

---

# RICAVI - OIC 34

## INDICE

- 
- ✓ Entrata in vigore - finalità del principio - ambito di applicazione
  - ✓ Approccio «per fasi»
  - ✓ Gruppo di contratti
  - ✓ Determinazione del prezzo
  - ✓ Unità elementari di contabilizzazione
  - ✓ Rilevazione ricavi
  
  - ✓ Appendice A – OIC 34
  - ✓ Vendite con garanzia - cessioni di licenze - costi per l'ottenimento del contratto
  
  - ✓ Elenco esempi illustrativi - OIC 34
  - ✓ Esempio: contabilizzazione vendite con diritto di reso (singola unità elementare di contabilizzazione)
  - ✓ Esempio: contabilizzazione operazioni e concorsi a premio
  - ✓ Esempio: contabilizzazione vendite con garanzia ex lege
  - ✓ Esempio: contabilizzazione licenze (caso attualizzazione ricavo)
  - ✓ Esempio: contabilizzazione licenze (ricavo rilevato proporzionalmente lungo la durata del contratto)
  - ✓ Esempio: vendite con consegna differita
  
  - ✓ Profili fiscali

## RICAVI - OIC 34

### ENTRATA IN VIGORE

Bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal **1° gennaio 2024**.

APPLICAZIONE  
RETROATTIVA (OIC 29)

APPLICAZIONE  
PROSPETTICA (OIC 29)

### FINALITÀ DEL PRINCIPIO

Disciplinare:

- **criteri di rilevazione** dei ricavi;
- **criteri di valutazione** dei ricavi;
- **informazioni** Nota Integrativa.

### AMBITO DI APPLICAZIONE

**Ricavi** derivanti da **vendita di beni** e **prestazione di servizi**.

Sono esclusi i ricavi derivanti da cessioni di azienda, fitti attivi, ristori e transazioni che non hanno finalità di compravendita. I ricavi derivanti da **lavori in corso su ordinazione** seguono le disposizioni di cui all'**OIC 23**.

## APPROCCIO «PER FASI»

---

- 1) ANALISI DEI CONTRATTI (possibile necessità di modificare/adeguare i contratti)
- 2) RAGGRUPPAMENTO DEI CONTRATTI
- 3) DETERMINAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO
- 4) IDENTIFICAZIONE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE
- 5) VALORIZZAZIONE UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE
- 6) RILEVAZIONE RICAVI

## GRUPPO DI CONTRATTI

Un **gruppo di contratti** è **trattato come** un **singolo** contratto  
quando:

I) sono **negoziati simultaneamente** con  
lo **stesso cliente**

### **BREVE ESEMPIO**

- un contratto di locazione del bene;
- un contratto con impegno alla vendita del bene oggetto di locazione (stesso cliente) al termine del periodo di locazione.

II) si verifica, **oltre alla condizione di cui al punto precedente, una delle seguenti:**

- a) il gruppo di contratti è stato **negoziato in modo congiunto** con un **unico obiettivo commerciale**;
- b) il **prezzo** di un **contratto dipende** dai **prezzi/prestazioni** degli **altri contratti**.

## DETERMINAZIONE PREZZO

Il **prezzo complessivo** è desumibile dalle **clausole contrattuali**.

### CASI PARTICOLARI

**Termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi**, senza interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di mercato



il **prezzo complessivo** è determinato **attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato**

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata/micro-imprese possono non applicare tale disposto.

- I **corrispettivi aggiuntivi** (ad esempio incentivi e premi risultato) sono **inclusi nel prezzo** solo nel momento in cui divengono «**ragionevolmente certi**».
- **Sconti, abbuoni, penalità e resi** sono da **contabilizzarsi in riduzione dei ricavi** sulla base della «**migliore stima**» del corrispettivo.



**Due metodi:**

- media ponderata dei possibili importi del corrispettivo** (più di due scenari possibili);
- importo più probabile** (due possibili scenari).

## UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

### INDIVIDUAZIONE

Al momento della rilevazione iniziale occorre determinare le **unità elementari di contabilizzazione**. La **segmentazione** del contratto è necessaria in quanto da un **unico contratto** di vendita possono scaturire **più diritti e obbligazioni** da **contabilizzare separatamente**.

**Separazione** delle singole unità elementari ha **effetti «irrilevanti»**.



**La società può non applicare tale disposto.**



### VALORIZZAZIONE

- **rapporto tra il prezzo di vendita** (contratto o listino prezzi) **della singola unità** elementare di contabilizzazione e la **somma dei prezzi di tutte le unità incluse nel contratto**.
- In **assenza di un prezzo di riferimento**, la società **stima** il valore delle singole unità applicando uno dei seguenti **metodi**:
  - a) **prezzi di mercato**;
  - b) **costi attesi + margine**;
  - c) **metodo residuale**.

## RILEVAZIONE RICAVI

### **RILEVAZIONE VENDITA DI BENI**

I **ricavi** sono **rilevati** quando le **seguenti condizioni** sono **soddisfatte**:

- a) è avvenuto il **trasferimento sostanziale** dei **rischi e dei benefici** connessi alla vendita;
- b) l'**ammontare** dei **ricavi** può essere **determinato in modo attendibile**.

### **RILEVAZIONE PRESTAZIONE DI SERVIZI**

**Se rispettate entrambe le seguenti condizioni:**

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



I **ricavi** per prestazione di servizi sono **rilevati** a conto economico **in base allo stato di avanzamento** (ore di lavoro svolte, costi sostenuti, servizi effettuati).

Se **non è possibile applicare** il criterio dello **stato di avanzamento**, il **ricavo è iscritto** quando la **prestazione** è definitivamente **completata**.

## APPENDICE A – GUIDA APPLICATIVA

Tale Appendice, parte integrante dell'OIC 34, indica il trattamento contabile di alcune specifiche transazioni che coinvolgono la voce Ricavi, in particolare:

- **Vendite con garanzia**
- **Cessioni di licenze**
- Vendite con obbligo di riacquisto
- Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi
- Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate
- **Costi per l'ottenimento del contratto**
- Contratti onerosi

## APPENDICE A – GUIDA APPLICATIVA

### VENDITE CON GARANZIA

La **garanzia** di assistenza al cliente, **prevista per legge, non è un'unità elementare di contabilizzazione distinta.**



Si procede con:

- a) **rilevazione ricavo;**
- b) **Iscrizione accantonamento a fondo oneri** pari al costo di sostituzione e/o riparazione stimato (OIC 31).

Tutte le **altre garanzie** prestate al cliente sono unità elementari da **contabilizzare separatamente.**

### CESSIONI DI LICENZE

La **cessione di una licenza** produce **ricavi** se ceduta lungo un **periodo di tempo determinato.**

- Se **sono necessarie altre attività** del **fornitore** (affinché il cliente riesca a utilizzare la licenza), il **ricavo** è **rilevato lungo la durata contrattuale (proporzionalmente).**
- Se **non sono necessarie altre attività** del **fornitore**, il **ricavo** è **determinato attualizzando i flussi finanziari futuri** al tasso di interesse di mercato (come definito dal paragrafo 11 dell'OIC 15).

### COSTI PER L'OTTENIMENTO DEL CONTRATTO

Iscritti nelle **immobilizzazioni immateriali** se:

- a) sono **sostenuti specificatamente per un contratto di vendita;**
- b) l'**ottenimento del contratto** è **ragionevolmente certo;**
- c) sono **recuperabili** tramite il **contratto di vendita.**

I **costi recuperati** tramite il **contratto di vendita** sono **rilevati a conto economico** nell'**esercizio** in cui **sono sostenuti.**

**Costi ricorrenti** o di **importo irrilevante** possono essere rilevati **direttamente a conto economico.**

## ESEMPI ILLUSTRATIVI

Gli esempi illustrativi non sono parte integrante del principio.

**ESEMPIO 1 – Contabilizzazione vendite con diritto di reso (singola unità elementare di contabilizzazione)**

ESEMPIO 2 – Contabilizzazione vendite con diritto di reso (più unità elementari di contabilizzazione)

**ESEMPIO 3 – Contabilizzazione operazioni e concorsi a premio**

**ESEMPIO 4 – Contabilizzazione vendite con garanzia ex lege**

ESEMPIO 5 – Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva ed allocazione sconto

ESEMPIO 6 – Contabilizzazione ed allocazione dello sconto

ESEMPIO 7 – Contabilizzazione importo da pagare al cliente

**ESEMPIO 8 – Contabilizzazione licenze (caso attualizzazione ricavo)**

**ESEMPIO 9 – Contabilizzazione licenze (ricavo rilevato proporzionalmente lungo la durata del contratto)**

ESEMPIO 10 – Contabilizzazione licenze (caso pubblicità marchio – ricavo rilevato lungo la durata del contratto)

**ESEMPIO 11 - Vendite con consegna differita**

ESEMPIO 12 - Vendite di beni e servizi: bilancio ordinario e bilancio in forma abbreviata

## ESEMPIO ILLUSTRATIVO

### Contabilizzazione vendite con diritto di reso (singola unità elementare di contabilizzazione)

Una società che produce capi di abbigliamento vende **500 unità di beni** ai suoi clienti, ad un **prezzo di euro 100 ciascuno**, nel corso dell'esercizio 202X. La società stima che il **costo unitario medio** di ciascun **bene** sia di **euro 70**.

La società concede al cliente la **possibilità di restituire i beni entro 120 giorni** dall'acquisto e di **ricevere l'importo totale pagato**. Si stima che i clienti **restituiranno il 5% dei prodotti venduti** (pari a **25 unità** di prodotti).

NB. Non si considerano effetti fiscali.

### Scritture contabili

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi vendita di beni (CE - A - 1)		50.000,00
Ricavi vendita di beni (CE - A - 1)	Fondo Oneri (SP - PASSIVO - B - 4)		2.500,00
Magazzino (SP - ATTIVO - C - I)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione semilavorati e finiti (CE - A - 2)		1.750,00

## ESEMPIO ILLUSTRATIVO

### Contabilizzazione operazioni e concorsi a premio

Una società gestisce **supermercati**. Ogni cliente ha la possibilità di accumulare **punti premio**.

Il cliente ha la **possibilità di scegliere** se, al raggiungimento di un certo quantitativo di punti, ottenere:

- a) uno **sconto cassa su futuri acquisti**;
- b) un **premio in natura**.

Nel dettaglio i clienti ottengono un punto per ogni euro speso. **Ogni 100 punti** il cliente ha diritto ad avere un **1 euro di sconto** su acquisti futuri oppure al raggiungimento di **1.000 punti** ha la possibilità di **ottenere un premio**.

Durante l'esercizio 202X i **clienti acquistano prodotti** per **euro 1.000.000**.

NB. Non si considerano effetti fiscali.

- a) La società al 31.12.202X assume che **tutti i clienti opteranno per lo sconto su acquisti futuri**. Pertanto a fine esercizio **rettifica i ricavi per euro 10.000**.

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi vendita di beni (CE - A - 1)		1.000.000,00
	Ricavi vendita di beni (CE - A - 1)	Fondo Oneri (SP - PASSIVO - B - 4)	10.000,00

- b) Il cliente può solo ottenere un **premio in natura**: la società **stima il costo** (ad esempio **euro 9.000**) che prevede di sostenere per **l'acquisto dei premi** (che consegnerà ai clienti) e rileva un **fondo oneri senza rettificare i ricavi**.

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi vendita di beni (CE - A - 1)		1.000.000,00
	Costo per acquisto premi (CE - B)	Fondo Oneri (SP - PASSIVO - B - 4)	9.000,00

## ESEMPIO ILLUSTRATIVO

### Contabilizzazione vendite con garanzia ex lege

Una società stipula un contratto con un cliente che prevede la **consegna** di **100 unità** di beni (elettrodomestici) alla data del 31.12.202X (prezzo di **euro 300 ciascuno**). Il **costo unitario** di ciascun bene è di **euro 220**. La società, per **disposizioni di legge**, concede **assistenza gratuita** per i due anni successivi alla vendita. La società individua una sola unità elementare.

La società ha mantenuto unicamente il **rischio** relativo **all'assistenza gratuita ex lege** da fornire.

La società **stima** che il cliente richiederà **assistenza** per il **10% dei prodotti** (pari a **10 unità** di prodotti).

Pertanto, la società a fronte del **ricavo** da vendita pari ad **euro 30.000** iscrive un **fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione stimato** ( ad esempio pari a **euro 2.200**).

NB. Non si considerano effetti fiscali.

### Scritture contabili

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi vendita di beni (CE - A - 1)		30.000,00
Accantonamento fondo oneri (CE - B - 13)	Fondo Oneri (SP - PASSIVO - B - 4)		2.200,00

## ESEMPIO ILLUSTRATIVO

### Contabilizzazione licenze (caso attualizzazione ricavo)

Una società cinematografica concede ad una società televisiva la **licenza** per la messa in visione di un film per i **successivi 4 anni** ad un **canone annuale di euro 100.000**. La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza.

La società conclude che **l'uso della licenza da parte del cliente avviene senza che si rendano necessarie ulteriori attività** da parte del venditore e pertanto **rileva un ricavo** pari al **valore attuale dell'intero corrispettivo al momento della consegna** della licenza stessa.

NB. Non si considerano effetti fiscali.

### Scrittura contabile anno N

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi (licenza) (CE - A - 1)		...
--	-------------------------------	--	-----

*Pari al valore attuale dell'intero corrispettivo*

## ESEMPIO ILLUSTRATIVO

### Contabilizzazione licenze (ricavo rilevato proporzionalmente lungo la durata del contratto)

Una società di software concede ad una società una **licenza** per **l'utilizzo** di un **software** per i successivi **5 anni** ad un **canone mensile** di **euro 2.000**. La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza. Il **cliente per utilizzare la licenza** software **ha necessità di aggiornamenti periodici**.

La società conclude che deve effettuare **ulteriori attività** (per esempio la realizzazione degli aggiornamenti periodici) **per permettere l'uso della licenza** al cliente e pertanto rileva i **ricavi proporzionalmente lungo la durata del contratto**.

NB. Non si considerano effetti fiscali.

*Scrittura contabile ripetuta  
nei 5 anni di contratto*

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi (licenza) (CE - A - 1)		...
--	-------------------------------	--	-----

*Pari al valore  
imputabile  
all'esercizio di  
riferimento*

## ESEMPIO ILLUSTRATIVO

### Vendite con consegna differita

Una società alla data del **01.01.202X** **conclude** un **contratto** per la **vendita** di un **macchinario** e di **pezzi di ricambio**, con **consegna differita** al **31.12.202X**. Il **prezzo complessivo** del contratto è pari a **euro 60.000**. Al 31.12.202X i **pezzi di ricambio**, per accordi con il cliente, **rimangono presso la società venditrice** per 2 anni (la società è **responsabile solo in caso di furto**).

La società individua tre unità elementari ed alloca il prezzo:

- Vendita del **macchinario: euro 40.000**;
- Vendita dei **pezzi di ricambio: euro 15.000**;
- Servizio di **custodia** dei **pezzi** di ricambio: **euro 5.000**.

Al 31.12.202X l'unico rischio che resta in capo alla società venditrice è il **rischio di furto** (valutato **remoto**).

La società rileva **ricavi per euro 55.000** (macchinario e pezzi di ricambio), mentre i **ricavi** relativi al servizio di **custodia** saranno rilevati **pro-quota nei due esercizi successivi**.

NB. Non si considerano effetti fiscali.

### Scritture contabili anno N

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi (vendita macchinario) (CE - A - 1)		40.000,00
Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi (vendita pezzi di ricambio) (CE - A - 1)		15.000,00

### Scrittura contabile anno N+1

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi (servizio custodia beni) (CE - A - 1)		2.500,00
--	--	--	----------

### Scrittura contabile anno N+2

Crediti verso clienti (SP - ATTIVO - C - II - 1)	Ricavi (servizio custodia beni) (CE - A - 1)		2.500,00
--	--	--	----------

## PROFILI FISCALI

Sulla base dell'articolo 4 del D.lgs. n. 38/2005, il **Ministro dell'economia e delle finanze provvede**, ove necessario, **entro centocinquanta giorni dalla data di approvazione** o aggiornamento dei **principi contabili**, ad **emanare** eventuali **disposizioni di coordinamento** per la **determinazione** della **base imponibile** dell'**IRES** e dell'**IRAP**.

**In passato**, ai fini del coordinamento fiscale dell'**IFRS 15** (principio contabile internazionale dedicato ai ricavi), è stato emanato il **D.M. 10 gennaio 2018**.



**OIC 34 approvato** in data **19 aprile 2023**.



**Si attende** ancora un **intervento** da parte del **Legislatore fiscale**.



**Pieno riconoscimento fiscale in derivazione rafforzata**, ad eccezione di alcuni aspetti riguardanti penali e resi.



**Il Legislatore fiscale potrebbe adottare il medesimo approccio.**



**10121 Torino**

corso Re Umberto 7

tel. +39 011 5611185

[torino@cmfc.it](mailto:torino@cmfc.it)

**20122 Milano**

corso di Porta Romana 6

tel. +39 02 87165409

[milano@cmfc.it](mailto:milano@cmfc.it)

