficio e del rischio è ripartito pro-quota per ciascun anno a cui si riferisce la garanzia.

*Esempio: vendita con garanzia ex lege*

La società XX vende 150 prodotti alla società ZZ al prezzo di € 200. Il costo di ciascun bene è di € 100. Inoltre, la società XX concede al cliente un'assistenza gratuita per due anni, valutando, a fine anno, di intervenire in garanzia per il 5% dei prodotti venduti. Il che comporta una quantificazione del rischio trasferito pari ad € 750 ( $5\% \cdot 150 \cdot 100$ ), per il quale si procede all'accantonamento ad un fondo rischi ed oneri. Per la registrazione della vendita si avrà:

30.12.202X

	DARE	VERE
A) 1) - Ricavi delle vendite e delle prestazioni		30.000
C) IV - Disponibilità Liquide	30.000	

Il rischio della garanzia viene contabilizzato mediante accantonamento a fondo rischi ed oneri:

31.12.202x

	DARE	VERE
A) 1) - Ricavi delle vendite e delle prestazioni	750	
B) Fondo per rischi ed oneri		750

*Esempio: vendita con garanzia aggiuntiva*

La società XX vende 100 prodotti alla società ZZ al prezzo di € 150. Allo stesso tempo, la società XX offre al cliente una garanzia aggiuntiva per due anni. Al fine dell'iscrizione dei ricavi in bilancio, la società XX valuta che il contratto prevede due unità elementari, di cui la prima è relativa ai prodotti venduti, per i quali si attesta il trasferimento dei benefici e dei rischi al momento della vendita, rispetto all'unità elementare relativa alla prestazione del servizio di assistenza, per il quale non si ha alcun trasferimento del rischio e del beneficio trattandosi di una garanzia aggiuntiva. La medesima garanzia viene quantificata in € 20 per ciascun prodotto da distribuire su due anni, considerando che il prezzo di vendita di listino di un bene è pari a € 130.

Le registrazioni contabili nell'anno 202X riguarderanno il solo prodotto, mentre per gli anni 202X+1 e 202X+2 si procederà alla registrazione anche del valore delle garanzie prestate.

**30.12.202X**

	DARE	AVERE
A) 1) - Ricavi delle vendite e delle prestazioni		15.000

C) IV - Disponibilità Liquide	15.000	
-------------------------------	--------	--

**Per ciascun anno di garanzia**

	DARE	AVERE
A) 1) - Ricavi delle vendite e delle prestazioni		1.000

C) IV - Disponibilità Liquide	1.000	
-------------------------------	-------	--

**7. Conclusioni**

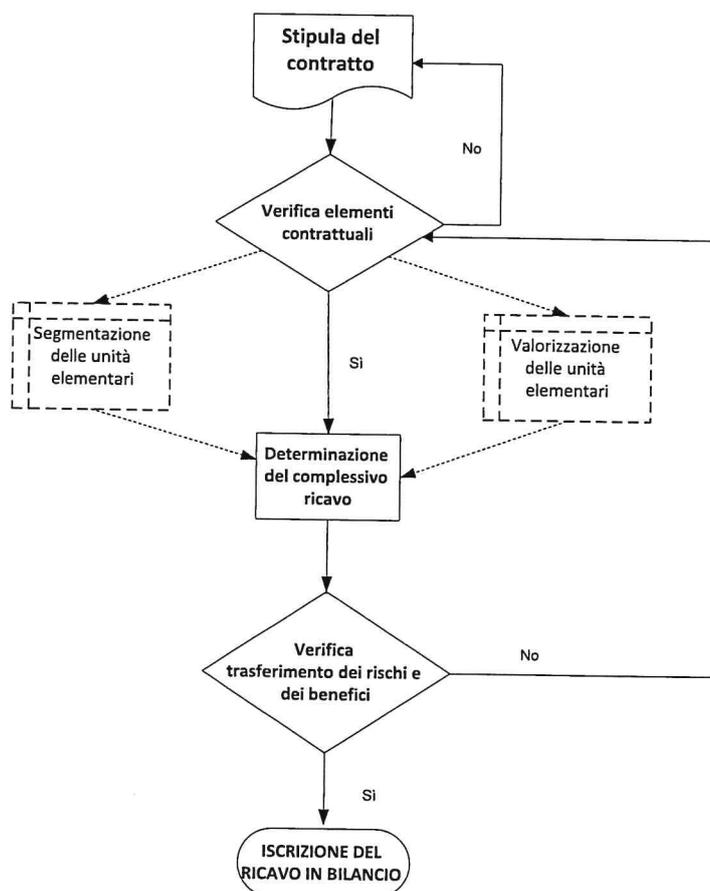
La versione definitiva dell'OIC 34 dovrebbe entrare in vigore dal 1° gennaio 2023 (OIC 34, paragrafo 40), come evidenziato in precedenza, vuole innanzitutto fornire valide indicazioni sulla rilevazione ed iscrizione in bilancio di ricavi derivanti da contratti con unico prezzo ma rappresentativi della vendita di più beni e/o servizi, che esprimono differenti diritti ed obbligazioni. Con la prima applicazione dell'OIC 34 si richiederà l'adozione delle indicazioni fornite dall'OIC 29, per gli effetti prodotti dal cambiamento del principio contabile. È inoltre consentita l'applicazione prospettica.

A ciò si aggiunga che, oltre ai riflessi sul contenuto del bilancio di esercizio, saranno da considerare anche gli effetti sull'informativa della nota integrativa. all'art. 2427, comma primo, del codice civile, sia per quanto attiene le società che redigono il bilancio in forma ordinaria che abbreviata (*ex art. 2435-bis* del codice civile). Diversa è la questione per le micro-imprese (*ex art. 2435-ter* del codice civile) che non sono tenute alla redazione della nota integrativa sempreché prestino le dovute informazioni in calce al bilancio così come previsto dall'art. 2424, comma primo, nn. 9) e 16) del codice civile.

Così come, qualora, in epoca successiva rispetto alla prima rilevazione, il redattore di bilancio dovesse venire a conoscenza di fatti o informazioni tali da incidere sul valore assegnato alle unità elementari presenti nel contratto, egli potrà aggiornare il valore del ricavo già registrato. Il tutto in linea con quanto riportato nell'OIC 29 al paragrafo 32. Ciò sottende, quindi, un costante monitoraggio delle determinanti facenti parte del contratto, al fine di intercettare informazioni che possano incidere sugli assunti base, allontanando il valore dell'unità elementare dalla stima originaria.

Uguualmente, il redattore del bilancio non potrà esimersi dal non considerare, in sede di chiusura di bilancio, i contratti e le sue eventuali modifiche (OIC 34, par. 33). Il che comporterà che al presentarsi di circostanze per le quali necessitasse la registrazione di una prestazione aggiuntiva e di un correlato nuovo corrispettivo, il redattore del bilancio deve provvedere ad iscrivere separatamente il ricavo "aggiuntivo". Ne consegue che, al verificarsi di una modifica del corrispettivo o di una modifica della prestazione, gli effetti del cambiamento saranno contabilizzati nel valore residuo delle prestazioni ancora da effettuare.

A conclusione, volendo provare a rappresentare da un punto di vista procedurale l'adozione dell'OIC 34, per cui si avrà:



Università Telematica "Pegaso"

Fondazione Nazionale Commercialisti

RAFFAELE MARCELLO  
*Ricamatore di Economia aziendale*

NICOLA LUCIDO  
*Ricamatore*