



Circolare n.37 del 21 dicembre 2023

## 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.

### 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.

### 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**).



---

DOTTORI COMMERCIALISTI  
E REVISORI LEGALI DEI CONTI

---

⇒ *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.

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.

**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;



DOTTORI COMMERCIALISTI  
E REVISORI LEGALI DEI CONTI

- 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, ovverosia 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:



**DOTTORI COMMERCIALISTI**  
E REVISORI LEGALI DEI CONTI

---

- possono non attualizzare 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.

### ESEMPI

- 1) Una società stipula un contratto che prevede che un bene sia concesso a noleggio al prezzo di 200€ al mese per una durata di 24 mesi.  
Contemporaneamente viene sottoscritto anche un contratto che prevede che il cliente al termine del noleggio si impegni ad acquistare il prodotto al prezzo di 600€ (il prezzo di mercato del bene è 5.000€).

**>> Nota Bene**

Anche se formulati come due contratti distinti, si tratta di contratti stipulati simultaneamente con lo stesso cliente e con un unico obiettivo commerciale (la vendita del bene), pertanto devono essere trattati come un singolo contratto.

**>> Contabilizzazione**

L'impresa dovrà rilevare fin dall'inizio del contratto del periodo di noleggio, la vendita del bene al valore commerciale di 5.000€.

L'eccedenza di 400€ ( $200€ \times 24 \text{ mesi} = 4.800€ + 600€ = 5.400€ - 5.000€ = 400€$ ) rappresentano gli oneri finanziari del contratto che dovranno essere spalmati lungo la durata del contratto (24 mesi).

- 2) Vendita di un macchinario a 100€, condizioni di pagamento "standard" a 90 giorni.  
Se il cliente paga pronta cassa, sconto del 2%.

**>> Nota Bene**

Il ricavo per la vendita del macchinario è 98€ (ovvero  $100€ - 2%$ ) sia nel caso di pagamento a 90 giorni che immediato.

Se il pagamento avviene a 90 giorni, i 2€ in più conteggiati nel prezzo sono un "provento finanziario".

**>> Contabilizzazione**

Pagamento immediato

Credito vs cliente	A	Ricavi di vendita	98€
--------------------	---	-------------------	-----

Pagamento a 90 giorni

Credito vs cliente	A		100€
		Ricavi di vendita	98€
		Proventi finanziari	2€



**DOTTORI COMMERCIALISTI**  
E REVISORI LEGALI DEI CONTI

---

**3) Vendita con premi di quantità in denaro**

Prezzo del macchinario 100€.

Se un cliente acquista almeno 10 macchinari in un anno solare viene riconosciuto un premio di quantità pari al 10% su tutte le macchine vendute dell'anno.

Sulla base dell'esperienza storica la società ritiene altamente probabile che il cliente acquisti le 10 macchine e abbia diritto al premio.

**>> Contabilizzazione**

Credito vs cliente	A	Ricavi di vendita	1.000€
Ricavi di vendita	A	Clienti c/premi da liquidare	100€

**4) Vendita con premi di quantità in natura**

Prezzo del macchinario 100€.

Se un cliente acquista almeno 10 macchinari in un anno solare viene omaggiato di un macchinario.

Sulla base dell'esperienza storica la società ritiene altamente probabile che il cliente acquisti le 10 macchine e abbia diritto al premio.

L'undicesimo macchinario sarà ceduto nell'esercizio successivo.

Il ricavo complessivo per la vendita dei macchinari sarà 1.000 e pertanto il ricavo per ogni macchinario sarà  $1.000€ : 11 = 90,90€$

**>> Contabilizzazione**

Credito vs cliente	A	Ricavi di vendita	1.000€
Ricavi di vendita	A	Clienti c/premi da liquidare	90,90€

**5) Vendite con garanzia ex lege**

Prezzo di vendita del bene 300€

Costo unitario del bene 200€

Unità vendute 100 con consegna alla data del 31.12.202x

La società per disposizione di legge concede al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i due anni successivi alla vendita

La società stima che verrà richiesta assistenza per il 10% dei prodotti (ovvero 10 prodotti), pertanto stima che dovrà sostenere costi per sostituire/riparare pari a 2.200€ (10 prodotti x 220€ costo unitario) che saranno stanziati al fondo rischi

**>> Contabilizzazione**

Credito vs cliente	A	Ricavi di vendita	30.000€
Accantonamento fondo rischi	A	Fondo acc.to rischi	2.200€

**6) Vendite con garanzia aggiuntiva**

Vendita di pc con assistenza gratuita per i due anni successivi alla vendita.

Prezzo complessivo 5.000€

Prezzo standard per la vendita di pc 4.000€

Prezzo standard per l'assistenza biennale 2.000€



**DOTTORI COMMERCIALISTI  
E REVISORI LEGALI DEI CONTI**

---

Si noti pertanto che è stato concesso uno sconto implicito di 1.000€

**>> Nota bene**

Si individuano due unità elementari di contabilizzazione:

-1 la vendita di un bene (PC)

-2 la prestazione di servizi (assistenza)

Si precisa inoltre che lo sconto implicito deve essere allocato sulle unità elementari di contabilizzazione in proporzione

Per il PC :  $4.000/6.000 = 66,66\%$  >  $66,66\% \times 5.000 = 3.333$

Per l'assistenza:  $2.000/6.000 = 33,33\%$  >  $33,33\% \times 5.000 = 1.667$

**>> Contabilizzazione**

Vendita del bene

Credito vs cliente	A	Ricavi di vendita	3.333€
--------------------	---	-------------------	--------

Prestazione di servizi

Credito vs cliente	A	Ricavi per servizi	1.667€
--------------------	---	--------------------	--------

Storno della quota relativa ai servizi per assistenza di competenza di esercizi futuri (l'assistenza è garantita per due anni)

Ricavi per servizi	A	Risconti passivi	833,50€
--------------------	---	------------------	---------

Per le società che redigono il bilancio abbreviato e micro-imprese sarà possibile effettuare le seguenti registrazioni:

Credito vs cliente	A	Ricavi di vendita	5.000€
--------------------	---	-------------------	--------

Accantonamento fondo rischi e oneri	A	Fondo acc.to rischi e oneri	2.000€
-------------------------------------	---	-----------------------------	--------

La seconda registrazione evidenzia l'impegno della società di effettuare l'assistenza per i due anni successivi alla vendita.

**7) Contabilizzazione vendite con diritto di reso**

Una società produce capi di abbigliamento, vende 500 unità ad un prezzo di 100€ ciascuno.

Il costo unitario medio di ciascun bene è 70€

La società concede al cliente la possibilità di restituire i beni entro 120 gg dall'acquisto

La percentuale di restituzione stimata è pari al 5%

**>> Contabilizzazione**

Credito vs cliente	A	Ricavi di vendita	50.000€
--------------------	---	-------------------	---------

Banca	A	Crediti vs clienti	50.000€
-------	---	--------------------	---------

Ricavi di vendita	A	Fondo rischi ed oneri	2.500€ (50.000 x 5%)
-------------------	---	-----------------------	----------------------

Magazzino	A	Variazione Riman.Magazzino	1.750€
-----------	---	----------------------------	--------

La variazione del magazzino è stata calcolata come segue:

$500 \times 70€$  (costo singolo capo) = 35.000€

$35.000 \times 5\% = 1.750€$

**>> Nota bene**

Nei ricavi non è compreso l'importo relativo ai beni che si stima siano restituiti (50.000€ - 2.500€).



---

DOTTORI COMMERCIALISTI  
E REVISORI LEGALI DEI CONTI

---

Non viene pertanto rilevato il margine di 750€ relativo ai prodotti di cui si stima il reso.

Per le società che redigono il bilancio abbreviato e micro-impresa non sarà necessario rilevare la variazione del magazzino.

**8) Cessioni di licenze**

Una società software concede ad una società una licenza per l'utilizzo di un software per i successivi 5 anni ad un canone mensile di 2.000€.

Il cliente per utilizzare la licenza software ha necessità di aggiornamenti periodici.

La società software pertanto deve effettuare ulteriori attività per permettere l'uso della licenza al cliente (ad esempio realizzazione degli aggiornamenti periodici).

**>> Contabilizzazione**

Tutti i ricavi connessi devono essere rilevati proporzionalmente lungo la durata del contratto.

**9) Concessione utilizzo marchio**

Una società concede ad un'altra società la licenza per l'utilizzo di un marchio per i successivi 4 anni.

La società che acquisisce la licenza per il marchio deve pagare un canone mensile di 3.000€ e royalties pari al 2% del totale delle vendite annue del prodotto con il marchio in uso.

**>> Contabilizzazione**

Tutti i ricavi connessi devono essere rilevati proporzionalmente lungo la durata del contratto.

Al momento della concessione della licenza, la società deve continuare a pubblicizzare il marchio per i prossimi 4 anni e quindi il cliente in tale momento non ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza stessa.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti

*Alessandra Zonca*