

BILANCIO

Le 4 fasi tecniche nell'applicazione dell'OIC 34

di **Fabio Landuzzi, Sara Geslao**

Seminario di specializzazione

Nuovo OIC 34

Impostazione generale ed implicazioni operative per le società

Scopri di più

Il nuovo **Principio contabile OIC 34** è dedicato alla disciplina dei criteri per la **rilevazione e valutazione dei ricavi** (e delle relative informazioni da presentare nella nota integrativa) e ha quale obiettivo primario quello di **fornire strumenti puntuali ai fini della valorizzazione di "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"** (§2).

Come delineato nelle **"Motivazioni alla base delle decisioni assunte"** allegate al documento, la *ratio* dell'OIC 34 risiede in *primis* nella necessità di rispondere all'istanza proveniente da numerosi stakeholders, secondo cui le disposizioni in tema di ricavi presenti nel set dei Principi contabili risultavano ormai **non più adeguate**, rispetto alla **crescente complessità** delle tipologie di transazioni realizzate dalle società, con la conseguenza che si moltiplicavano **comportamenti contabili difformi**, non sempre sistematici, specialmente in presenza di **contratti complessi**, ossia **comprensivi di molteplici prestazioni**, sebbene **a fronte di un unico prezzo**.

In tal scenario, da un lato, l'OIC 34 si pone in ogni caso **in piena continuità** e coerenza rispetto ai postulati della **competenza economica** dei ricavi e della **rappresentazione sostanziale** delle operazioni; dall'altro lato, il nuovo Principio contabile persegue lo **scopo di rendere più sistematica e uniforme** la modalità tecnica di rappresentazione contabile di **tutti i ricavi originati dalle vendite di beni** e dalle **prestazioni di servizi**, anche laddove siano classificati nella voce A.5 del conto economico, **eccezion fatta per quelle derivanti** da lavori in corso su ordinazione, da **cessioni di azienda**, da **fitti attivi**, da **ristorni** e da transazioni che non hanno finalità di compravendita.

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** (§45) 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 avviino 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. A tal scopo, giova rammentare che la rappresentazione dei ricavi delle vendite nel conto economico, secondo l'approccio tecnico indicato dall'OIC 34, è il risultato di una **procedura di analisi** che è delineata nel Principio stesso, la quale presenta tratti simili a quella prevista dal Principio contabile internazionale IFRS15; la procedura è in modo particolare **articolata in quattro fasi**:

1. **Determinazione del prezzo complessivo del contratto** (§§10-15) “*desumibile dalle clausole contrattuali*”, avendo riguardo *inter alia* ai **termini di pagamento**, a eventuali importi dovuti al cliente in assenza di controprestazione e a eventuali **corrispettivi variabili**. A tal proposito, i) la valorizzazione deve essere definita **al netto di eventuali sconti, abbuoni, penalità e resi** “*solo nel momento in cui [essi] divengono ragionevolmente certi*”; ii) in presenza di **contratti con pagamento differito oltre i 12 mesi** senza corrisponsione di interessi o con un ammontare di componenti finanziarie di importo differente dai tassi di mercato, il prezzo complessivo va determinato **attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di mercato**. In sintesi, la prima parte dell'analisi consiste nella esplicitazione delle **regole di misurazione del prezzo** da tramutarsi in **un ricavo rilevabile a conto economico**, secondo il principio di **competenza temporale**.
2. **Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione** (§§16-18): è richiesta una puntuale **analisi del contratto di vendita** e, se del caso, il **raggruppamento** di più contratti o la **segmentazione** del singolo contratto. Con riguardo alla segmentazione, l'analisi è volta alla individuazione di eventuali diritti ed obblighi differenti che, attraverso il medesimo contratto, sono promessi a favore del cliente, ma che richiedono una **contabilizzazione separata**. Questa fase assume particolare rilevanza nel caso in cui ciascuna prestazione abbia tempi e modalità differenti. Pertanto, non si renderà necessaria la segmentazione in presenza di **eventuali integrazioni o interdipendenze** tra le unità, di cessioni a titolo di **omaggio di beni** non rientranti nelle attività caratteristiche dell'impresa o di prestazioni di **garanzie fornite ex lege**.
3. **Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione** (§§19-21) allocando, quindi, il prezzo complessivo del contratto a ciascuna di esse. In via generale, il prezzo delle singole unità è quindi quello **contrattualmente previsto**, a meno che lo stesso non presenti significative differenze **rispetto al listino prezzi**, anche tenuto conto di potenziali sconti generalmente applicati nella prassi. In assenza di un prezzo effettivo di riferimento, il Principio propone differenti metodologie applicative utilizzabili ai fini di una **stima del valore delle singole unità elementari**.
4. **Rilevazione dei ricavi** (§§22-33), ossia **individuazione del momento** in cui i ricavi valorizzati per ogni unità vanno rilevati nel conto economico. Sono confermate le regole delineate dal Principio contabile OIC15 “Crediti” circa l'individuazione della **competenza temporale**. Per le **cessioni di beni**, i ricavi devono essere rilevati in presenza della contestuale verifica del **trasferimento sostanziale dei rischi** (qualitativi e quantitativi, con espressa eccezione di quello di credito) e dei **benefici** collegati alla vendita e dell'attendibilità della valorizzazione dei componenti positivi. Per quanto concerne i **servizi**, i ricavi devono essere **imputati a conto economico**, ove l'accordo tra



le parti preveda che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi sulla base della **esecuzione della prestazione** e i componenti positivi possano essere **attendibilmente misurati**; in caso in cui ciò non sia possibile, i ricavi devono essere **iscritti a conto economico** al momento della **ultimazione del servizio**.

Eventuali **revisioni delle stime** effettuate dalla società devono essere opportunamente recepite, **contabilizzando separatamente** una **prestazione aggiuntiva**, ovvero **allocando il valore residuo** del contratto alle **prestazioni da effettuare** quando si è in presenza di modifica del corrispettivo o della prestazione.